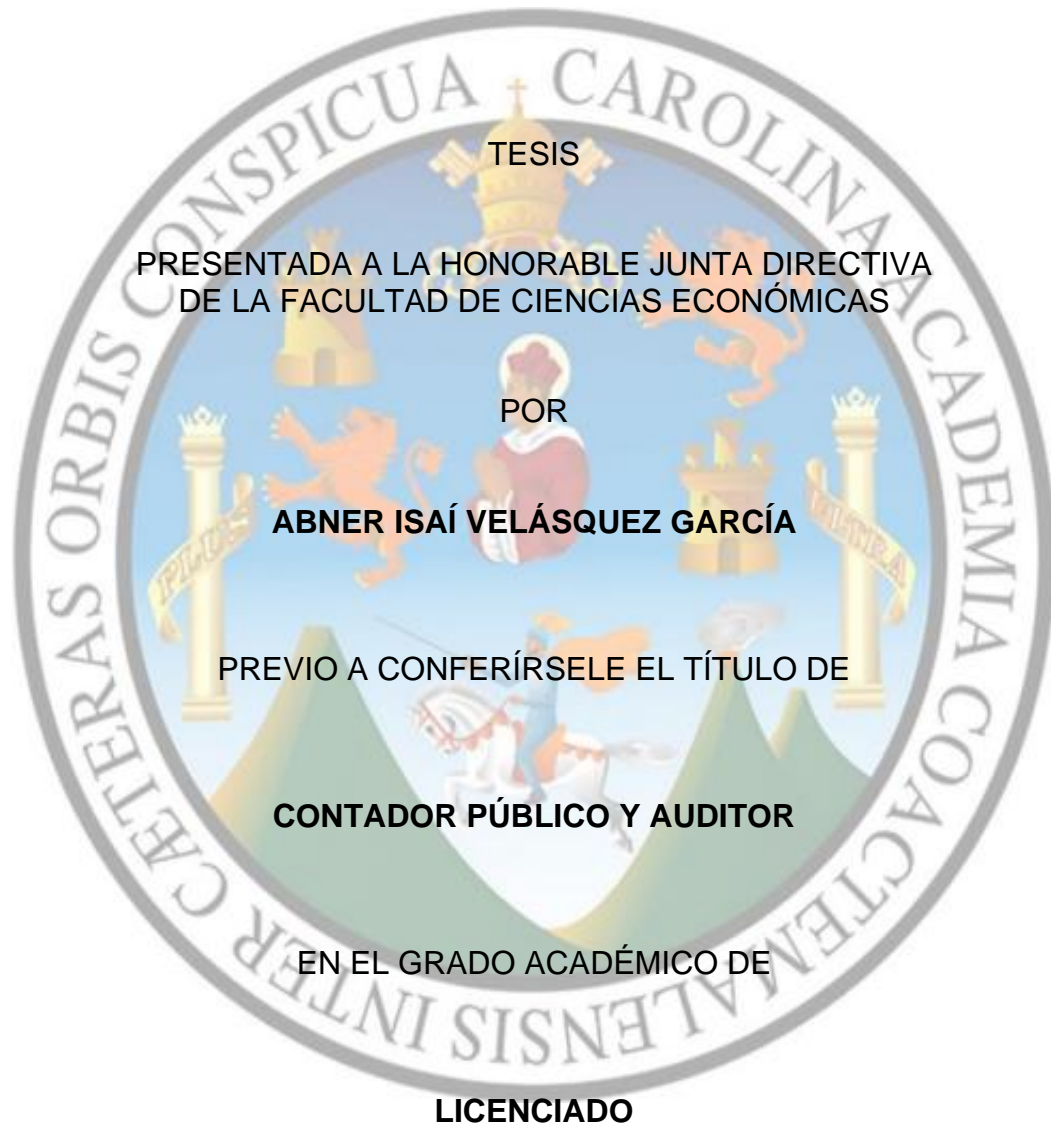


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“EL AUDITOR INTERNO EN EL DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS
CONTABLES Y FISCALES PARA EL ADECUADO CONTROL
DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE UNA COMERCIALIZADORA
DE LÁCTEOS EN GUATEMALA Y SU CASA MATRIZ”**



Guatemala, marzo de 2017

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Segundo	MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal Tercero	Vacante
Vocal Cuarto	P.C. Marlon Geovani Aquino Abdalla
Vocal Quinto	P.C. Carlos Roberto Turcios Pérez

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES
DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

Área Matemática-Estadística	Lic. Jorge Mario Fuentes Batz
Área Contabilidad	Lic. José Rolando Ortega Barreda
Área Auditoría	Licda. Zoila Esperanza Roldán de Morales

**PROFESIONALES QUE REALIZARON
EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

Presidente	Lic. Carlos Vicente Solórzano Soto
Secretario	Lic. José de Jesús Portillo Hernández
Examinador	Lic. Hugo Francisco Herrera Sánchez

Guatemala, 16 de agosto de 2016

**Licenciado
Luis Antonio Suárez Roldán
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, zona 12
Su despacho**

Respetable señor Decano:

En atención al DICTAMEN-AUDITORÍA No.170-2016 de fecha ocho de julio de dos mil dieciséis; emitido por la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas, para asesorar la tesis del estudiante Abner Isaí Velásquez García, quien realizó la investigación de punto de tesis **“EL AUDITOR INTERNO EN EL DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y FISCALES PARA EL ADECUADO CONTROL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE UNA COMERCIALIZADORA DE LÁCTEOS EN GUATEMALA Y SU CASA MATRIZ”**, por el cual deberá someterse al examen de graduación profesional.

Me permito manifestarle que he cumplido con dicha función y que el trabajo reúne los requisitos profesionales exigidos por la Universidad de San Carlos de Guatemala, para su discusión en el examen general privado del estudiante **ABNER ISAÍ VELÁSQUEZ GARCÍA**, previo a obtener el título de Contador Público y Auditor, en el grado académico de licenciado.

Sin otro particular me suscribo

Atentamente,



**Licenciado Erik Roberto Flores López
Colegiado 303**

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE
GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS
EDIFICIO 'S-8'
Ciudad Universitaria zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, GUATEMALA,
VEINTISÉIS DE ENERO DE DOS MIL DIECISIETE.**

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.5, subinciso 6.5.1 del Acta 24-2016 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 29 de noviembre de 2016, se conoció el Acta AUDITORÍA 210-2016 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 23 de septiembre de 2016 y el trabajo de Tesis denominado: "EL AUDITOR INTERNO EN EL DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y FISCALES PARA EL ADECUADO CONTROL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE UNA COMERCIALIZADORA DE LÁCTEOS EN GUATEMALA Y SU CASA MATRIZ", que para su graduación profesional presentó el estudiante **ABNER ISAÍ VELÁSQUEZ GARCÍA**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO

LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ ROLDÁN
DECANO

m.ch



DEDICATORIA

- A DIOS:** Por su amor infinito y bendecir mi vida, al alcanzar una meta más. "Porque el Señor da la sabiduría, y de su boca viene el conocimiento y la inteligencia" (Proverbios 2:6)
- A MIS PADRES:** Israel Velásquez y Amalia García, por el amor incondicional y todos sus esfuerzos y apoyo. DIOS los bendiga siempre.
- A MIS HERMANOS:** Maritza Lisset, Eunice Mabel, Asdrual Jonathan, Gersom Israel, Dámaris Jocabed, Merari Betsabé, por todos los consejos y cariño; DIOS los bendiga siempre.
- A MI FAMILIA Y AMIGOS:** Por todos los momentos juntos, mil gracias por los sabios consejos.
- A MI ASESOR:** Lic. Erik Flores, por su valioso apoyo y guía en la elaboración del presente proyecto.
- A LA FACULTA DE CIENCIAS ECONÓMICAS** Gloriosa casa de estudios que me otorgó el privilegio de pertenecer a ella y proporcionarme todas las enseñanzas en el transcurso de mi formación académica.
- A LA UNIVERSIDAD:** San Carlos de Guatemala, gran respeto por abrir sus puertas como casa de estudio y brindarme los conocimientos para poder culminar hoy mis estudios.

ÍNDICE

Página

INTRODUCCIÓN

i

CAPÍTULO I EMPRESAS IMPORTADORAS DE LÁCTEOS QUE COMERCIALIZAN EN GUATEMALA

1.1	Definición de empresa	1
1.2	Empresas comerciales	3
1.3	Importancia en la economía nacional	4
1.4	Sector importador de lácteos en Guatemala	5
1.4.1	Antecedentes	5
1.4.2	Mercado de leche y sus derivados	6
1.4.3	Comercio nacional y exterior	7
1.5	Normativa y legislación aplicable	12
1.5.1	Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas	12
1.5.2	Decretos Leyes	13

CAPÍTULO II EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INTERNO Y EL DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y FISCALES DE UNA COMERCIALIZADORA DE LÁCTEOS EN GUATEMALA

2.1	Perfil del auditor	36
2.1.1	Gestión del conocimiento	36
2.1.2	Habilidades y destrezas	38
2.1.3	Experiencia	39
2.1.4	Responsabilidad profesional	41
2.1.5	Ética	43
2.1.6	Responsabilidad social	49
2.1.7	Responsabilidad hacia quien contrata los servicios	50
2.1.8	Responsabilidad hacia la profesión	51
2.1.9	Responsabilidad de su ejercicio	52
2.1.10	Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (NIEPAI)	53
2.2	Definición de procedimiento y diseño	63
2.2.1	Objetivo de los procedimientos	65
2.2.2	Procedimientos contables	65
2.2.3	Procedimientos fiscales	66
2.2.4	Importancia de la participación del contador público y auditor en el diseño de procedimientos	66

2.2.5	Plan de diseño para implementar procedimientos contables y fiscales	67
-------	---	----

CAPÍTULO III

PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS RELACIONES FISCALES

3.1	Historia	71
3.2	Definición de precios de transferencia	73
3.3	Definición de partes relacionadas	74
3.4	Operaciones entre actividades vinculadas según la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades –NIIF para las PYMES–	75
3.4.1	Información a revelar sobre las relaciones controladora-subsidiaria	77
3.4.2	Información a revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia	77
3.4.3	Información a revelar sobre las transacciones entre partes relacionadas	78
3.5	Normas Internacionales de Contabilidad –NIC’s–	79
3.6	Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–	80
3.7	Regulación de los precios de transferencia a nivel internacional	81
3.8	Precios de transferencia según Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el impuesto sobre la renta	87
3.8.1	Precios de transferencia en Guatemala	87
3.8.2	Principio de libre competencia	89
3.8.3	Facultades de la Administración Tributaria	90
3.9	Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos –OCDE–	90
3.10	Principio Arm’s Length	95
3.10.1	Aplicación del principio Arm’s Length	98
3.11	Transacciones reales	102
3.11.1	Transacciones separadas y combinadas	103
3.11.2	Rango de precios	104
3.11.3	Información de varios años	105
3.11.4	Pérdidas	105
3.12	Métodos para determinar precios de transferencia, según Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala	105
3.12.1	Método del precio comparable no controlado	108
3.12.2	Método del costo adicionado	111
3.12.3	Método del precio de reventa	114
3.12.4	Método de la partición de utilidades	118
3.12.5	Método del margen neto de la transacción	120
3.12.6	Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías	123
3.13	Acuerdos de precios por anticipado	124

3.14	Comprobaciones simultáneas	127
3.15	Información y documentación	127
3.15.1	Grupo empresarial al que pertenece el contribuyente	128
3.15.2	Relativa al contribuyente	130
3.16	El papel de la administración tributaria	131

CAPÍTULO IV
EL AUDITOR INTERNO EN EL DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS
CONTABLES Y FISCALES PARA EL ADECUADO CONTROL DE
PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE UNA COMERCIALIZADORA
DE LÁCTEOS EN GUATEMALA Y SU CASA MATRIZ
(CASO PRÁCTICO)

4.1	Información general de la compañía	133
4.1.1	Breve historia de la compañía	133
4.1.2	Unidad monetaria	136
4.1.3	Políticas contables	136
4.1.4	Estructura organizacional	137
4.1.5	Estados financieros	139
4.2	Nombramiento de la gerencia general para realizar el diseño de procedimientos contables y fiscales para el control adecuado de precios de transferencia	141
4.3	Planificación del trabajo a realizar	142
4.3.1	Índice de papeles de trabajo	144
4.3.2	Cédula de marcas	146
4.3.3	Aportes de las gerencias	147
4.3.4	Informes de auditoría externa	168
4.3.5	Descripción del negocio de la empresa	172
4.3.6	Análisis a los procesos de la empresa	176
4.4	Papeles de trabajo	184
4.4.1	Selección del método más confiable para diseñar el control adecuado de precios de transferencia	184
4.4.2	Aplicación del método del margen neto de la transacción entre la subsidiaria y su casa matriz	189
4.4.3	Selección en la distribución local de la entidad como parte analizada en el mercado guatemalteco	191
4.4.4	Determinación de resultados financieros correspondientes a transacciones entre partes relacionadas	195
4.4.5	Selección del período a comparar, para efectuar los ajustes razonables	197
4.4.6	Selección de compañías comparables	198
4.4.7	Ajustes contables	212
4.4.8	Ajustes de capital	214
4.4.9	Ajustes por mercado geográfico	217
4.4.10	Análisis y resultados	224

4.5	Informe final del auditor interno en el diseño de procedimientos contables y fiscales para el adecuado control de precios de transferencia de una comercializadora de lácteos en Guatemala y su casa matriz	231
4.5.1	Diseño contable y fiscal para el adecuado control de precios de transferencia	235
4.5.2	Procedimientos contables	235
4.5.3	Procedimientos fiscales	245
	CONCLUSIONES	264
	RECOMENDACIONES	266
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	268
	GLOSARIO	272

ÍNDICE DE TABLAS

	Página
1. Clasificación de las empresas en Guatemala por número de trabajadores y actividad	2
2. Clasificación de las empresas en Guatemala por tamaño, número de empleados permanentes y ventas anuales	2
3. Escalas y tasas sobre el impuesto único sobre inmuebles (IUSI)	19
4. Línea del tiempo de incorporación de reglas de precios de transferencia OECD	85
5. Países de Latinoamérica con marco regulatorio de precios de transferencia	126

ÍNDICE DE FIGURAS

	Página
1. Clasificación empresas comerciales	4
2. Centroamérica períodos 1995, 2005, 2015, Exportaciones intrarregionales de productos lácteos por país, volumen (miles de toneladas métricas)	9
3. Centroamérica períodos 1995, 2005, 2015, Importaciones intrarregionales de productos lácteos por país, volumen (miles de toneladas métricas)	11
4. Estructura del Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala	45
5. Estructura de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna	54
6. Calificación OCDE 2015 para Guatemala	86
7. Normativa guatemalteca sobre precios de transferencia	61
8. Métodos para aplicar el principio de libre competencia	108
9. Precios de transferencia y aplicación método costo adicionado	113
10. Precios de transferencia y aplicación método de reventa	116
11. Estructura organizacional compañías relacionadas	138
12. Estructura organizativa parte analizada	151
13. Ubicación geográfica compañías relacionadas	193
14. Distribución de productos importados parte analizada residente en Guatemala	194
15. Set de compañías comparables	209
16. Rango intercuartil de libre competencia	229

INTRODUCCIÓN

La globalización y los cambios en las políticas económicas y financieras de los países, llevan a las empresas a realizar inversiones en el extranjero o abrir una cuenta bancaria para realizar sus transacciones bancarias internacionales, debiendo respetar las limitantes que le imponga su país de residencia, es por ello que los gobiernos y organismos económicos mundiales, entre ellos la Organización Mundial del Comercio (OMC) y el Fondo Monetario Internacional (FMI), impulsan una serie de políticas orientadas a eliminar las barreras al comercio internacional y a beneficiar la libre circulación de capitales.

Sin embargo, el aumento de las transacciones internacionales y la creación de compañías multinacionales, obligan a que los países ejerzan más controles de fiscalización sobre sus contribuyentes. La mayoría de las transacciones afectan a más de un país y las operaciones bancarias vuelan de banco en banco a pasos agigantados, y las jurisdicciones tributarias quedan obsoletas por las nuevas formas de negocios empresariales, o bien las legislaciones internas tienen cambios dejando vacíos legales y creando una falta de seguridad y certeza jurídica. La falta de similitud entre las legislaciones tributarias de los países puede crear que una misma operación puede ser ilegal en un país y sin embargo totalmente legal en otro, situación por la cual cobra mayor auge la denominada planificación fiscal internacional, como una herramienta de toma de decisiones donde se busca minimizar lícitamente el costo impositivo, optimizar las utilidades, y minimizar los riesgos fiscales y legales de cada país (defraudación fiscal, lavado de dinero, entre otros).

Como herramienta de planeamiento tributario internacional, los grupos de empresas multinacionales, trasladan sus utilidades a jurisdicciones con tasas impositivas menores o de nula tributación (paraísos fiscales), situación por la cual los países latinoamericanos se ven en la necesidad de implementar en sus normativas, disposiciones que les permitan a sus administraciones tributarias aplicar medidas antielusorias, con el objetivo que dichas empresas paguen impuestos en el país residente.

Dentro de la materia fiscal internacional se observa la figura de los precios de transferencia, dicha figura tiene su apoyo en las legislaciones internas de los Estados, como en los convenios que sobre doble tributación algunos países han firmado, independientemente del modelo tributario empleado.

El valor de los bienes y de los servicios que se prestan o enajenan entre sujetos pasivos de diversos países siempre ha reflejado y provocado una atención especial en las autoridades fiscales que se ven involucradas, puesto que a través de la fijación de los precios y de los honorarios se pueden transferir utilidades o pérdidas a otro país donde es posible obtener un beneficio impositivo, al aplicársele a la utilidad una menor tasa de impuesto.

La complejidad para determinar estos precios de transferencia ha llevado a los respectivos países a establecer, en su legislación interna, los métodos correspondientes, tomando como base las directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico –OCDE– para llegar a demostrar ante terceros que los contribuyentes se valen de operaciones comerciales, para eludir el pago de impuestos a las respectivas autoridades fiscales.

Las administraciones fiscales de los diversos países del mundo ven amenazado su índice de recaudación en términos macroeconómicos por las transacciones que a nivel internacional realizan las empresas multinacionales. En esencia, el problema de los precios de transferencia consiste en que las administraciones tributarias de cada uno de los países del mundo desea gravar la riqueza generada en su territorio y, por lo mismo, busca que las empresas que operan dentro de sus fronteras paguen el impuesto sobre la renta que hubiera correspondido en operaciones realizadas en un mercado abierto, fuera de cualquier manipulación posible.

La OCDE define a los precios de transferencia como “aquel precio que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales), y servicios que pueden ser diferentes a los que hubieran pactado entre sociedades independientes”; o como todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o

contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.

La presente investigación tiene como objetivo, diseñar un documento, por parte del auditor interno, que cuente con las herramientas necesarias, para tener una planificación fiscal y de precios de transferencia, por medio de procedimientos contables y fiscales, para un adecuado control de precios de transferencia, aplicando el principio de libre competencia, los precios de transferencia, las partes relacionadas; bajo las disposiciones de la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, que se encuentra en vigencia a partir del 1 de enero del año 2015, estableciendo obligatorio los procedimientos de precios de transferencia, aplicables a las personas jurídicas residentes en el país con sus partes relacionadas residentes en el extranjero; bajo el principio de plena competencia, que en sí, es la esencia de la legislación en materia de precios de transferencia, así como las directrices establecidas en ese sentido por la OCDE.

El contenido de la presente tesis, fue estructurado técnica y metodológicamente en cuatro capítulos, para una adecuada comprensión del trabajo de investigación, los cuales se describen a continuación:

Capítulo I, se presenta las generalidades de las empresas importadoras de lácteos, su importancia en la economía nacional, la legislación aplicable a las empresas constituidas en Guatemala.

Capítulo II, se presenta el perfil que debe reunir el Contador Público y Auditor, como asesor y diseñador de procedimientos contables y fiscales para abordar los asuntos tributarios y legales desde un punto de vista global.

Capítulo III, se desarrolla el marco teórico sobre los antecedentes de los precios de transferencia y las disposiciones contenidas en la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, y en el Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012, que establece el impuesto sobre la renta, respecto a los precios de transferencia en Guatemala.

Capítulo IV, se desarrolla el caso práctico, luego de la investigación de campo en la unidad de análisis, presentando el aporte de diseño de procedimientos contables y fiscales para un adecuado control de precios de transferencia.

Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas de la presente investigación, a las cuales se llegaron, así como las referencias bibliográficas que fueron consultadas.

CAPÍTULO I

EMPRESAS IMPORTADORAS DE LÁCTEOS QUE COMERCIALIZAN EN GUATEMALA

1.1 Definición de empresa

“Es una unidad económico-social, integrada por elementos humanos, materiales y técnicos, que tiene el objetivo de obtener utilidades por medio de su participación en el mercado de bienes y servicios. Para esto, hace uso de los factores productivos (trabajo, tierra y capital)”. (34:15)

En general, se puede definir como una unidad formada por un grupo de personas, bienes materiales y financieros, con el objetivo de producir algo o prestar un servicio que cubra una necesidad y por el que se obtengan beneficios.

Clasificación según su actividad económica

Según la actividad a la que se dediquen se puede mencionar empresas del:

- Sector primario (agricultura)
- Sector secundario (construcción)
- Sector terciario (servicios)

Clasificación según su forma de creación

En cuanto a la constitución de una empresa, existen distintos tipos:

- Empresas individuales
- Sociedades jurídicas
- Sociedades civiles

Clasificación según su tamaño

En Guatemala, las empresas se pueden clasificar así: al número de trabajadores y el sector de actividad, así:

Tabla 1
Clasificación de las empresas en Guatemala por número de trabajadores y actividad

Tamaño de la Empresa	Clasificación por número de trabajadores y actividad		
	INDUSTRIA	COMERCIO	SERVICIOS
Micro	0-30	0-5	0-20
Pequeña	31-100	6-20	21-50
Mediana	101-500	21-100	51-100
Grande	501 ó más	101 ó más	101 ó más

Fuente: Cámara de Industria de Guatemala 2015.

Con base en el tamaño de la empresa, número de empleados permanentes y ventas anuales, como aparece en el siguiente cuadro:

Tabla 2
Clasificación de las empresas en Guatemala por tamaño, número de empleados permanentes y ventas anuales

Tamaño de la empresa	Número de empleados permanentes	Ventas anuales (Salarios mínimos de la zona)
Micro	de 1 a 15	menos de 110
Pequeña	de 16 a 100	de 111 a 115
Mediana	de 101 a 250	de 116 a 2010
Grande	de 251 en adelante	de 2010 en adelante

Fuente: Cámara de Industria de Guatemala 2015.

Ambas perspectivas se complementan y permiten generar elementos de juicio para dimensionar el contexto de las empresas. Asimismo, existen vertientes que consideran unidades productivas más pequeñas que las microempresas y empresas cuya magnitud rebasa las grandes empresas, visión que, aunque lógica, carece de criterios aceptados y validados que la fundamenten, según la cámara de industria de Guatemala.

Grandes empresas: son definidas como tal, aquellas empresas o personas físicas que cumplen con características definidas en cuanto a ingresos trimestrales, el monto pagado de impuestos y su actividad económica; además, representan normalmente el 70% de la recaudación tributaria.

PYMES: la pequeña y mediana empresa (conocida también por el acrónimo PYME, lexicalizado como pyme), es una empresa con características distintivas, y tiene dimensiones con ciertos límites ocupacionales y financieros prefijados por los Estados o regiones. Las pymes son agentes con lógicas, culturas, intereses y un espíritu emprendedor específicos. Usualmente, se utiliza también el término MiPyME (acrónimo de "micro, pequeña y mediana empresa"), que es una expansión del término original, en donde se incluye a la microempresa.

La pequeña empresa es una entidad independiente, creada para ser rentable, que no predomina en la industria a la que pertenece, cuya venta anual en valores no excede un determinado tope y el número de personas que la conforma no excede un determinado límite, y como toda empresa, tiene aspiraciones, realizaciones, bienes materiales y capacidades técnicas y financieras, todo lo cual, le permite dedicarse a la producción, transformación y/o prestación de servicios, para satisfacer determinadas necesidades y deseos existentes en la sociedad.

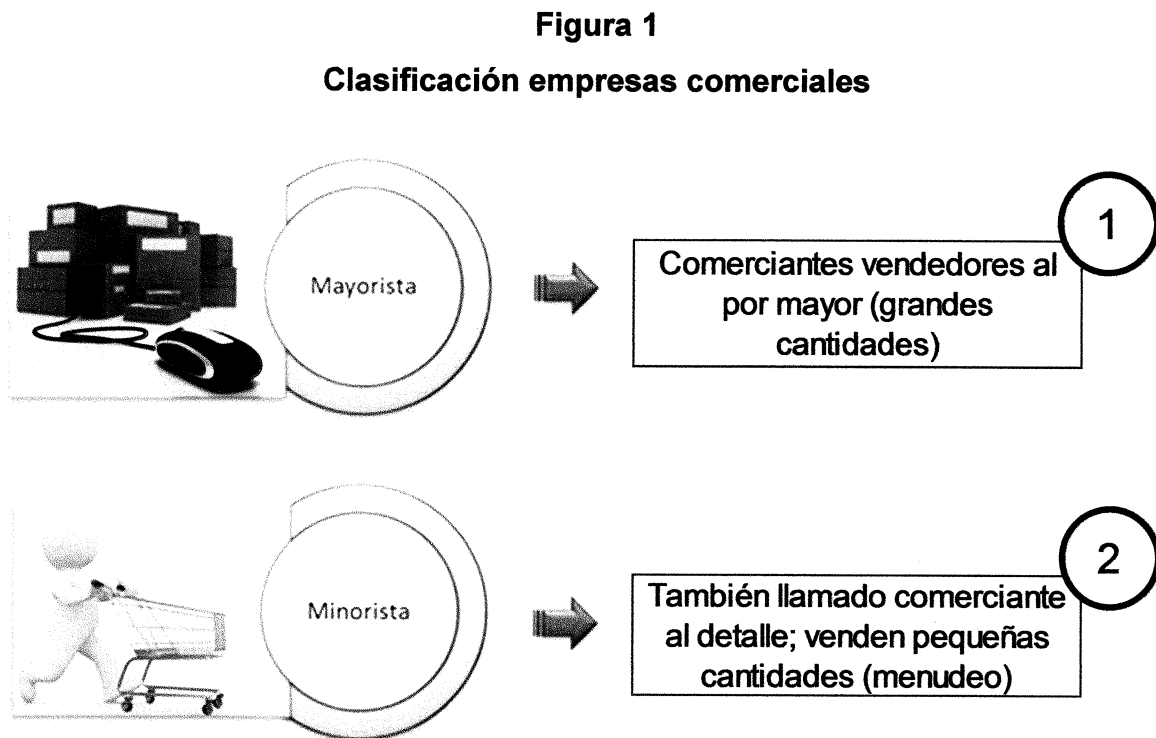
1.2 Empresas comerciales

“Las empresas comerciales son aquellas actividades económicas organizadas que se dedican a la compra y venta de productos, que bien pueden ser materias primas o productos terminados; las empresas comerciales cumplen la función de intermediarias entre los productores y los consumidores y no realizan ningún tipo de transformación de materias primas”. (34:33)

Las empresas comerciales compran una mercancía que luego venden; normalmente, a un precio superior, pero sin haberle efectuado ninguna transformación sustancial. Los productos que compra ya están terminados y en igual forma los venden luego a los

consumidores sin variaciones de fondo, excepción hecha quizás de modificaciones menores en los empaques y otras por el estilo.

Las empresas comerciales pueden clasificarse en dos categorías:



Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

1.3 Importancia en la economía nacional

En esta época de globalización, el comercio interno es esencial porque permite que las empresas comerciales nacionales muestren su preparación para competir en un mercado internacional.

“Su principal importancia radica en el hecho de que el comercio interno de factores y bienes es lo que permite a la sociedad sobrevivir, ya que por un lado se cuenta con las provisiones y por el otro existe el modo de conseguir los recursos para comprarlos. No es posible pensar en un desarrollo equitativo sin un activo comercio interno”. (34:37)

Lógicamente, el crecimiento económico ha hecho que esta relación se haya vuelto más compleja, lo que un día fue una relación inmediata entre productor y consumidor, o bien productor-comerciante-consumidor, se ha convertido en una sucesión innumerable de procesos, muchos de ellos también de índole comercial.

La importancia relativa de la actividad comercial va mucho más lejos de lo que indica:

- Es el segundo mayor empleador
- Aporta crecimiento al PIB

1.4 Sector importador de lácteos en Guatemala

1.4.1 Antecedentes

En 1960, en Guatemala se dio un gran impulso a la industria lechera debido a varias inversiones en el sector privado. Se lograron buenos resultados y cierto grado de desarrollo dentro del sector; sin embargo, la falta de continuidad de inversiones y la ausencia de una política pública para promover el desarrollo, provocó una declinación de la producción de leche en el país. En los años setenta y ochenta, el hato lechero nacional casi desapareció, ya que la industria azucarera desplazó al ganado lechero como respuesta al costo de oportunidad de las actividades productivas. Asimismo, entre el período de 1985 a 1995 se desarrollaron modelos de producción que demostraron el potencial de incrementar la producción de leche por hectárea por año, reducir el costo de producción por litro y aumentar el ingreso neto familiar; sin embargo, el entorno nacional del sector limitó la adopción masiva de estos modelos, especialmente la política de control de precios y las altas tasas de interés del capital, desestimulando las inversiones en el sector.

La actividad lechera realiza diferentes esfuerzos para consolidarse; no obstante, no se ha conseguido el apoyo necesario de las autoridades de gobierno, impidiendo así la reactivación y el fortalecimiento de la industria lechera nacional, induciendo a que el mercado sea absorbido por los productos importados que hacen que se presente una fuga de divisas en la economía nacional y la no generación de nuevos empleos rurales.

Es por eso, que en 1996 se funda la Cámara de Productores de Leche de Guatemala, para poder integrar a productores de leche de toda la república. En 1998, se crea la Comisión Técnica para el Sector Lechero Nacional para propiciar, fomentar, promover, coordinar y apoyar las alianzas estratégicas con los actores de la cadena productiva, en lo relacionado con la producción, transformación y consumo de leche y sus derivados. En el 2000 la Cámara de Productores de Leche de Guatemala y los productores rurales firman el Convenio 42-2000, con el objetivo de apoyar la reactivación y competitividad del sector lechero, orientado preferentemente a los pequeños y medianos productores.

1.4.2 Mercado de la leche y sus derivados

La demanda de leche tipo A es considerada ilimitada, bajo volúmenes de producción de leche guatemalteca; asimismo, según estimaciones realizadas por la Cámara de Productores de Leche, en donde la demanda diaria de leche alcanza 500,000 litros, de los cuales solamente el 40% es suministrado por la producción nacional y su diferencial es cubierto por las importaciones.

Según la Cámara de Productores de Leche, Guatemala es el país centroamericano, junto a Nicaragua con el nivel de consumo más bajo de productos lácteos. El consumo per cápita anual es de 42 kg., de equivalente de leche fluida (ELF), valor que se sitúa por debajo del promedio de la región (74 kg. ELF) y el mínimo recomendado por el Instituto de Nutrición de Centroamérica y Panamá, (INCAP), (58 kg. ELF).

Según una encuesta realizada en 1998 por el Grupo Sub-sectorial de Trabajo de la Leche, las familias guatemaltecas consumen más leche en polvo (50%) que de leche fluida (36%). También cabe destacar que el consumidor guatemalteco tiene la percepción de que los productos lácteos importados son de mejor calidad que los nacionales, lo cual se comprueba mediante un mayor consumo en la ingesta diaria y por tener precios más accesibles.

1.4.3 Comercio nacional y exterior

Actualmente, se estima que la producción nacional de leche ofertada solamente contribuye con un bajo porcentaje de la demanda, la cual es cubierta por productos importados. Se estima que la oferta nacional se encuentra en el rango de los 600,000 litros por día, lo que representa un total anual de 219 millones de litros anuales.

La Cámara de Productores de Leche de Guatemala, indica que durante el período de 1995-1998 la producción de leche presentó una tasa de crecimiento negativa del 3%, hasta alcanzar en 1998 un volumen total de leche fresca de 162.8 millones de litros, equivalente al 47% del consumo aparente, y 16% de la producción de leche de Centroamérica. En Guatemala la producción de leche es de 33.8 kg per cápita, la tasa de producción más baja de Centroamérica. Las principales regiones productoras son suroriente (produce el 37% del total de leche fresca), nororiente (19%) y la zona central del país (16%).

Actualmente no se dispone de registros de producción mensual de leche, sin embargo, se puede afirmar que existe un alto grado de estacionalidad, con un menor rendimiento en el verano (noviembre-abril), que durante el invierno (mayo-octubre).

Asimismo, se estima que del total de leche fluida en Guatemala, algo más del 20% se destina al circuito industrial, que posee una capacidad instalada para procesar mayor que la oferta de leche en el país.

➤ Demanda

En Guatemala, actualmente se consumen un promedio de 57 litros de leche por persona anual contra el mínimo de 120 litros recomendado por la Organización de las Naciones para la Alimentación. Estas cifras demuestran el estado de desnutrición de la población, así como el poco hábito de consumo. A pesar de esto, el mercado guatemalteco posee un potencial atractivo ya que gracias a varios programas del gobierno y a varios esfuerzos o proyectos creados en los últimos años, con propósito

de promover el desarrollo de la industria lechera y el crecimiento del mercado a través de la compra de leche nacional, se logra un importante aumento en el consumo.

Guatemala tiene un consumo aproximadamente 985 mil litros de leche diarios, pero la producción no cubre la demanda y se importan 770 mil litros por día. Por eso mismo se busca incrementar la oferta por medio de proyectos e incentivos que harán disminuir el precio de la leche.

En relación a la demanda industrial, se pueden citar: hoteles, fábricas de helados, restaurantes, escuelas (a través de proyectos de gobierno), entre otras. La leche y nata en polvo se emplea en un alto porcentaje a nivel industrial como materia prima para reconstitución de leche y su posterior empleo en la elaboración de derivados lácteos.

➤ **Oferta**

Guatemala no es productor de leche en polvo, por lo que la oferta del producto disponible en el mercado es totalmente importada. Localmente se produce leche fluida, la cual, como se mencionó anteriormente, experimenta un aumento en los últimos años.

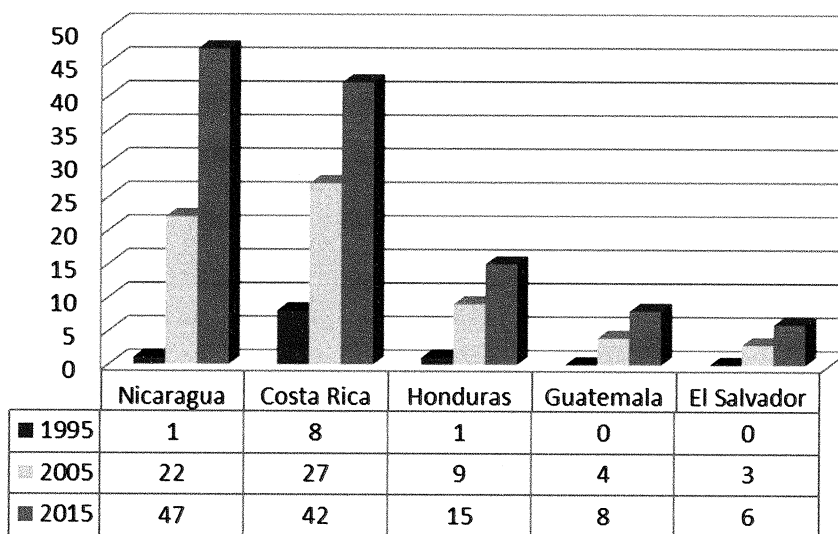
Es necesario destacar que la producción nacional de leche es de las más bajas de Centroamérica y aunque el consumo y la producción de leche presentan crecimiento en los últimos años, Guatemala figura entre las últimas posiciones de la región.

➤ **Exportaciones**

Guatemala es el país centroamericano con menor exportación de productos lácteos. Según datos recabados en 1998 por el banco central de Guatemala en el informe de desempeño macroeconómico, el total vendido en los mercados internacionales no alcanzó el 1% del total regional, sin embargo, desde 1996 el ritmo de crecimiento de las exportaciones ha sido de 14.3%. Asimismo, El Salvador y Honduras son los principales compradores de productos lácteos guatemaltecos, a los cuales se destinó aproximadamente el 83% del total de la exportación del período 1996-1998.

Las estadísticas de la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA), destacan que el líder exportador a nivel general en el mercado intrarregional centroamericano en el año 2015, fue Guatemala con el 34.2% del total. Guatemala lidera pero, es el único país con un bajo desarrollo del sector de productos lácteos y se debe principalmente a la falta de una política de control de precios internos, y el hecho de que la apertura comercial ha favorecido las importaciones y el desmantelamiento de la institucionalidad pública y privada agropecuaria.

Figura 2
Centroamérica períodos 1995, 2005, 2015
Exportaciones intrarregionales de productos lácteos por país
Volumen (miles de toneladas métricas)



Fuente: Cámara de Productores de Leche de Guatemala, con datos de la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA) 2015

El sector ganadero local se enfrenta a una creciente competencia desleal, que va desde la subfacturación, venta del producto a un precio inferior al costo de producción, importación bajo otras partidas arancelarias hasta malas prácticas de etiquetado.

➤ **Importaciones**

En 1998, se introdujo al país aproximadamente 40% del consumo guatemalteco de productos lácteos, convirtiendo a Guatemala como el país centroamericano que más productos lácteos importa. En el informe de desempeño macroeconómico reciente y perspectivas para el 2015 del banco central de Guatemala, las importaciones aumentan aproximadamente un 20.6%. Los principales productos importados, de los países son de origen de Nueva Zelanda, Inglaterra y Costa Rica, los cuales proveen más del 50% de las importaciones lácteas guatemaltecas.

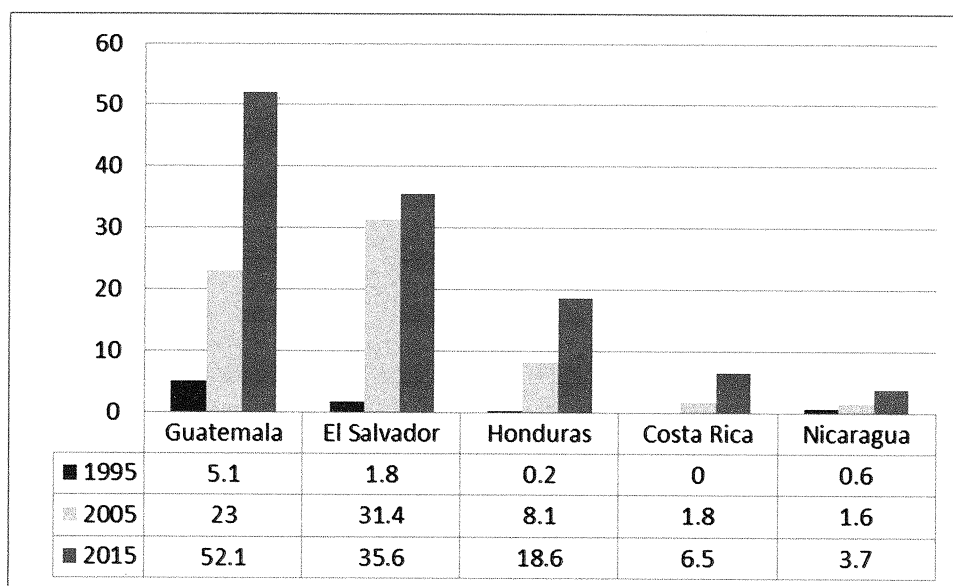
Costa Rica es el mayor proveedor de leche fluida con una participación del 87% de las leches fluidas importadas por Guatemala.

Dentro de la composición de las importaciones, las de mayor importancia son la leche y nata en polvo, los quesos, la leche fluida y los helados.

La leche en polvo es de gran importancia ya que, a diferencia de la leche fluida, no precisa ser conservada en frío y por lo tanto su vida útil es más prolongada, doce meses si se empaqueta en bolsas de 25 kg y seis meses en el caso de paquetes de 200 y 400g (la cantidad del producto y el envase es un factor importante). Al igual que otros productos secos, es considerada no perecedera y se halla abundantemente en muchos países en vías de desarrollo (Guatemala) a causa de su bajo costo de transporte y almacenamiento (ya que no requiere refrigeración). También es preferida por supervivencialistas, senderistas y otras personas que necesitan alimentos no perecederos fáciles de preparar.

A pesar de que el sector lechero nacional tiene una capacidad instalada para producir más de tres millones de litros diarios, en la actualidad el país importa el 66% del producto, que representa una factura de Q1.300 millones al año.

Figura 3
Centroamérica períodos 1995, 2005, 2015
Importaciones intrarregionales de productos lácteos por país
Volumen (miles de toneladas métricas)



Fuente: Cámara de Productores de Leche de Guatemala, con datos de la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA) 2015

En la celebración del Día Mundial de la Leche y de acuerdo con datos de la Cámara de Productores de Leche de Guatemala, la producción actual se ubica en aproximadamente 1.8 millones de litros diarios, que alcanzan a cubrir el 34% del consumo nacional, pero en los últimos 40 años, Guatemala ha pasado, de ser el país con la mayor producción de leche de la región a mayor importador de productos lácteos.

Existe una variedad de leche en polvo que se encuentran en el mercado guatemalteco, tales como: leche entera, descremada, libre de grasa, vitaminada, alta en calcio, especial según edades (para niños), entre otras especialidades.

Dentro de las principales marcas, con derechos reservados que se encuentran en Guatemala están:

- Anchor
- Nestlé
- Australian
- Borden
- Dos Pinos
- Lala
- Sula

1.5 Normativa y legislación aplicable

Las empresas deben observar todas las leyes vigentes en Guatemala, pero especialmente las que se detallan a continuación:

1.5.1 Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas

Es la ley suprema de la República de Guatemala, en la cual se rige todo el Estado y sus demás leyes. La Constitución Política de la República de Guatemala actual fue creada por la Asamblea Nacional Constituyente, el 31 de mayo de 1985, la cual lo hizo en representación del pueblo con el objeto de organizar jurídica y políticamente al Estado, así como, también contiene los derechos fundamentales de los miembros de su población. La Constitución Política de la República de Guatemala es la actual ley fundamental de Guatemala, en donde están determinados los derechos de los habitantes de la nación, la forma de su gobierno y la organización de los poderes públicos. La Constitución, ley fundamental del Estado de Guatemala, cumple con las siguientes funciones:

- a) Establecer la estructura del gobierno, creando los órganos por medio de los cuales el Estado manifiesta su actuación.

- b) Atribuye las facultades de gobierno a los órganos.
- c) Determina cuáles son los derechos fundamentales.
- d) Tiene la supremacía constitucional.

La Constitución Política de la República de Guatemala, está dividida en tres partes: 1) **Parte dogmática**: contiene todos los derechos humanos, también llamados fundamentales. Los derechos fundamentales están establecidos en la constitución para que tengan más seguridad, y no puedan ser violados por ningún tratado, y así poderles dar una protección especial. Los derechos fundamentales son: Derechos individuales -dirigidos al hombre en sí-, Derechos sociales -dirigidos al hombre en grupo- y Derechos cívico políticos -nacionalidad y ciudadanía-. 2) **Parte orgánica**: contiene la forma en que el estado se va a ordenar. 3) **Parte procesal constitucional**: su objetivo es hacer que se cumpla lo que establece la constitución.

La Constitución Política es la ley de carácter fundamental de la nación, y en la cual podemos encontrar normados todos aquellos principios que son propios de la persona humana, además la misma se encarga a su vez de la creación de normas con carácter financiero, también afirma aquellos principios generales de la tributación; los cuales son de importancia para el sistema financiero, mismos sobre los cuales las leyes ordinarias no pueden hacer su implementación. Entre los principios en mención, se pueden mencionar: el principio de equidad, el principio de legalidad y el de justicia tributaria.

1.5.2 Decretos Leyes

Son aquellos establecidos para ser dictados con fuerza de una ley ordinaria, en aquellos casos de carácter extraordinario de urgencia y de extrema necesidad, los cuales deberán ser sometidos al poder legislativo en el momento de ser emitidos, o deberán de ratificarse dentro de los sesenta días posteriores, para con ello no perder la eficacia con la cual cuentan los mismos. Por ello son emitidos los denominados decretos leyes, en el momento en que ocurren crisis financieras; dentro de los decretos

leyes aplicables a las empresas constituidas en el territorio guatemalteco, destacan los siguientes:

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 36-98 Ley de Sanidad Vegetal y Animal**

Ley que tiene como objetivo velar por la protección y sanidad de los vegetales, animales, especies forestales e hidrobiológicas; la preservación de sus productos y subproductos no procesados contra la acción perjudicial de las plagas y enfermedades de importancia económica y cuarentenaria, sin perjuicio para la salud humana y el ambiente, a través del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación (MAGA), que es la entidad responsable para la aplicación de la Ley y sus reglamentos.

Corresponde al MAGA coordinar y desarrollar acciones a nivel nacional para identificar y diagnosticar, en campo y laboratorio, los principales problemas fitosanitarios que afectan a la producción, procesamiento y al comercio de los productos agrícolas no procesados. Se dispone que el MAGA dictará normas, procedimientos y reglamentos para el ingreso, transporte hacia y dentro del territorio nacional de los animales, fármacos, productos y subproductos no procesados de origen animal, equipos y materiales de uso animal, con la finalidad de evitar el ingreso o diseminación y establecimiento en el país de enfermedades, plagas, contaminantes y otros patógenos que afecten a la salud de la biodiversidad animal. Se establece el Programa de delegación de servicios en sanidad animal y vegetal cuya organización, ejecución y control estará a cargo del MAGA en coordinación con los colegios profesionales afines, con la finalidad de capacitar y autorizar a profesionales a prestar servicios relacionados con esta Ley y sus reglamentos.

Para la unidad bajo análisis de la presente investigación, es de aplicabilidad y observancia obligatoria la Ley de Sanidad Vegetal y Animal Decreto Número 36-98 del Congreso de la República de Guatemala, debido a que comercializa y distribuye en el territorio guatemalteco productos de origen animal, como lo son los productos lácteos y sus derivados.

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 27-92 y sus reformas Ley del Impuesto al Valor Agregado**

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), es un impuesto indirecto puesto que grava los objetos de consumo en general (bienes o servicios) y se encuentra incluido dentro del precio con indicación o sin ella, el cual se establece tomando en cuenta las transacciones y el consumo, y se trasladan al consumidor final, quien al final es el que paga la totalidad del impuesto.

Las características del Impuesto al Valor Agregado son:

- 1) Grava la venta, transferencia, exportación de bienes y suministro nacional.
- 2) Grava la adquisición, importación o consumo de bienes y servicios.
- 3) Grava el ejercicio de actividades o profesiones habitualmente lucrativas.
- 4) Grava la exteriorización documentada de actos y negocios jurídicos.

Tipos de contribuyentes que enmarca la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

- 1) El contribuyente que celebre un acto o contrato comprendido entre los hechos generadores de la Ley del Impuesto al Valor Agregado;
- 2) El importador habitual o no;
- 3) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala;
- 4) El beneficiario del servicio, si el que efectuó la prestación no está domiciliado en Guatemala;
- 5) El comprador cuando realice operaciones de facturación por cuenta del vendedor; y,
- 6) Las sociedades civiles, mercantiles, las irregulares y las de hecho y las copropiedades, excepto las comunidades hereditarias que adjudiquen bienes en pago efectuadas por la partición de la masa hereditaria o finalización del proindiviso.

De conformidad con el Decreto Número 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas en su artículo 26 y el Acuerdo Gubernativo Número 311-97 Reglamento de La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 31, establecen que las personas individuales o jurídicas para poder realizar operaciones gravadas por el impuesto, están obligadas a inscribirse previamente en el registro de tributario unificado que lleva la Superintendencia de Administración Tributaria, seguidamente deberán registrarse como contribuyentes del impuesto, afiliando todos los negocios, establecimientos u oficinas de su propiedad con sus respectivas direcciones.

El Decreto Número 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas en su artículo 36, establece que los contribuyentes deben obtener autorización previa de la administración tributaria para el uso de facturas, para respaldar sus operaciones de ventas y prestaciones de servicios para cada uno de los negocios, establecimientos y oficinas de su propiedad.

Los contribuyentes afectos al Impuesto del Valor Agregado, están obligados a emitir y entregar al adquirente los documentos de toda transacción de venta de bienes o prestación de servicios, siendo a la vez obligación del adquirente exigir y retirar, las facturas en las compras y servicios que adquieran e incluso en las operaciones exentas, debiendo emitirse como mínimo, en original y una copia, entregando la original al adquirente y la copia quedará en poder del emisor, tal como lo establece el artículo 29 literal a) del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas y el Acuerdo Gubernativo Número 311-97 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 32.

El impuesto debe estar incluido en el precio, el cual se encuentra en los documentos que se deben de emitir y entregar (facturas, notas de débito, notas de crédito y facturas especiales) tal como lo establece el artículo 32 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas.

Como base imponible del Impuesto al Valor Agregado para las ventas, será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Y en lo que respecta a la prestación de servicios la base imponible es el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. El impuesto a pagar es la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo.

Los contribuyentes deberán presentar en el plazo de un mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior. En forma conjunta con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante, debiéndose efectuar en la Superintendencia de Administración Tributaria o en instituciones autorizadas por esta, tal como lo establecen los artículos 40 y 41 del Decreto número 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas.

Las últimas reformas al Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, están contenidas en el Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, en el Libro IV, dentro de las cuales destacan: procedencia del crédito fiscal, documentos obligatorios, base imponible y tarifas en la enajenación de vehículos y motocicletas, base imponible en el caso de bienes inmuebles, y, fechas y forma de pago.

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 37-92 y sus reformas Ley del Impuesto del Timbre y de Papel Sellado Especial para Protocolos**

Ley que establece un impuesto de timbre fiscales, sobre los documentos que contienen los actos y contratos que no están gravados con el IVA y que grava sobre todo lo siguiente: contratos civiles y mercantiles; los documentos otorgados en el extranjero que hayan de surgir efectos en el país, al tiempo de ser protocolizados, de presentarse ante cualquier autoridad; los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la

comprobación del pago de bienes o sumas de dinero; los comprobantes de pago emitidos por las aseguradoras y afianzadoras, por concepto de primas o pago de fianzas; comprobantes por pago de premios de lotería, rifas y sorteos; recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios, para gastos personales o de sus propietarios o por viáticos no comprobables; y, los pagos de utilidades y dividendos de las empresas comerciales a sus accionistas.

La tarifa del impuesto es del tres por ciento (3%), se determina aplicando la tarifa al valor de los actos y contratos afectos. El valor es el que consta en el documento, el cual no podrá ser inferior al que conste en los registros públicos, matrículas, catastros o en los listados oficiales. Teniéndose que cancelar durante los primeros diez días siguientes al mes en que se realizó la operación.

Las últimas reformas al Decreto Número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto del Timbre y de Papel Sellado Especial para Protocolos, están contenidas en el Decreto Número 19-2013, Reformas a la Ley del Impuesto del Timbre y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, reformando el numeral 6 del artículo 11, Actos y contratos exentos.

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 15-98 y sus reformas Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles**

Ley que establece un impuesto único anual, sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República de Guatemala. El impuesto recae sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos, integrando los mismos al terrero, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras, así como los cultivos permanentes.

La liquidación del impuesto se determinará con base al registro de la matrícula fiscal que se lleva para el efecto. Dicho registro debe ser verificado periódicamente por el

ministerio de finanzas públicas, a fin de que los avalúos y modificaciones que se procedan a inscribir, estén asentados correctamente.

El impuesto, las multas y los intereses que la mora genere están destinados a las municipalidades para su desarrollo local, y al Estado para el desarrollo nacional.

La municipalidad, emite los requerimientos de pago del impuesto, los que podrán fraccionarse en cuatro (4) cuotas trimestrales iguales, a más tardar dentro de los próximos 30 días después de finalizado cada trimestre, que el contribuyente pagará en las cajas receptoras del mismo. Debiendo pagar la primera cuota en abril, la segunda en julio, la tercera en octubre y la cuarta en el mes de enero.

Para determinar el impuesto anual sobre los inmuebles, se establecen las siguientes escalas y tasas:

Tabla 3

Escalas y tasas sobre el impuesto único sobre inmuebles (IUSI)

De	Q.0.00	A	Q.2,000.00	Exento
De	Q.2,000.01	A	Q.20,000.00	2 por millar
De	Q.20,000.01	A	Q.70,000.00	6 por millar
De	Q.70,000.01	en	Adelante	9 por millar

Fuente: Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, artículo 11. Tasas al valor

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 73-2008 y sus reformas Ley del Impuesto de Solidaridad**

La Ley del Impuesto de Solidaridad entró en vigencia el 1º de enero de 2009, y establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios

indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

Este impuesto únicamente aplicará para aquellos contribuyentes que opten por el régimen del Impuesto Sobre la Renta sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, otorgando exención de este impuesto a los que hayan optado al régimen de tarifa fija del 5%, Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. Este impuesto no afecta a quienes están amparados en los regímenes especiales de exportación, de maquila y de zonas francas que establece el Decreto número 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, y el Decreto número 65-89, Ley de Zonas Francas, ambos del Congreso de la República.

Grava el 1% la que sea mayor parte sobre la cuarta parte de los activos netos o sobre los ingresos brutos, su forma de pago es trimestral.

Para evitar vicio de doble tributación, el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse entre sí. Para el efecto, los contribuyentes pueden optar por una de las siguientes formas de acreditación:

- a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.
- b) Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria.

El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyen los tres años.

El Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria, en el Capítulo II, Artículo 178, reforma el inciso f) del artículo 4 del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto de Solidaridad, el cual hace referencia a las exenciones, específicamente a los contribuyentes inscritos en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas del Impuesto sobre la Renta.

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 58-90 y sus reformas Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros**

Ley que tiene como objetivo sancionar los delitos de defraudación y contrabando aduanero, fue creada de la necesidad del Gobierno de la República de Guatemala de adoptar disposiciones tendientes a la reestructuración y perfeccionamiento del sistema aduanero del país, y en ese sentido era indispensable emitir las reglas legales complementarias que permitieran el control efectivo del contrabando y defraudación en el ramo aduanero, así como combatir eficazmente la corrupción, que durante muchos años se ha agudizado en la internación y egreso de mercancías a efecto que las mismas ingresen por las vías legalmente establecidas y se cancelen los tributos correspondientes.

El origen del delito de contrabando aduanero, regulado en la ley, es la introducción o extracción clandestina de mercancías al y del país por el hecho de que las personas toman rutas alternas a los pasos fronterizos legalmente reconocidos con países aledaños para transitar de un lado a otro utilizando ríos, incluso caminos clandestinos, que existen en los pasos fronterizos que son utilizados para el tránsito de la mercancía; cometen el delito las personas en la mayoría de ocasiones llenando furgones de extremo a extremo de los mismos para llevar la mercancía a bodegas o lugares destinados para proveer productos derivados de dicha actividad.

Como segundo punto importante del contrabando aduanero es que se incurre en este ilícito no sólo con el hecho de no querer cumplir con obligaciones aduaneras establecidas y desviarse de las aduanas en sí, sino también el hecho de importar o exportar mercancías que están legalmente prohibidas o limitadas en Guatemala.

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 6-91 y sus reformas Código Tributario**

El Código Tributario, fue publicado el 03 de abril de 1991 y entró en vigencia el 02 de octubre del mismo año. Surgió de la necesidad de cumplir con el principio de legalidad en materia tributaria contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala; así como, para evitar arbitrariedades, abusos de poder y normar adecuadamente las relaciones entre el ente recaudador y los contribuyentes; tal y como lo refiere la parte considerativa del mismo.

Desde su vigencia hasta la fecha, ha sufrido varias modificaciones de su articulado original por medio de decretos que derogan, reforman y adicionan artículos; originadas principalmente bajo los siguientes supuestos: para mejorar el sistema de recaudación de impuestos, modernizar el sistema tributario o bien para evitar prácticas de evasión por parte de los contribuyentes. Una de las más recientes e importantes reformas introducidas por el Decreto Número 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, denominado Reformas al Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, incluidas en el Capítulo I, reformas como: Infracciones sancionadas con el cierre temporal y sistema de cuenta corriente tributaria.

La importancia del Código Tributario, en armonía con el principio constitucional de legalidad, radica principalmente en que aporta tanto al contribuyente como a la Superintendencia de Administración Tributaria, los procedimientos y lineamientos legales en instancia administrativa, para resolver controversias derivadas de la actividad fiscalizadora y recaudadora del Estado, con el objeto de evitar abusos de poder y mantener adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

No obstante, que la función procesal del Código Tributario tiene predominio, existen otros aspectos importantes de resaltar tales como: normas tributarias, que tienen por objeto, delimitar el carácter y campo de aplicación del Código Tributario, enunciar sus principios y conceptos doctrinarios. Marco sancionatorio, que contempla supuestos jurídicos, que de no cumplirse u omitirse pueden constituir infracciones, para el efecto también contempla sus respectivas sanciones.

Procedimiento de consulta, que se inicia por parte del contribuyente al tener duda respecto de la interpretación y aplicación de alguna ley tributaria o del mismo Código Tributario, sin que exista ninguna controversia, con el objeto de que la Superintendencia de Administración Tributaria, manifieste su criterio.

Determinación de la obligación tributaria, que contempla aspectos doctrinarios referentes a la determinación tributaria, así como la forma de proceder por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en los casos que el contribuyente no lo haga, existiendo la obligación de hacerlo. Obligaciones, el Código Tributario contempla una serie de obligaciones formales tanto para contribuyentes como para la Superintendencia de Administración Tributaria, aparte de las sustantivas y formales que cada ley sustantiva tributaria ordena.

Expuesto lo anterior, el Código Tributario contiene las normas que rigen las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado. Es importante saber que el tributo es la prestación comúnmente en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el fin de obtener recursos para cumplir con sus fines.

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 2-70 y sus reformas Código de Comercio**

Este decreto regula la inscripción de las sociedades mercantiles, además contiene las normas para su constitución, organización y administración de una empresa, hasta las operaciones mercantiles y contables que en ésta se realiza; formas de aportación de

capital, responsabilidades, derechos y prohibiciones de los socios y administradores, clasificación de las sociedades.

Entre los aspectos más relevantes que debe observar toda empresa en el territorio guatemalteco, regulados por el Decreto Número 2-70, en el Título III, de la Contabilidad y Correspondencia Mercantiles, destacan: contabilidad y registros indispensables, idioma español y moneda nacional, formas de operar, autorización de libros o registros, prohibición de llevar más de una contabilidad, conservación de libros o registros, estados financieros, registros auxiliares, comprobación de operaciones.

En Guatemala, el artículo 368 del Código de Comercio, establece que las empresas están obligadas a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Con la creación del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CPAG), en junio de 2005, asume la responsabilidad que en su momento estuvo a cargo del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), por lo tanto actualmente es la entidad Rectora de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría en Guatemala, siendo el responsable de promover la investigación permanente de las normas y técnicas de contabilidad y auditoría, que deban regir en Guatemala.

Dicho Colegio, el 20 de diciembre 2007, publicó en el Diario Oficial de Centro América la resolución del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, en la cual se adoptan como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio y como marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera. La vigencia de esta resolución es optativa a partir del año 2008 y obligatoria a partir de enero de 2009.

En virtud de lo anterior, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, ya no son de aplicación en Guatemala, sino las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Actualmente no existe disposición legal o criterio por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, que obligue a los contribuyentes y/o responsables a que presenten sus estados financieros para el período contable concluido al 31 de diciembre de 2008 y subsiguientes de acuerdo con las NIC/NIIF, en todo caso lo que si verificará la administración tributaria, es que la información que presentan los contribuyentes en sus estados financieros, cumplan con las disposiciones legales que regula la legislación tributaria, y que coincidan con los registros contables, con las declaraciones de impuestos presentados y con los estados financieros que deban publicarse.

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 2-89 y sus reformas Ley del Organismo Judicial**

El Decreto Número 2-89, Ley del Organismo Judicial, establece que el Organismo Judicial, es el cuerpo legal que fundamenta la función judicial, en su artículo 51 establece que el Organismo Judicial, en ejercicio de la soberanía delegada por el pueblo, imparte justicia conforme la Constitución Política de la República, y los valores y normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento jurídico guatemalteco. Su base legal está regulada principalmente en la Constitución Política de la República de Guatemala, en sus Artículos del 203 al 222.

Para cumplir sus objetivos, establecidos en el artículo 52, el Organismo Judicial no está sujeto a subordinación alguna de ningún organismo o autoridad, solo a la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes.

Las funciones del Organismo Judicial son estrictamente jurisdiccionales y administrativas, las que deberán desempeñarse con total independencia de cualquier

otra autoridad. Las funciones de carácter jurisdiccional, corresponden fundamentalmente a la Corte Suprema de Justicia y a los demás tribunales que a ella están subordinados. Las funciones de carácter administrativas corresponden a la presidencia de dicho organismo y a las direcciones y dependencias administrativas subordinadas a dicha presidencia.

Hay tres tipos de unidades que componen la estructura orgánica del Organismo Judicial:

- 1) Las unidades con función judicial (Jurisdicción Ordinaria): Corte Suprema de Justicia, Salas de la Corte de Apelaciones de los Ramos Civil y Penal, Juzgados de Primera Instancia de los Ramos Civil y Penal, Juzgados de Paz de los Ramos Civil y Penal (Juzgados Menores).
- 2) Las unidades con función judicial (Jurisdicción Privativa): Tribunales de Amparo, Tribunales de Exhibición Personal, Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, Salas de la Corte de Apelaciones de Trabajo y Previsión Social, Juzgados de Trabajo y Previsión Social, Salas del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, Tribunales de Familia, Tribunales de Primera y Segunda Instancia de Cuentas, Tribunal y Juzgados de Menores, Juzgados de Ejecución, Tribunales del Ramo Mixto y Tribunales Militares.
- 3) Las Unidades con Función Administrativa: Actualmente están organizadas bajo un sistema gerencial y en general, comprende: Corte Suprema de Justicia, Secretaría de la Corte Suprema de Justicia, Presidencia del Organismo Judicial, Secretaría de la Presidencia, Asesoría Jurídica, Auditoría Interna, Supervisión General de Tribunales, Instituto de Capacitación Institucional, Gerencia General, Equipo Gerencial, Secretaría de Planificación y Desarrollo Institucional, Secretaría de Información Institucional, Gerencia de Recursos Humanos, Gerencia Financiera, Gerencia Administrativa y Gerencia de Comunicación

Social, de conformidad al organigrama elaborado por la Unidad de Modernización del Organismo Judicial.

Entre otras se encuentran: Archivo General de Protocolos, Archivo General de Tribunales, Registro de Procesos Sucesorios e Inscripción de Abogados, Centro Administrativo de Gestión Penal, Centro de Servicios Auxiliares de la Administración de Justicia, Escuela de Asuntos Judiciales, Centro de Mediación y Conciliación del Organismo Judicial.

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 70-94 y sus reformas Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos**

Ley que regula el impuesto que el Estado cobra por la circulación de los vehículos terrestres, marítimos y aéreos en el territorio de la República de Guatemala, a efecto que todas las municipalidades del país puedan utilizar parte de estos recursos en el mantenimiento de las calles y aceras de sus respectivas cabeceras y municipios; así mismo, el Departamento de Tránsito, la Dirección de Aeronáutica Civil y la Marina Nacional, puedan contar con fondos específicos que les permitan obtener y mantener los semáforos, las señales de tránsito y las demarcaciones de las carreteras, que igualmente es necesario el adquirir y mantener las terminales aéreas nacionales e internacionales, así como los equipos de navegación aérea y que en los lagos y aguas territoriales.

La Superintendencia de Administración Tributaria o la institución designada para el efecto, tienen a su cargo el registro fiscal y ejercer el control de los vehículos, tomando como base los datos consignados en los siguientes documentos:

1. Póliza de importación, para los vehículos nuevos o usados que sean internados al país;
2. Certificado de fabricación, para los vehículos producidos en la República;

3. Certificado de propiedad de vehículos, para el caso de los que ya estén circulando, se tomará como base la tarjeta de circulación y el título de propiedad;
y,
4. Factura, escritura pública o declaración jurada.

Las últimas reformas al Decreto Número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, están contenidas en el Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, en el Libro V, dentro de las reformas se encuentran: base imponible aplicable para los vehículos de la serie particular, monto del impuesto, impuestos específicos a los vehículos de alquiler, comerciales de transporte urbano de personas, de transporte extraurbano de personas, y/o carga, semirremolque y remolques, agrícolas, industriales de construcción y motocicleta, impuesto específico para los vehículos de transporte de valores y furgonetas tipo panel de más de una tonelada, vehículos de transporte urbano o escolar, impuesto específico para los vehículos marítimos, dependiendo de su tamaño, tipo de uso y demás características; entre otros aspectos.

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria**

Esta Ley trajo consigo varias reformas para permitir a la Administración Tributaria ser más eficiente en la administración, control y fiscalización de los impuestos; así mismo adecuar y sistematizar las normas tributarias con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada y que permitan el mejor conocimiento de las mismas para el contribuyente. Las reformas contenidas se enfocan principalmente a: Impuesto sobre la Renta, Impuesto Específico a la primera matrícula de Vehículos Automotores Terrestres, Ley Aduanera Nacional, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.

El estudio del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria, se desarrolla en el Capítulo III de la presente investigación (Precios de Transferencia y sus Relaciones Fiscales), en donde se hace referencia a el Libro I, Impuesto sobre la Renta, que incluye las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas; es decir, las regulaciones de precios de transferencia, donde las transacciones de empresas guatemaltecas con sus partes relacionadas no residentes impacten la base imponible y las mismas tienen aplicación a partir del 1 de enero de 2015; tomando de referencia y base legal, el Capítulo VI, de los artículos 54 al 67, en donde se encuentran aspectos tales como: principio de libre competencia, facultades de la administración tributaria, partes relacionadas, ámbito objetivo de aplicación, análisis de operaciones comparables, métodos para aplicar el principio de libre competencia, recalificación de las operaciones, tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas, acuerdos de precios por anticipado, comprobaciones simultáneas; así como la información y documentación para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas.

El 20 de diciembre de 2013, se publicó el Decreto Número 19-2013 del Congreso de la República que suspende la vigencia y aplicación de las “Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas” las que tomarán nuevamente vigencia y aplicación a partir del 1 de enero de 2015, pero no obstante la suspensión mencionada, el mismo Decreto Número 19-2013, establece que durante la mencionada suspensión la Administración Tributaria podrá solicitar información a los contribuyentes respecto de Precios de Transferencia para formar las bases de datos necesarias

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 1441 y sus reformas Código de Trabajo**

El Código de Trabajo, Decreto Número 1441 y sus reformas, contiene las disposiciones que rigen la relación laboral entre trabajadores y empleadores, donde se incluyen los derechos y obligaciones de ambas partes.

Dentro del Código de Trabajo se establecen los principios ideológicos que inspiraron su promulgación, los cuales son de mucha importancia ya que permiten conocer y comprender los lineamientos que orientaron a la creación, interpretación y aplicación de las normas jurídicas guatemaltecas.

Los principios indican que el derecho al trabajo es:

- 1) Tutelaridad. Es un derecho tutelar del trabajador, ya que en la legislación laboral se le otorga protección jurídica preferente a éste, por existir una desigualdad económica con el empleador.
- 2) Derechos mínimos. Constituye un mínimo de garantías sociales irrenunciables para el trabajador y las cuales pueden superarse por medio de pactos o contratos colectivos con respecto a las condiciones de trabajo.
- 3) Necesario e imperativo. Es de aplicación forzosa en cuanto a las prestaciones mínimas que conceda la ley. Este limita el principio de autonomía de la voluntad, el cual supone que las partes de todo contrato tienen un libre arbitrio absoluto para perfeccionar un convenio, sin que su voluntad esté condicionada a cualquier factor.
- 4) Realista. Es realista y objetivo porque estudia al individuo en el ámbito social, y considera que para resolver un caso en iguales condiciones, es necesario un enfoque económico de las partes, es allí donde se considera realista, y objetivo porque utiliza criterio social y hechos concretos y tangibles al resolver los diversos casos, que con motivo de su aplicación surjan.
- 5) Derecho público. El derecho de trabajo es una rama del derecho público, ya que prevalece el interés privado ante el interés social o colectivo al momento de su aplicación.

6) Hondamente democrático. Porque se enfoca a obtener dignificación económica y moral de los trabajadores, a manera de existir armonía social en ambas partes, de acuerdo al considerando del Código de Trabajo el derecho del trabajo es el antecedente necesario para que impere una efectiva libertad de contratación.

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 295 Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social**

Ley que tiene como objetivo la Seguridad Social nacional, de conformidad con el sistema de protección mínima.

El Régimen de Seguridad Social cubre actualmente al patrono y trabajador de los siguientes riesgos:

- ✓ Accidentes
- ✓ Enfermedad Común
- ✓ Maternidad
- ✓ Invalidez
- ✓ Vejez
- ✓ Sobrevivencia

Este régimen obtiene sus recursos financieros bajo el principio de Contribución Tripartita, el cual indica que debe ser sostenido a través de las contribuciones de los trabajadores, beneficiarios directos e indirectos (patrono y Estado).

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 42-92 Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público**

El Decreto Número 42-92, regula esta prestación y es comúnmente conocida como Bono 14, mediante la cual se pretende mejorar las condiciones de vida económica y social del trabajador tanto del sector privado como del sector público. Donde el patrono queda obligado a pagar dicha prestación en forma obligatoria y considerar los siguientes aspectos:

- 1) El monto a pagar es equivalente al 100% de un salario o sueldo ordinario mensual y es independiente al aguinaldo. Asimismo se excluye la bonificación incentivo para su cálculo. La bonificación es por un año de servicio continuo pero si este no alcanzara el año el pago será proporcional al tiempo de servicio y deberá pagarse la primera quincena del mes de julio de cada año.
- 2) Para el cálculo del monto de la prestación se tomará como base el promedio de los sueldos o salarios ordinarios devengados por el trabajador en el año que finaliza en el mes de junio de cada año. Ello quiere decir que el período que cubre esta prestación es del 1 de julio de un año al 30 de junio del otro.
- 3) En el caso del pago de la indemnización por tiempo de servicio establecido en el Código de Trabajo, la bonificación anual forma parte de la base de cálculo.
- 4) Es gasto deducible del Impuesto sobre la Renta, la bonificación anual pagada por el patrono no importando que sea más del 100% e ingreso no afecto para el trabajador únicamente hasta el 100% de la bonificación tomando como referencia un sueldo ordinario por lo que el excedente del 100% es renta afecta, asimismo la bonificación anual no está sujeta a las cuotas del Seguro Social.
- 5) En los casos no previstos en esta ley se establece que se aplicará supletoriamente el Decreto Número 76-78 Ley reguladora del aguinaldo.

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 76-78 Ley Reguladora de la Prestación de Aguinaldos para los Trabajadores del Sector Privado**

Esta prestación es un mandato constitucional y para su regulación se emitió el Decreto Número 76-78 del Congreso de la República, el cual tiene como objeto establecer los lineamientos para otorgarles una remuneración económica a los trabajadores, que les permita cubrir sus gastos adicionales a fin e inicio de año.

Es obligación del patrono hacer efectiva la prestación por aguinaldo cada año al trabajador considerando lo siguiente:

- 1) El monto a pagar es el equivalente al 100% del sueldo o salario ordinario mensual por un año de servicios continuos prestados, o bien, la parte proporcional. Para el cálculo de esta prestación no se incluye la bonificación incentivo regulado en el Decreto Número 78-89 y sus reformas en los Decretos Número 7-2000 y 37-2001 del Congreso de la República. Cabe mencionar que las remuneraciones por concepto de comisión devengada por el trabajador forman parte del salario ordinario. Esto se encuentra regulado en el Artículo 1, indica que todo patrono queda obligado a otorgar a sus trabajadores anualmente en concepto de aguinaldo, el equivalente al cien por ciento del sueldo o salario ordinario mensual que éstos devenguen por un año de servicios contínuos o la parte proporcional correspondiente.
- 2) El aguinaldo se deberá pagar el 50% en la primera quincena del mes de diciembre y el otro 50% en la segunda quincena del mes de enero del siguiente año, sin embargo, podrá pagarse el 100% del aguinaldo en el mes de diciembre si así lo pactaran ambas partes. Aunque el patrono haya concedido licencias con o sin goce de sueldo no se interrumpe el trabajo, o bien, suspensiones individuales o colectivas que haya gozado el trabajador.
- 3) No se exime de la obligación al patrono de cancelar el 100% de la prestación en las fechas establecidas, cuando este haya realizado anticipos en concepto de aguinaldo.
- 4) El aguinaldo no es acumulativo año con año, para efectos de percibir una mayor cantidad de dinero, pero al momento de la terminación del contrato de trabajo tiene derecho de percibir la parte proporcional correspondiente, en relación al tiempo laborado.

- 5) Si el trabajador ha percibido más del 100% de aguinaldo, tiene el derecho a seguir disfrutándolo.
- 6) Se deberá dejar constancia del pago del aguinaldo por escrito.
- 7) Para efectos del pago de la indemnización por tiempo de servicio establecido en el Código de Trabajo, el aguinaldo forma parte de la base de cálculo una doceava parte del mismo, es decir, adicionar un 8.33% (1 mes / 12 meses del año) a la base para el cálculo de la indemnización.
- 8) El aguinaldo pagado por el patrono es deducible del Impuesto sobre la Renta para el patrono no importando que sea más del 100%, sin embargo, para el trabajador es exento hasta el 100% de su salario mensual, el exceso constituye renta gravable. Esta prestación no está sujeta a las cuotas del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Instituto de Recreación de los Trabajadores e Instituto Técnico de Capacitación y Productividad.

➤ **Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 78-89 y sus reformas Bonificación Incentivo**

Ley que tiene como objetivo mejorar la situación económica y social para el trabajador, estableciendo una remuneración anual adicional a sus sueldos y salarios. Esta prestación fue creada con el objeto de incentivar a los trabajadores a aumentar la productividad y eficiencia, misma que debe ser pagada conjuntamente con el sueldo o salario mensual.

Posteriormente este decreto fue modificado por el Decreto Número 7-2000, en ambos se decreta libertad entre los patronos y trabajadores para pactar su determinación, con la condicionante que no deba ser inferior al mínimo establecido por dichas leyes.

El Decreto Número 37-2001 del Congreso de la República es actualmente el que la regula y otorga un mínimo de Q 250.00 quetzales mensuales para su pago. El Artículo 6, del Decreto Número 37-2001, establece que continuarán vigentes las demás

disposiciones contenidas en los Decretos Número 78-89, reformado por el Decreto Número 7-2000 y 3-2000 y éste reformado por el Decreto Número 36-2000 todos del Congreso de la República y el Acuerdo Gubernativo Número 66-2000 de fecha 26 de enero del 2000.

A continuación se mencionan las disposiciones establecidas:

- 1) Esta bonificación no debe considerarse para el cálculo de indemnización por tiempo de servicio, ni aguinaldos, ni afecta al pago de las cuotas laborales y patronales del IGSS, IRTRA e INTECAP, salvo que ambas partes lo acuerden.
- 2) Para efectos de impuestos y contribuciones es gasto deducible para el patrono y renta afecta para el trabajador en cuanto a la determinación del Impuesto sobre la Renta según los Artículos 37 y 38 del Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas.

CAPÍTULO II
EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INTERNO
Y EL DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y FISCALES
DE UNA COMERCIALIZADORA DE LÁCTEOS EN GUATEMALA

2.1 Perfil del auditor

Ser contador público interno, es un reto, la profesión evoluciona notablemente desde sus inicios en los años 30's en Guatemala, hasta nuestros días. La demanda de empresas por los servicios profesionales provoca la superación en todos los aspectos, puesto que se requiere de sólidos conocimientos y de mejor calidad humana, para desempeñar los problemas adecuadamente en el mundo de los negocios.

Como auditor, la responsabilidad moral y profesional es aún mayor, ser el único profesional con la autorización para dictaminar estados financieros, permite a la disciplina dar un valor agregado a la profesión del contador público, donde la ética juega un papel importante. El contador público, como auditor interno, debe cumplir con los requisitos mínimos de calidad establecidos por su profesión más los que lo rigen como auditor en el desempeño de su trabajo profesional, donde los valores personales, de ejecución del trabajo y de información, serán los que guíen y regularicen el trabajo como auditor, sin dejar de mencionar la experiencia adquirida durante el desarrollo profesional y personal.

La calidad y el nivel de ejecución del trabajo que desempeñan los auditores internos dependen, en gran medida, del profesionalismo y sensibilidad de captar situaciones de control interno; y, de su comprensión de las actividades que debe revisar, elementos que implican la conjunción de los conocimientos, habilidades, destrezas y experiencia necesarias para realizar un trabajo esmerado y competente.

2.1.1 Gestión del conocimiento

La gestión del conocimiento en auditoría, se describe como el proceso sistemático de detectar, seleccionar, organizar, filtrar, presentar y usar la información por parte de los

participantes de la organización, con el objeto de explotar los recursos de conocimiento basados en el capital intelectual propio de las organizaciones.

Es así como la auditoría interna pretende realizar un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento, o de cualquier entidad y de sus métodos de operación, y velar por el empleo que le dé a sus recursos humanos y materiales.

El conocimiento del contador público y auditor, como capital intelectual interno, en las organizaciones, es por mucho, una ventaja competitiva. Es así, si se parte de la idea de que éste es el conjunto de creencias cognitivas y habilidades confirmadas, experimentadas y contextualizadas que se transforman en la capacidad de resolver problemas de manera eficaz. En este orden de ideas, cuando los datos, debidamente agrupados, clasificados, formateados y procesados se convierten en información, se abre la posibilidad de separarlos, analizarlos, compararlos y validarlos para convertirlos en conocimiento informativo, que, evaluados, se convierten en conocimiento productivo el cual, finalmente, sometido a un proceso de decisión, adquiere valor para llevarlo a la acción.

Es preciso que el auditor interno tenga claro que la consistencia y la veracidad de los resultados que persigue están vinculadas en forma estrecha con su capacidad para visualizar, dimensionar y utilizar el conocimiento. De esta manera, el empleo inteligente de este recurso constituye una alternativa viable para integrar una base de actuación, que mejore la ejecución de su trabajo al considerar elementos que permitan:

- Facilitar la creación de una memoria corporativa.
- Coadyuvar en la formulación y el monitoreo de indicadores clave.
- Habilitar la mejora continua.
- Estimular una retroalimentación constante para depurar y mejorar la mecánica de trabajo.

- Apoyar la alineación de las estrategias con las competencias centrales de la organización.
- Desarrollar recursos estratégicos difíciles de imitar o sustituir.

En función del alcance y estrategia que se establezcan, es conveniente que el auditor tenga una idea clara de su situación. Ello le permitirá acercarse a los niveles de conocimiento que el capital intelectual de la organización necesita para interactuar de manera natural y congruente con los mecanismos de estudio que, de una u otra manera, se emplearán durante el desarrollo de su trabajo.

2.1.2 Habilidades y destrezas

En forma complementaria a la formación profesional, técnica y/o práctica, el auditor debe contar con otro tipo de cualidades determinantes en su actividad, referidas a recursos personales producto de su desenvolvimiento y dones intrínsecos de su carácter.

“La expresión de estos atributos puede variar de acuerdo con el modo de ser y el deber ser de cada caso en particular, pero es conveniente que quien asuma la tarea de cumplir con la función de auditor, posea las siguientes características:

- Actitud positiva.
- Capacidad de análisis.
- Capacidad de negociación.
- Capacidad de observación.
- Claridad en la comunicación oral y escrita.
- Comportamiento ético.
- Concentración.
- Conciencia de los valores propios y de su entorno.
- Creatividad.
- Discreción.
- Estabilidad emocional.

- Facilidad para trabajar en equipo.
- Imaginación.
- Iniciativa.
- Objetividad.
- Respeto a las ideas de los demás.
- Sentido institucional.
- Saber escuchar.” (27:188)

2.1.3 Experiencia

Uno de los elementos fundamentales que deben destacar entre las características del auditor, es el relativo a su experiencia personal, de ello depende en gran medida el cuidado y diligencia profesionales que emplea para determinar la profundidad de sus observaciones. Debido a la naturaleza de la función que desempeña, existen varios campos que debe dominar:

a. Conocimiento de las áreas sustantivas de la organización

El dominio de este campo implica la experiencia que brinda el contacto permanente, con las iniciativas o programas orientados hacia la producción de resultados específicos para la organización de acuerdo con su objeto y/o atribuciones esenciales, estrategia y competencias centrales.

b. Conocimiento de las áreas adjetivas de la organización

La competencia en este rubro se deriva de la experiencia en la implementación constante de decisiones de orden administrativo para emplear de manera puntual los recursos humanos, materiales, financieros y tecnológicos, como soporte de las áreas o proyectos sustantivos de la organización.

c. Conocimiento de esfuerzos anteriores

Este requisito implica entender el proceso de aplicación de una auditoría, producto de experiencias anteriores, el cual puede haber sido adquirido:

- **En la organización bajo estudio:** condición significativamente favorable porque abre la posibilidad de capitalizar la experiencia adquirida en la ejecución de un trabajo anterior.
- **En otras instituciones:** factor que permite establecer un marco de referencia basado en la experiencia que otorga el conocimiento de tareas similares realizadas en otras organizaciones, industrias y sectores.

d. Conocimiento de casos prácticos

Es la percepción de la naturaleza, alcance y condiciones de las técnicas que se utilizan para auditar a una organización, derivada de la capacitación, formación o simulación obtenida en los centros de trabajo o estudio.

e. Conocimiento derivado de la implementación de estudios organizacionales de otra naturaleza

Implica la apreciación de los requerimientos necesarios para instrumentar su trabajo a partir de la práctica lograda en la participación en otro tipo de análisis o diagnósticos administrativos.

f. Conocimiento personal basado en elementos diversos

Este tipo de conocimiento implica el dominio de diversas áreas de la administración, métodos de trabajo, técnicas de estudio o influencia en la organización por posición jerárquica o grupal, respeto, capacidad, interacción con el medio e interés de desarrollo sustentado por:

- **Liderazgo formal:** circunstancia derivada de la posición jerárquica, lineal o staff, que merece la credibilidad de los individuos, unidades, grupos y equipos de trabajo.
- **Liderazgo informal:** capacidad de convocatoria para hacer que las personas se sumen y apoyen las iniciativas de cambio.

- **Inteligencia:** atributo producto del manejo de ideas comprobado por la capacidad de resolver problemas y alcanzar resultados, que se considera un factor de peso en los procesos de decisión.
- **Sentido común:** facultad de percibir de manera intuitiva alternativas de solución a planteamientos específicos.
- **Interés en aprender:** apertura al conocimiento, que se muestra mediante la voluntad y actitud, que motiva a participar en la exploración de la forma de llevar a cabo en términos positivos una propuesta de mejora.

2.1.4 Responsabilidad profesional

El auditor debe realizar su trabajo utilizando toda su capacidad, inteligencia y criterio para determinar el alcance, estrategia y técnicas que habrá de aplicar en el proceso de su trabajo, así como evaluar los resultados y presentar los informes correspondientes.

Para este efecto, debe poner especial cuidado en:

- Preservar su independencia mental.
- Realizar su trabajo sobre la base de conocimiento y capacidad profesional.
- Capacitarse en forma continua.

También es necesario que se mantenga libre de impedimentos que resten credibilidad a sus juicios, porque en todo momento debe preservar su autonomía e imparcialidad. Esta actitud de independencia otorgará el valor y consistencia necesarios a su participación.

“Es conveniente señalar que los impedimentos a los que se puede enfrentar el auditor, son de dos tipos: personales y externos. Los primeros, son circunstancias que recaen específicamente en el auditor y que por su naturaleza pueden afectar su desempeño. Entre éstas se destacan las siguientes:

- Vínculos personales, profesionales, financieros y/o legales con la organización que se debe auditar.
- Interés económico personal en la auditoría.
- Corresponsabilidad en condiciones de funcionamiento incorrectas.
- Relación con instituciones que interactúan con la organización.
- Ventajas previas obtenidas en forma ilícita o no ética". (27:201)

“Los segundos, están relacionados con factores que limitan al auditor para llevar a cabo su función de manera puntual y objetiva, a saber:

- Injerencia externa en la selección o aplicación de técnicas o metodología para la ejecución de la auditoría.
- Interferencia con los órganos internos de control.
- Recursos limitados que pueden desvirtuar el alcance de su trabajo.
- Presión injustificada para propiciar errores". (27:202)

En estos casos, el auditor tiene el deber de informar a la organización su situación para que se tomen las providencias necesarias.

“Por último, el auditor no debe olvidar la credibilidad de su función y proyección personal, están sujetas a la medida en que afronte su compromiso con respeto y en apego a normas profesionales, tales como:

- **Objetividad:** mantener una visión independiente de los hechos, lo cual significa evitar la formulación de juicios sin sólidos fundamentos o caer en omisiones que alteren de alguna manera los resultados de su trabajo.
- **Responsabilidad:** observar una conducta profesional, es decir, cumplir con sus tareas de manera oportuna y eficiente.
- **Integridad:** preservar sus valores por encima de las presiones que puedan resultar en el trabajo de campo, de personas ajenas a su campo de acción.

- **Confidencialidad:** conservar en secreto la información y no utilizarla en beneficio propio o de intereses ajenos.
- **Compromiso:** tener presente sus obligaciones para consigo mismo y la organización para la que presta sus servicios.
- **Equilibrio:** no perder la dimensión de la realidad y el significado de los hechos.
- **Honestidad:** aportar su mejor esfuerzo, evitando compromisos o tratos de cualquier tipo.
- **Institucionalidad:** no olvidar que la ética profesional lo obliga a respetar y obedecer a la profesión y la organización a la que pertenece.
- **Criterio:** emplear su capacidad de discernimiento en forma equilibrada.
- **Iniciativa:** asumir una actitud y capacidad de respuesta ágil y eficaz.
- **Imparcialidad:** no involucrarse, en forma personal, en los hechos ajenos a su campo de acción, esto es, conservar la objetividad al margen de preferencias personales.
- **Creatividad:** ser propositivo e innovador en el desarrollo de su trabajo". (27:205)

2.1.5 Ética

Uno de los aspectos más relevantes en el desarrollo profesional, que a veces se considera de manera multidimensional, es el relativo a la ética, quizá porque se considera intrínseco al comportamiento y las relaciones de trabajo; sin embargo, es determinante para el individuo y su medio, ya que de ella dependen la claridad y la transparencia de las acciones que, de una u otra manera, se traducen en hechos.

La ética, entendida como el conjunto de normas que ordenan e imprimen sentido a los valores y principios de conducta de una persona, tales como compromiso, honestidad, lealtad, franqueza, integridad, respeto por los demás y sentido de responsabilidad, constituye uno de los pilares de las normas de actuación de cualquier organización, sin importar su actividad y entorno.

Desde un punto de vista organizacional, la ética puede definirse como el conjunto de principios morales y normas que orientan el comportamiento en el mundo de los

negocios. Estos principios y normas forman parte de los códigos de ética o conducta que los colegios profesionales e instituciones preparan, a los cuales se tiene acceso durante el periodo de formación académica y posteriormente, en el transcurso de la vida profesional.

➤ **Código de ética profesional**

Es necesario y apropiado contar con un código de ética para la profesión de auditoría interna, ya que ésta se basa en la confianza que se imparte a su aseguramiento objetivo sobre la gestión de riesgos, control y dirección. El código de ética profesional, abarca mucho más que la definición de auditoría interna, llegando a incluir dos componentes esenciales:

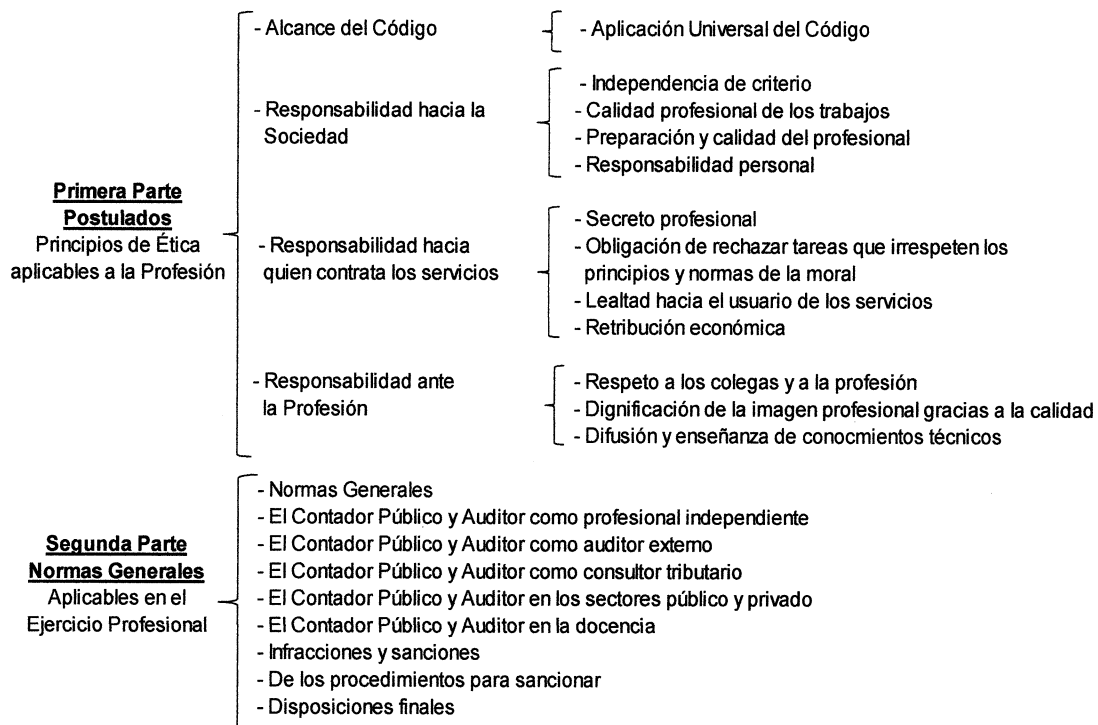
1. Principios que son relevantes para la profesión y práctica de la auditoría interna.
2. Reglas de conducta que describen las normas de comportamiento que se espera sean observadas por los auditores internos. Estas reglas son una ayuda para interpretar los principios en aplicaciones prácticas. Su intención es guiar la conducta ética de los auditores internos.

El código de ética profesional fue aprobado el 14 de agosto de 2008, por los miembros de la Asamblea General Extraordinaria celebrada en la ciudad de Guatemala y en la ciudad de Quetzaltenango, e indica que las presentes normas fueron elaborados por el Tribunal de Honor del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala y el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, y se “tomó como referencia los Códigos de Ética Profesional de varios países de Latinoamérica”. (8:32)

El Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala está estructurado de dos partes: en la primera se establecen los postulados o principios de ética aplicables a la profesión y, en la segunda parte, los artículos que desarrollan las normas aplicables en el ejercicio profesional, las sanciones por la

infracción o violación de estas normas, y los procedimientos para la sanción. Se esquematiza a continuación:

Figura 4
Estructura del Código de Ética Profesional
Del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala



Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

El código de ética profesional que rige la profesión de la Contaduría Pública en Guatemala, junto al marco internacional para la práctica profesional y otros pronunciamientos emitidos, proveen orientación a los auditores internos para servir a los demás.

Es conveniente destacar que el código de ética profesional, destina un espacio para incluir declaraciones en materia del trabajo del auditor interno, cuyo contenido, en términos generales, se presentan a continuación:

- Tener independencia de criterio, esto es, que el profesional no debe estar limitado por influencias internas o externas, o de cualquier otra índole.
- Poseer una adecuada formación y capacidad profesionales para aplicar las técnicas requeridas en la auditoría.
- Mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes al desarrollo y a la aplicación de su profesión.
- Tener el debido profesionalismo y diligencia profesional al efectuar auditorías y elaborar los informes correspondientes.
- Informar a las instancias competentes sobre cualquier limitación en la ejecución de la auditoría.
- La labor debe ser planificada, supervisada y soportada por documentos de trabajo debidamente sustentados.
- Obtener evidencias suficientes, competentes y relevantes que permitan contar con una base sólida y razonable para emitir opiniones.
- Mantenerse alerta a situaciones que impliquen un posible fraude, abuso u otros actos ilícitos.
- Los informes se deben elaborar por escrito y ser revisados, en borrador, por los auditados y por los funcionarios que solicitaron la auditoría.
- Los informes deben ser imparciales, objetivos, oportunos y presentados de manera puntual.

- Los informes deben presentar los datos en forma veraz, exacta y razonable, y describir los hallazgos de manera convincente, clara, sencilla concisa y completa.
- Los informes deben incluir una mención especial sobre los logros obtenidos, destacando las fortalezas y debilidades.
- Las observaciones, sugerencias y recomendaciones. deben constituirse en una fuente de cambio que permita generar conocimiento e ideas nuevas para aprender.
- Las sugerencias y recomendaciones deben ser concretas, pertinentes y viables.
- Observar las normas para el ejercicio profesional de la auditoría interna, permite que las auditorías aporten elementos completos y sólidos para respaldar los hallazgos, validar las evidencias y emitir observaciones y sugerencias defendibles, así como orden y disciplina en el trabajo.

La ética es pues, un elemento primordial del desempeño del auditor interno, ya que todas sus acciones deben sustentarse en ella. Si bien el efecto y credibilidad de su trabajo depende de la precisión y calidad de sus resultados, invariablemente tendrá que avalarlo con una conducta ética.

El comportamiento ético es fundamental para el auditor interno, representa la base moral de su actuación, el sustento de valores que valida sus recomendaciones técnicas e imprime cohesión a su trabajo desarrollado en su conjunto.

Se puede afirmar que la ética es tan profunda en sus raíces, que debe formar parte del accionar y reaccionar del auditor de manera natural en lo que podría denominarse imaginación moral, entendida como una superestructura de valores y comportamiento implícita en todos y cada uno de sus hechos.

La ética del auditor constituye un caso especial de la ética general, en la cual como profesional, la persona recibe pautas de conducta específicas en asuntos que reflejan su responsabilidad hacia la sociedad, hacia los auditores, hacia los superiores, hacia los miembros de la profesión y hacia sí mismo. Esta se basa en los principios fundamentales generalmente aceptados, y que son los siguientes:

- **Integridad:** debe mantener incólume su integridad moral en el ejercicio profesional. De él se espera probidad, honestidad, dignidad y sinceridad en toda circunstancia.
- **Objetividad:** representa imparcialidad, desinterés y actuación sin prejuicio en todos los asuntos que correspondan al campo de su actuación profesional. Debe ser justo y no debe dejar que un prejuicio o falta de imparcialidad, o un conflicto de intereses, o la influencia de otros anulen su integridad.
- **Competencia profesional:** debe ejecutar sus trabajos con el cuidado debido, competencia, diligencia y tiene la obligación continua de mantener sus conocimientos y habilidades al nivel internacional, para asegurar un trabajo profesional basado en el desarrollo actualizado en prácticas, legalidades y técnicas.
- **Confidencialidad:** respetar el carácter confidencial de la información que se obtenga durante el desarrollo de su trabajo profesional y no debe revelar, por ningún motivo, hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento durante el curso de la prestación de servicios profesionales, a menos que se trate de un requerimiento legal o a quienes deban conocerlos.
- **Profesionalidad:** actuar de modo tal que sea acorde con la ética de la profesión y abstenerse de realizar cualquier conducta que pudiera afectar negativamente su reputación, para ello debe tener siempre presente que la sinceridad, buena fe y lealtad, son las condiciones básicas para el ejercicio pleno y honesto de la profesión y para la convivencia amistosa, así como también, la responsabilidad

con el ministerio, los auditados, otros especialistas, superiores jerárquicos y cualquier otra persona natural o jurídica.

- **Independencia:** tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a todo interés que pudiera considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, guardando solo obediencia a la ley, para lo que la independencia de criterio es esencial y concomitante.
- **Observancia de las disposiciones normativas:** realizar los trabajos profesionales cumplimentando las normativas y principios generalmente aceptados promulgados por los órganos, organismos del Estado y organizaciones facultados para ello.
- **Formación profesional:** mientras el profesional se mantenga en el ejercicio activo, debe considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional, debe contribuir al desarrollo, superación y dignificación de la profesión mediante su propia superación y en la formación de profesionales jóvenes.

En Guatemala se aplica el código de Ética del IFAC, adoptado por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala y el emitido por el Colegio de Ciencias Económicas.

2.1.6 Responsabilidad social

La responsabilidad del Contador Público y auditor hacia la sociedad, se resume de la siguiente manera:

- **Independencia de Criterio.** Al expresar su opinión profesional, asume la responsabilidad y obligación de mantener un criterio libre e imparcial en el desarrollo de su trabajo.

- **Preparación y calidad profesional.** Tiene la obligación de mantener su nivel de competencia durante el ejercicio de su carrera profesional. Solo deberá contratar trabajos que él, sus asociados y su personal, esperan poder realizar de acuerdo con su competencia profesional.
- **Calidad profesional de los trabajos.** Se espera un verdadero trabajo profesional, en la prestación de cualquier servicio, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión, que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo, con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.
- **Responsabilidad profesional.** Es responsable profesionalmente por los trabajos que se compromete a realizar, sea que los lleve a cabo directamente o a través de sus asociados y su personal. Deberá cimentar su reputación en honradez, laboriosidad y capacidad profesional, y para tal efecto deberá observar las normas de ética en todos sus actos profesionales, así como el decoro en la vida privada.

2.1.7 Responsabilidad hacia quien contrata los servicios

La responsabilidad del Contador Público y Auditor, hacia quien contrata los servicios, se sintetiza a continuación:

- **Secreto profesional.** Tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo, los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que le sean requeridos, de acuerdo con la ley o por autoridad competente.
- **Obligación a rechazar tareas que no cumplan con la moral.** Faltará al honor y dignidad aquel profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, que deliberadamente, directa o indirectamente, intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral. No aceptará trabajos que por su naturaleza sean contrarios a la ética profesional, o que resulten en menoscabo de su independencia. Se abstendrá de participar en la ejecución de actos contrarios a

la ética, porque sean indignos, falten a la probidad o fomenten la corrupción administrativa, tanto en la empresa privada como en la administración pública.

- **Lealtad hacia el contratante de los servicios.** Se abstendrá de aprovecharse de situaciones de las que adquiriera conocimiento, como resultado de su ejercicio profesional, que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.
- **Retribución económica.** Al acordar la compensación económica que le corresponda a recibir, deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único y principal objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión. Los honorarios que perciba deberán estar acorde con la naturaleza, importancia, tiempo y especialización requeridos para llevar a cabo el trabajo solicitado.

2.1.8 Responsabilidad hacia la profesión

El Contador Público y Auditor debe tener presente en todo momento las normas aplicables a las relaciones con los demás integrantes del gremio.

- **Respeto a los colegas y la profesión.** Cuidará sus relaciones con colegas, sus colaboradores y las instituciones que agrupan a los profesionales de su especialidad, de manera que sus acciones no menoscaben la dignidad de la profesión, sino que tiendan a enaltecerla. Las relaciones entre profesionales de la contaduría pública deberán tener como bases fundamentales la solidaridad, lealtad, cooperación, buena fe, así como procurar el desarrollo y superación de la profesión.
- **Dignificación de la profesión a base de calidad.** Para hacer llegar a quien contrata sus servicios y a la sociedad en general una buena y positiva imagen, consecuentemente con la buena reputación de la Contaduría Pública, el profesional se valdrá de su competencia y calidad profesional, así como la promoción institucional.
- **Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.** Cuando de alguna manera transmita sus conocimientos, debe tener como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta así como contribuir al desarrollo y difusión

de los conocimientos propios de su profesión. Deberá observar en todo momento las normas de ética y difundirlas entre sus alumnos, así como promover su conocimiento.

2.1.9 Responsabilidad de su ejercicio

Como parte de la organización, el auditor interno es seleccionado por el órgano directivo en atención a su conocimiento de la misión, objetivos, funciones, clientes y entorno, tomando en cuenta sus conocimientos, habilidades, destrezas, experiencia y estructura de pensamiento.

También juega un papel importante que se le considere confiable, leal y capaz de responder a retos, pero vale sobre todo, que comparta la visión de la organización, esto es, que domine el campo de trabajo con un sentido institucional, característica muy apreciada por la alta dirección.

La función del auditor interno puede ser considerada viable y pertinente, pero, como en todo proceso de estudio que implica una evaluación y cambio, tiene que ser valorada, a la luz de las consecuencias que su intervención entraña para la organización.

“Para asegurar la eficacia de su intervención, se deben ponderar las posibles ventajas y desventajas de asignar a un auditor interno, a esta tarea:

Ventajas

- Conocimiento profundo de la organización.
- Conciencia de la dinámica organizacional.
- Posibilidad de identificarse con el personal.
- Compartir la cultura prevaleciente.
- Provoca menor resistencia al cambio.
- Aceptación de los participantes.
- Percepción de sentirse apoyado.
- Conocimiento de los mecanismos internos de negociación.

- Velocidad de respuesta a sus indicaciones.
- Conocimiento de la disponibilidad de recursos que pueden destinarse al proyecto.
- Conocimiento de la imagen de la organización.
- Entendimiento de las expectativas de los clientes de acuerdo con el tipo de producto y/o servicio que ofrece la organización.
- Tranquilidad para negociar la entrega de reportes de avances y resultados.

Desventajas

- Mayor subjetividad para analizar a la organización.
- Exceso de confianza en cuanto al empleo de recursos y tiempo de respuesta.
- Mayor conformismo en la medición de avances y resultados.
- Presión del compromiso de no afectar a sus compañeros.
- Manejo de los reportes de avances y resultados a su conveniencia.
- Búsqueda del “lucimiento personal”.
- Preferencia por un área, unidad administrativa o persona.
- Conferir más importancia a los medios que a los fines de la auditoría.
- No contar con una visión completa de las necesidades de los clientes.
- Reducción de la calidad de su trabajo en cuanto a la precisión, claridad y objetividad con que maneja sus informes”. (27:210)

2.1.10 Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (NIEPAI)

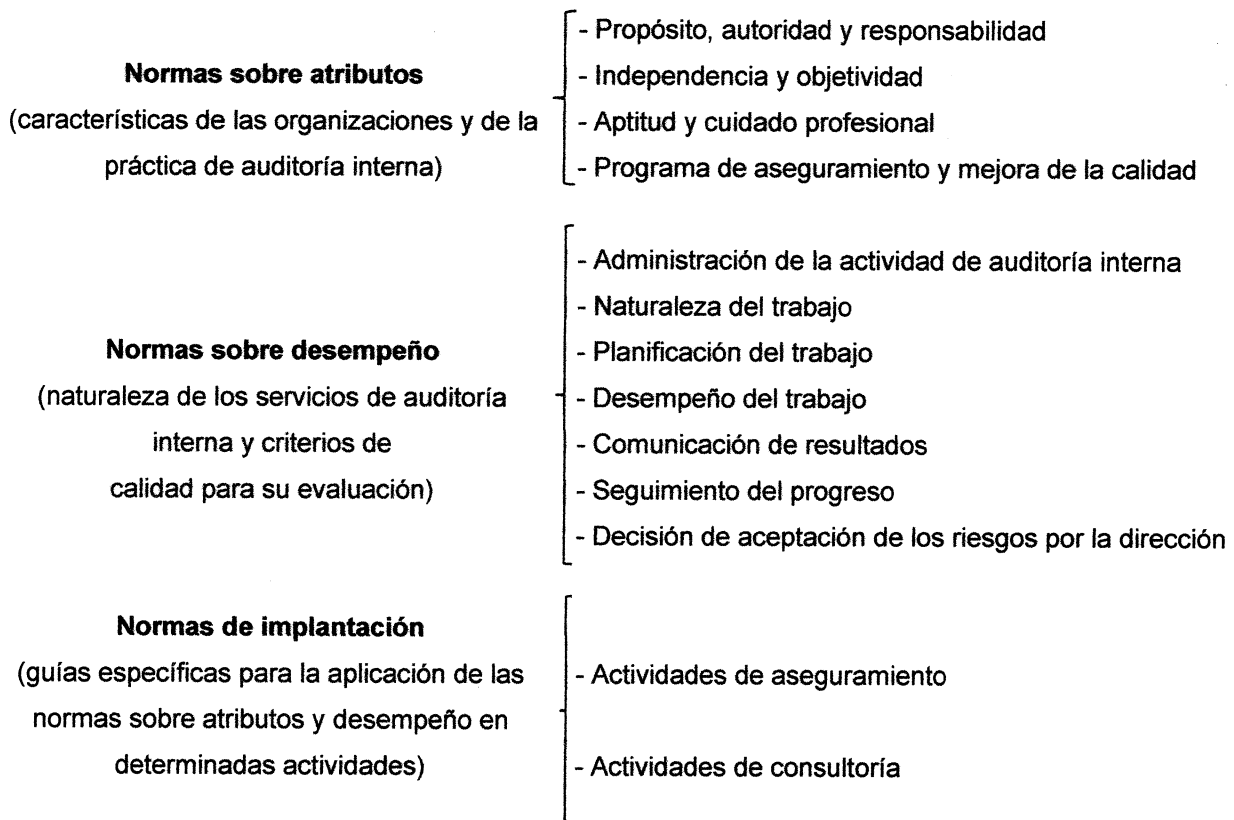
Son un compendio de reglas que deben adoptarse en su totalidad al efectuar un trabajo profesional de auditoría interna, son reconocidas mundialmente, son aplicables al sector privado como al público y no interfieren con otras normas de carácter internacional como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Su propósito es el siguiente:

- a. "Definir principios básicos que representen el ejercicio de la auditoría interna tal como este debería ser.
- b. Proporcionar un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de auditoría interna de valor añadido.
- c. Establecer las bases para evaluar el desempeño de la auditoría interna.
- d. Fomentar la mejora de los procesos y operaciones de la organización." (28:1)

Las Normas están divididas en normas sobre atributos, normas sobre desempeño y normas de implantación, que a su vez están asociadas a normas más específicas como se demuestra a continuación:

Figura 5
Estructura de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna



Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

A continuación se presentan los lineamientos básicos de cada norma, los cuales son expuestos de acuerdo a lo que señalan las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna.

➤ **Normas sobre atributos**

Estas normas tratan las características de las organizaciones y de las personas que prestan servicios de auditoría interna, se integran a su vez por las siguientes normas:

- a. **Propósito, autoridad y responsabilidad:** el propósito, la autoridad y la responsabilidad de la actividad de auditoría interna, deben estar formalmente definidos en un estatuto, de acuerdo con la definición de auditoría interna, el código de ética y las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna. El director ejecutivo de auditoría debe revisar, periódicamente, el estatuto de auditoría interna y presentarlo a la alta dirección y al consejo de administración para su aprobación.

- b. **Independencia y objetividad:** la actividad de auditoría interna debe ser independiente, y los auditores internos deben ser objetivos en el cumplimiento de su trabajo. La independencia y la objetividad involucran los siguientes aspectos:

Independencia dentro de la organización: el director ejecutivo de auditoría debe responder ante un nivel jerárquico tal dentro de la organización, que permita a la actividad de auditoría interna cumplir con sus responsabilidades, tal independencia debe ratificarse al consejo de administración al menos anualmente. El director ejecutivo de auditoría debe comunicarse e interactuar directamente con el consejo de administración.

Objetividad individual: los auditores internos deben tener una actitud imparcial y neutral, y evitar cualquier conflicto de intereses.

Impedimentos a la independencia u objetividad: si la independencia u objetividad se viese comprometida de hecho o en apariencia, los detalles del impedimento deben darse a conocer a las partes correspondientes. La naturaleza de esta comunicación dependerá del impedimento.

- c. **Aptitud y cuidado personal:** los trabajos deben cumplirse con aptitud y cuidado profesional adecuados conforme a lo siguiente:

Aptitud: los auditores internos deben reunir los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades individuales o colectivas.

Cuidado profesional: los auditores internos deben cumplir su trabajo con el cuidado y la aptitud que se esperan de un auditor interno razonablemente prudente y competente. El cuidado profesional adecuado no implica infalibilidad.

Desarrollo profesional continuo: los auditores internos deben perfeccionar sus conocimientos, aptitudes y otras competencias mediante la capacitación profesional continua.

- d. **Programa de aseguramiento y mejora de la calidad:** el director ejecutivo de auditoría debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento y mejora de la calidad que cubra todos los aspectos de la actividad de auditoría interna, el cual debe contemplar los siguientes aspectos:

Requisitos del programa: debe incluir tanto evaluaciones internas como externas. Las evaluaciones internas deben contemplar el seguimiento continuo del desempeño y las revisiones periódicas, mediante autoevaluación o por personas dentro de la organización con conocimientos suficientes de las prácticas de auditoría interna. Las evaluaciones externas deben realizarse una vez cada cinco años por un revisor o equipo de revisión cualificado e independiente, proveniente de fuera de la organización,

siendo importante mencionar que el director ejecutivo de auditoría debe tratar con el consejo la necesidad de evaluaciones externas más frecuentes y las cualificaciones e independencia del revisor o equipo de revisión.

Reportar sobre el programa: el director ejecutivo de auditoría debe comunicar los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad a la alta dirección y al consejo de administración. Los resultados de las evaluaciones periódicas internas y externas se comunican al finalizar tales evaluaciones, y los resultados de la vigilancia continua se comunican al menos anualmente.

El director ejecutivo de auditoría puede manifestar que la actividad de auditoría interna cumple con las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna, sólo si los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad apoyan esa declaración.

Cuando el incumplimiento de la definición de auditoría interna, el código de ética o las normas, afecta el alcance u operación general de la actividad de auditoría interna, el director ejecutivo de auditoría debe declarar el incumplimiento y su impacto ante la alta dirección y el consejo de administración.

➤ **Normas sobre desempeño**

Estas Normas describen la naturaleza de los servicios de auditoría interna y proporcionan criterios de calidad, con los cuales puede evaluarse el desempeño de estos servicios. Se integran por las siguientes normas específicas:

- a. **Administración de la actividad de auditoría interna:** el director ejecutivo de auditoría debe gestionar eficazmente la actividad de auditoría interna, para asegurar que añade valor a la organización. La gestión eficaz involucra que los resultados del trabajo cumplen con el propósito y la responsabilidad incluidos en el estatuto de auditoría interna, cumplen con la definición de auditoría interna y las normas de auditoría, y que los individuos que forman parte de la actividad de

auditoría interna cumplen con el código de ética y las normas de auditoría. Adicionalmente, la actividad de auditoría interna añade valor a la organización cuando proporciona aseguramiento objetivo y relevante, y contribuye a la eficacia y eficiencia de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control. La administración requiere que el director ejecutivo de auditoría cumpla lo siguiente:

Planificación: establecer planes basados en los riesgos a fin de determinar las prioridades de la actividad de auditoría interna. Dichos planes deberán ser consistentes con las metas de la organización.

Comunicación y aprobación: comunicar los planes y requerimientos de recursos de la actividad de auditoría interna, incluyendo los cambios provisionales significativos, a la alta dirección y al consejo para la adecuada revisión y aprobación. También debe comunicar el impacto de cualquier limitación de recursos.

Administración de recursos: asegurar que los recursos de auditoría interna sean apropiados, suficientes y eficazmente asignados, para cumplir con el plan aprobado.

Políticas y procedimientos: establecer políticas y procedimientos para guiar la actividad de auditoría interna.

Coordinación: compartir información y coordinar actividades con otros proveedores internos y externos de servicios de aseguramiento y consultoría para asegurar una cobertura adecuada y minimizar la duplicación de esfuerzos.

Informe a la alta dirección y al consejo de administración: informar, periódicamente, a la alta dirección y al consejo sobre la actividad de auditoría interna en lo referido al propósito, autoridad, responsabilidad y desempeño de su plan. El informe también debe incluir exposiciones al riesgo y cuestiones de control significativas, cuestiones de gobierno y otros asuntos necesarios o requeridos por la alta dirección y el consejo.

Proveedor de servicios externos y responsabilidad de la organización sobre auditoría interna: cuando un proveedor de servicios externos presta servicios de auditoría interna, éste debe poner en conocimiento de la organización que esta última retiene la responsabilidad de mantener una función de auditoría interna efectiva.

- b. **Naturaleza del trabajo:** la actividad de auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado. Para lograr lo anterior se enfocará en lo siguiente:

Gobierno: evaluar y hacer las recomendaciones apropiadas para mejorar el proceso de gobierno en el cumplimiento de lo siguiente: promover la ética y los valores apropiados dentro de la organización, asegurar la gestión y responsabilidad eficaces en el desempeño de la organización, comunicar la información de riesgo y control a las áreas adecuadas de la organización, y coordinar las actividades y la información entre el Consejo de Administración, los auditores internos y externos y la dirección.

Gestión de riesgos: evaluar la eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos. Los procesos de gestión de riesgos son vigilados mediante actividades de administración continuas, evaluaciones por separado, o ambas.

Control: asistir a la organización en el mantenimiento de controles efectivos, mediante la evaluación de la eficacia y eficiencia de los mismos y promoviendo la mejora continua.

- c. **Planificación del trabajo:** los auditores internos deben elaborar y documentar un plan para cada trabajo, que incluya su alcance, objetivos, tiempo y asignación de recursos.

Al planificar el trabajo, los auditores internos deben considerar:

- 1) Los objetivos de la actividad que está siendo revisada y los medios, con los cuales la actividad controla su desempeño.
- 2) Los riesgos significativos de la actividad, sus objetivos, recursos y operaciones y los medios, con los cuales el impacto potencial del riesgo se mantiene a un nivel aceptable.
- 3) La adecuación y eficacia de los procesos de gestión de riesgos y control de la actividad comparados con un enfoque o modelo de control relevante.
- 4) Las oportunidades de introducir mejoras significativas en los procesos de gestión de riesgos y control de la actividad.

La planificación incluye lo siguiente:

- **Objetivos del trabajo:** deben establecerse objetivos para cada trabajo.
- **Alcance del trabajo:** debe ser suficiente para satisfacer los objetivos del trabajo.
- **Asignación de recursos:** determinar los recursos adecuados y suficientes para lograr los objetivos del trabajo, basándose en una evaluación de la naturaleza y complejidad de cada trabajo, las restricciones de tiempo y los recursos disponibles.
- **Programa de trabajo:** preparar y documentar programas que cumplan con los objetivos del trabajo. Los programas de trabajo deben incluir los procedimientos para identificar, analizar, evaluar y documentar información durante la tarea. El programa de trabajo debe ser aprobado con anterioridad a su implantación y cualquier ajuste debe aprobarse oportunamente.

- d. **Desempeño del trabajo:** los auditores internos deben identificar, analizar, evaluar y documentar suficiente información, de manera tal que les permita cumplir con los objetivos del trabajo. El desempeño involucra los siguientes pasos:

Identificación de la información: identificar información suficiente, fiable, relevante y útil, de manera tal que les permita alcanzar los objetivos del trabajo.

Análisis y evaluación: basar sus conclusiones y los resultados del trabajo en análisis y evaluaciones adecuados.

Documentación de la información: documentar información relevante que les permita respaldar las conclusiones y los resultados del trabajo.

Supervisión del trabajo: los trabajos deben ser adecuadamente supervisados para asegurar el logro de sus objetivos, la calidad del trabajo y el desarrollo del personal.

- e. **Comunicación de resultados:** los auditores internos deben comunicar los resultados de los trabajos considerando los siguientes aspectos:

Criterios para la comunicación: las comunicaciones deben incluir los objetivos y alcance del trabajo así como las conclusiones correspondientes, las recomendaciones, y los planes de acción.

Calidad de la comunicación: las comunicaciones deben ser precisas, objetivas, claras, concisas, constructivas, completas y oportunas. Si una comunicación final contiene un error u omisión significativos, el director ejecutivo de auditoría debe comunicar la información corregida a todas las partes que recibieron la comunicación original.

Uso de realizado de conformidad con las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna: los auditores internos pueden informar que sus trabajos son realizados de conformidad con las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna sólo si los resultados del programa de aseguramiento y mejora de la calidad respaldan dicha afirmación. Cuando el incumplimiento de la definición de auditoría interna, el código de ética o de las normas afecta un trabajo específico, la comunicación de los resultados de ese trabajo debe exponer el principio o regla de conducta que no se cumplió totalmente, las razones del incumplimiento y el impacto del incumplimiento sobre ese trabajo y los resultados comunicados del mismo.

Difusión de los resultados: el director ejecutivo de auditoría debe difundir los resultados a las partes apropiadas.

Opiniones globales: cuando se emite una opinión global, debe considerarse las expectativas de la alta dirección, el Consejo, y otras partes interesadas y debe ser respaldada por información suficiente, fiable, relevante y útil.

- f. **Seguimiento del progreso:** el director ejecutivo de auditoría debe establecer y mantener un sistema para vigilar la disposición de los resultados comunicados a la dirección.

- g. **Decisión de aceptación de los riesgos por la dirección:** cuando el director ejecutivo de auditoría considere que la alta dirección acepta un nivel de riesgo residual que pueda ser inaceptable para la organización, debe tratar este asunto con la alta dirección. Si la decisión referida al riesgo residual no se resuelve, el director ejecutivo de auditoría debe informar esta situación al consejo de administración para su resolución.

➤ **Normas para implantación**

Las normas de implantación se encuentran incluidas dentro de las normas sobre atributos y sobre desempeño, su propósito es ampliar la aplicación de estas últimas en

las actividades de aseguramiento y consultoría realizadas por el auditor interno, proporcionándole los requisitos que son aplicables a tales actividades.

- a. **Servicios de aseguramiento:** comprenden la tarea de evaluación objetiva de las evidencias para expresar una opinión o conclusión independiente respecto de una entidad, operación, función, proceso, sistema u otro asunto. La naturaleza y el alcance del trabajo de aseguramiento están determinados por el auditor interno. Por lo general existen tres partes involucradas en los servicios de aseguramiento: 1) **el dueño del proceso:** la persona o grupo directamente implicado en la entidad, operación, función, proceso, sistema u otro asunto; 2) **el auditor interno:** la persona o grupo que realiza la evaluación; y 3) **el usuario:** la persona o grupo que utiliza la evaluación.

- b. **Servicios de consultoría:** son por naturaleza consejos, y son desempeñados, por lo general, a pedido de un cliente. La naturaleza y el alcance del trabajo de consultoría están sujetos al acuerdo efectuado con el cliente. Por lo general existen dos partes involucradas en los servicios de consultoría: 1) **el auditor interno:** la persona o grupo que ofrece el consejo; y 2) **el cliente del trabajo:** la persona o grupo que busca y recibe el consejo. Cuando desempeña servicios de consultoría, el auditor interno debe mantener la objetividad y no asumir responsabilidades de gestión.

En Guatemala, están vigentes las normas de auditoría interna, emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), pero para fines de esta tesis de trabajo, se enfocará a la aplicación de las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna.

2.2 Definición de procedimiento y diseño

Procedimiento: “Operación diaria ordinaria de un sistema particular de cuentas. Se refiere a la forma como se hace un determinado paso en forma individual o en un proceso”. (34:45)

“Es la guía detallada que muestra ordenada y secuencialmente el trabajo que realizan dos o más personas. Los procedimientos regularmente son informales y se pueden observar fácilmente a través de costumbres y hábitos de las personas, los procedimientos escritos, además de asegurar la repetitividad de un trabajo, permite que el usuario siga tranquilamente por un camino previamente aprobado, además al usarlo continuamente podrá estar capacitado para ir mejorando las operaciones que realice”. (34:46).

Diseño: “Se refiere a un boceto, bosquejo o esquema que se realiza, ya sea mentalmente o en un soporte material, antes de concretar la producción de algo. El diseño es el resultado final de un proceso, cuyo objetivo es buscar una solución idónea a cierta problemática particular, pero tratando en lo posible ser práctico y a la vez estético en lo que se hace”. (34:51)

El **procedimiento** nos indica cómo hacer el trabajo, qué proceso usar respecto al trabajo, está orientado hacia las tareas, lo recomendable es que debe estar o quedar por escrito en un documento formal, dividiendo las tareas que deben ser realizadas. El propósito principal del procedimiento es el de medio de instrucción. Se diseña para representar el flujo de trabajo. Se espera que el procedimiento relacione la tarea del momento con aquellas que la preceden o siguen.

Los procedimientos, se aplican al manejo de asuntos tales como recepción de pedidos, elaboración de nóminas, recepción de requisiciones de compras, etc. Por lo general, se involucran en diferentes áreas de la empresa.

El procedimiento se diseña para exponer principalmente los objetivos, integrando las políticas (decisiones permanentes que se toman sobre tales asuntos y problemas). Deberá establecer además las responsabilidades de las diversas unidades orgánicas comprendidas en el procedimiento. Finalmente se registran los detalles de cómo hacerlo; por lo general, arreglados de acuerdo con las responsabilidades indicadas con claridad.

Toda empresa, tiene un diseño de procedimientos administrativos, que le sirven de soporte al direccionamiento estratégico, unas veces, implícitos y otras, explícitos, que le permiten proyectar su actividad, dentro del contexto económico para obtener los resultados esperados.

El lenguaje utilizado por todo contador público y auditor como diseñador de procedimientos, deberá ser aquel que se dirija directamente al lector y que sea entendido por él; tener presente que siempre que la afluencia de papeles de trabajo y los pasos de operación del procedimiento sean numerosos, realizar un diagrama de flujos.

2.2.1 Objetivos de los procedimientos

El objetivo principal de todo estudio de procedimientos, es simplificar los métodos de trabajo, así como, eliminar operaciones y papelería innecesaria, con la finalidad de reducir los costos y dar fluidez y eficacia a las actividades.

Existen sin embargo, objetivos secundarios en el estudio y análisis de los procedimientos, tales como:

- a) Eliminar operaciones, combinándolas entre sí o suprimiéndolas.
- b) Cambiar el orden de las operaciones para que se logre mayor eficiencia.
- c) Eliminar envíos y demoras innecesarios o reducirlos a un mínimo.
- d) Centralizar las inspecciones para considerar el control interno.
- e) Evitar cuellos de botella (amontonamiento; difícil fluidez de trámites).
- f) Eliminar el zigzagueo (en el retorno de un paso a su punto de partida antes de seguir adelante).

2.2.2 Procedimientos contables

“Consiste en todos los pasos necesarios que han sido previamente establecidos para la realización de los registros contables. El manejo y mantenimiento de los registros, constituye una fase o procedimiento de suma importancia en la contabilidad, pues el

desarrollo eficiente de las otras actividades contables, depende en alto grado de la exactitud e integridad de los registros de la contabilidad”. (34:48)

El procedimiento contable, es el segundo dispositivo de sistemas que más se usa en una unidad económica. Sólo la forma impresa excede al procedimiento contable, en la cantidad de información de sistemas que contiene. La labor del procedimiento contable, consiste en dar a conocer gran parte de la información para trabajar, ya que es un instrumento básico de coordinación, es la herramienta con la que van a ordenarse diversas acciones de trabajo de un cierto número de personas.

2.2.3 Procedimientos Fiscales

“Todo procedimiento y por ende el fiscal, se integra por actos de trámite y actos definitivos o resoluciones definitivas, cuya diferencia consiste en que el primero es un acto de impulso en el procedimiento y el segundo es un acto que pone fin al procedimiento y resuelve el asunto correspondiente”. (34:62)

2.2.4 Importancia de la participación del contador público y auditor en el diseño de procedimientos

El Contador Público y Auditor, es el profesional que ha recibido la preparación académica que lo capacita para desenvolverse en diversos campos, como lo son: el fiscal, tributario, administrativo, económico y financiero, de todo tipo de empresas, ya sean comerciales, industriales, de servicios, etc.

El Contador Público y Auditor, se encuentra capacitado para prestar el servicio de estudio, análisis, elaboración y diseño de procedimientos, debido a que su preparación profesional se fundamenta a conocimientos de contabilidad, auditoría, finanzas, legislación fiscal, lo que lo hace un profesional experimentado, no sólo en registrar de una manera ordenada y sistemática las transacciones de una empresa, o en auditar sus estados financieros, sino que es un valioso consejero al momento de planificar, organizar, dirigir y controlar las operaciones financieras.

Su importancia en la participación en el diseño de procedimientos, radica en la capacidad para investigar y resolver problemas, y enfrentar situaciones con distintas alternativas de solución, para posteriormente comunicarlas, con el objetivo de que se proceda a poner en marcha, las estrategias, políticas, métodos, procedimientos, etc., que se recomiendan como posible solución a los problemas planteados.

2.2.5 Plan de diseño para implementar procedimientos contables y fiscales

La metodología fundamental en el análisis y diseño de procedimientos, debe tomar en consideración, las fases siguientes: planificación, investigación, elaboración, presentación e implementación y de seguimiento y actualización.

➤ Planificación

Como su nombre lo indica “planificación” significa desarrollar una estrategia general y tener un enfoque puntual, en este caso, sobre el proyecto de la elaboración y diseño de procedimientos contables y fiscales, así como visualizar los objetivos que esperan obtenerse.

El proceso de planificación abarca actividades que van desde las disposiciones iniciales para tener acceso a la información necesaria, la capacidad con que se cuenta de recurso humano para la elaboración del documento formal, hasta los procedimientos que se han de seguir para examinar y concluir sobre los datos fuente obtenidos en la empresa.

Por lo anteriormente descrito, esta fase obliga a considerar diversas situaciones que van inmersas en la planificación, siendo necesario formularse las siguientes interrogantes:

1. ¿Es necesaria la elaboración del procedimiento?
2. ¿Se poseen los recursos necesarios para dicha elaboración?
3. ¿Cuánto tiempo será necesario para desarrollar dicho proyecto?

➤ **Investigación**

Esta fase es la que se refiere al trabajo de campo. Este será el momento de recopilar la información necesaria y suficiente que permitirá que la elaboración final de los procedimientos contables y fiscales, contenga las herramientas de consulta esperadas y que sistematice el trabajo para cada área; se espera sea el fin primordial del documento.

Durante esta fase investigativa también se realizan los estudios y esquemas de todas aquellas transacciones, operaciones y actividades particulares de la empresa, para luego de captar la información, procesarla y posteriormente se informa a la dirección para cualquier enmienda que considere necesaria.

➤ **Elaboración**

Después de haber recolectado, depurado y procesado toda la información, obtenida de fuentes verídicas, se procede a seleccionar la metodología a utilizar en la estructura del documento de procedimientos contables y fiscales. Es importante obtener la mayor cantidad de datos para integrar y conceptualizar suficientemente cada proceso y política establecida, sometiéndolas a un análisis cuidadoso y si fuese necesario validarlas nuevamente antes de preparar el primer borrador.

Es favorable que como parte del proceso de elaboración debe presentarse un formato o diseño en el cual será presentado el trabajo final, este debe elaborarse de forma clara, precisa, fácil de comprender y atractiva a la vista de los usuarios.

La redacción de este documento, además de captar el interés del usuario en cada proceso y política establecida, debe ser de manera concisa, directa y presentar el contenido en forma técnica. Esto determinará que el interactuar con el documento sea agradable y se logren las metas trazadas.

➤ **Presentación e implementación**

Al finalizar el primer borrador del documento de procedimientos contables y fiscales, se deberá presentar en primera instancia a la dirección de la empresa para que ellos expresen su aprobación; de carecer de enmiendas o modificaciones por ellos, se efectuará una presentación para los usuarios directos que utilizarán dicho documento, para que lo conozcan y que planteen sus dudas o comentarios antes de la impresión final. De conocer situación expresa de los usuarios directos y que merezca algún cambio o modificación, el mismo debe ser autorizada por los directores para realizar dichas reformas, posterior a ello, se procede a la aprobación final por parte los directores de la empresa.

Debe ser programada la presentación formal, para lo cual debe reproducirse el documento y distribuirlo a los dirigentes y jefes de cada departamento, quienes velarán que las políticas y procedimientos sean aplicados adecuadamente. Esto derivado que en ocasiones existen manuales que no llegan a conocerse y que por ignorarlos se cometen errores involuntarios que no permiten lograr los objetivos propuestos.

Es de gran importancia planificar algunas pruebas piloto para cerciorarse que todo el personal entiende, conoce y puede aplicar los procesos fijados en cada departamento, y que cuando se apliquen las mismas, cada área esté suficientemente capacitada para su desempeño.

➤ **Seguimiento y actualización**

Durante esta fase de seguimiento y actualización se interactúa de forma paralela entre todos los usuarios y la administración; generalmente esta atribución es designada al departamento de auditoría interna, como departamento fiscalizador del control interno dentro de la empresa, para velar por que se cumplan las normativas definidas dentro del manual y que fueron autorizadas por la dirección de la empresa.

Dar seguimiento a un documento de procedimientos es importante, porque en el, se indica qué hacer frente a determinada actividad contable o administrativa; debe

supervisarse el cumplimiento del mismo para lograr los objetivos previstos. De ser necesario, se actualizará algún proceso para optimizar su aplicación y se informará a los usuarios sobre las reformas implementadas.

CAPÍTULO III

PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS RELACIONES FISCALES

3.1 Historia

Los precios de transferencia tienen su origen y desarrollo en el siglo XX conjuntamente con el desarrollo de las empresas multinacionales. En la medida, en que las empresas multinacionales empezaron a desarrollar unos criterios de maximización de beneficios y de minimización de riesgos por medio de la diversificación de las actividades de producción, comerciales y financieras que cada miembro del grupo realizaba en centros especializados de prestación de servicios intragrupo, fueron surgiendo las técnicas para manejar los precios de transferencia entre los miembros.

“Los precios de transferencia surgen durante la primera guerra mundial. El primer país en implementarlos fue Gran Bretaña en 1915, para luego ser implementados en Estados Unidos de América en 1917. Hasta 1960 los precios de transferencia no tuvieron gran relevancia dentro de las legislaciones, pero una vez el clima político se fue tranquilizando a raíz de la paz que trajo consigo el fin de la segunda guerra mundial, los precios de transferencia alcanzan importancia hasta llegar a lo que hoy en día son”. (5:2)

“Ejemplo de lo anteriormente expuesto es que en 1962, Estados Unidos de América emite reglamentación a la sección 482 al código de imposición sobre la renta (Internal Revenue Code). De la misma forma en 1978 España introduce el concepto de libre competencia, o como es más conocido al día de hoy “Arm's Length Principle”. (33:5)

“La organización para la cooperación económica europea (OEEC por sus siglas en inglés) proveía subsidios para la reconstrucción económica a Europa a finales de la segunda guerra mundial; en 1961 la OEEC es sustituida por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (por sus siglas en inglés OECD). Hoy día las políticas fiscales son un gran tema de la OECD, y en el ámbito de precios de

transferencia han emitido lineamientos generales conocidos en inglés como “OECD Transfer Pricing Guidelines”. (1:10)

El grupo de trabajo número 6 de la OECD elaboró un estudio publicado en 1979 por el Comité de Asuntos Fiscales con el título “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales”, en dicho documento se sentaron los principios fundamentales para la determinación de los precios de transferencia. En julio de 1995 la misma organización publica nuevas directrices que sólo proponen una revisión y actualización de las propuestas del informe de 1979.

Una pequeña reseña de lo expuesto es la siguiente:

- Los precios de transferencia cobran vigencia a partir de los años 60 con la consolidación y evolución de empresas multinacionales.
- 1962 EUA emite la sección 482 del Internal Revenue Code.
- 1978 España introduce a su ley del impuesto de renta el principio de libre concurrencia o “*arm’s length*”, por sus siglas en inglés.
- 1979 OECD publica directrices “Fijación de precios de transferencia y empresas multinacionales”. Establece las bases generales para el desarrollo de los precios de transferencia en el resto del mundo.
- 1997 México es el primer país de Latinoamérica que introduce normas de precios de transferencia siguiendo, predominantemente, el modelo de la OCDE.

Los precios de transferencia en Guatemala, no estaban estipulados en ninguna ley tributaria; sin embargo, como marco contable de referencia para operar en Guatemala según la publicación del Diario Oficial de Centroamérica del 13 de julio de 2010, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, comunica para las compañías que no cotizan en la bolsa de valores y que no publican su información financiera, tienen obligación de observar la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades –NIIF para las PYMES–, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés).

3.2 Definición de precios de transferencia

Precios de transferencia es la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar, utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades.

Por precios de transferencia debe entenderse los valores que fijan las compañías vinculadas económicamente en el ámbito internacional para la transferencia de bienes, activos intangibles o prestación de servicios entre ellas.

El precio de transferencia es el precio cargado por una compañía por bienes, servicios o propiedad intangible a una subsidiaria u otra compañía dependiente. Puesto que estos precios no son los negociados en un mercado abierto libre, podrían desviarse de los precios acordados bajo operaciones no vinculadas en transacciones comparables bajo las mismas circunstancias. Si el precio de los bienes, servicios, o intangibles se encuentra fijado en forma excesiva entre partes relacionadas, la rentabilidad del vendedor se incrementa y la del comprador disminuye. Contrariamente, si el precio de los bienes, servicios o intangibles se fija demasiados bajo. La rentabilidad del comprador se incrementa y la del vendedor disminuye.

Para estar encuadrada en la problemática de los precios de transferencia debe tratarse de compañías vinculadas económicamente y por otro deben estar situadas en distintos países. Hay quienes definen el concepto desde una óptica que los relaciona directamente con el fraude fiscal: los precios de transferencia constituyen precios fijados por empresas relacionadas en las transacciones efectuadas entre ellas, con el propósito fundamental del traslado de beneficios de una empresa a otra ubicada en un país con menor presión tributaria de manera que permita maximizar el rendimiento de la inversión del grupo. En tal definición coincide la doctrina: "Precio de Transferencia es la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades" (32:65)

3.3 Definición de partes relacionadas

El Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República Guatemala Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 56 Definición de partes relacionadas, establece:

“A. A los efectos de este libro, dos personas se consideran partes relacionadas, entre una persona residente en Guatemala y una residente en el extranjero, cuando se den los casos siguientes:

1. Cuando una de ellas dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de su capital social o de sus derechos de voto, ya sea en la entidad nacional o en la extranjera.
2. Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.
3. Cuando se trate de personas jurídicas, ya sea la residente en Guatemala o la extranjera, que pertenezcan a un mismo grupo empresarial. En particular, se considera a estos efectos que dos sociedades forman parte de un mismo grupo empresarial si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:
 - a. Posea la mayoría de los derechos de voto.
 - b. Tenga la facultad de nombrar o destituir a los miembros del órgano de administración o, que a través de su representante legal, intervenga decididamente en la otra entidad.
 - c. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
 - d. Haya designado exclusivamente, con sus votos, a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - e. La mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada, sean personeros, gerentes o miembros del órgano de administración de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

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

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

El término persona en esta sección se refiere a personas naturales, jurídicas y demás organizaciones con o sin personalidad jurídica.

B. También se consideran partes relacionadas:

1. Una persona residente en Guatemala y un distribuidor o agente exclusivo de la misma residente en el extranjero.
2. Un distribuidor o agente exclusivo residente en Guatemala de una entidad residente en el exterior y esta última.
3. Una persona residente en Guatemala y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
4. Un establecimiento permanente situado en Guatemala y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.” (25:59-62)

3.4 Operaciones entre actividades vinculadas según la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades –NIIF para las PYMES-

Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa), según la sección número

33, información a revelar sobre partes relacionadas, detalla la información que debe ser revelada, de la siguiente forma:

- a. “Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:
 - Es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa.
 - Ejerce control sobre la entidad que informa.
 - Ejerce control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa, o tiene poder de voto significativo en ella”. (29:207)

- b. “Una entidad está relacionada con la entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
 - La entidad y la entidad que informa, son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada controladora, subsidiaria y otras subsidiarias de la misma controladora son partes relacionadas entre sí).
 - Una de las entidades es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
 - Ambas entidades son negocios conjuntos de una tercera entidad.
 - Una de las entidades es un negocio conjunto de una tercera entidad, y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.
 - La entidad es un plan de beneficios post-empleo de los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada con el plan.
 - La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).
 - Una persona identificada en (a) (i) tiene poder de voto significativo en la entidad.

- Una persona identificada en (a) (ii) tiene influencia significativa sobre la entidad o tiene poder de voto significativo en ella.
- Una persona, o un familiar cercano a esa persona, tiene influencia significativa sobre la entidad o poder de voto significativo en ella, y control conjunto sobre la entidad que informa.
- Un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad o de una controladora de la entidad, o un familiar cercano a ese miembro, ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa o tiene poder de voto significativo en ella”. (29:207)

Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, una entidad evaluará la esencia de la relación, y no solamente su forma legal.

3.4.1. Información a revelar sobre las relaciones controladora-subsidiaria

“Deberán revelarse las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias y sus transacciones que hayan observado independencia. Una entidad revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última del grupo. Si ni la controladora de la entidad ni la parte controladora última del grupo elaboran estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la controladora próxima más importante que ejerce como tal, si la hay”. (29:208)

3.4.2. Información a revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia

“Personal clave de la gerencia son las personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente, incluyendo cualquier administrador (sea o no ejecutivo) u órgano de gobierno equivalente de esa entidad. Remuneraciones son todos los beneficios a los empleados incluyendo los que tengan la forma de pagos basados en acciones. Los beneficios a los empleados incluyen todas las formas de contraprestaciones pagadas, por pagar o suministradas por la entidad, o en nombre de la misma (por ejemplo, por su controladora o por un accionista), a cambio de los servicios prestados a la entidad.

También incluyen contraprestaciones pagadas en nombre de una controladora de la entidad, respecto a los bienes o servicios proporcionados a la entidad”. (29:208)

Una entidad revelará las remuneraciones del personal clave de la gerencia en total.

3.4.3 Información a revelar sobre las transacciones entre partes relacionadas

“Una transacción entre partes relacionadas es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio. Ejemplos habituales de transacciones entre partes relacionadas en las Pequeñas y Medianas Empresas incluyen, sin ser una lista exhaustiva, las siguientes:

- a. Transacciones entre una entidad y sus propietarios principales.
- b. Transacciones entre una entidad y otra cuando ambas están bajo el control común de una sola entidad o persona.
- c. Transacciones en las que una entidad o persona que controla la entidad que informa lleva a cabo gastos directamente, que de otra forma se hubieran realizado por la entidad que informa”. (29:209)

Si una entidad realiza transacciones entre partes relacionadas, revelará la naturaleza de la relación con cada parte relacionada, así como la información sobre las transacciones, los saldos pendientes y los compromisos que sean necesarios para la comprensión de los efectos potenciales de la relación que tiene en los estados financieros. Estos requerimientos de información a revelar son adicionales para revelar las remuneraciones del personal clave de la gerencia. Como mínimo, tal información a revelar incluirá:

- a. El importe de las transacciones.
- b. El importe de los saldos pendientes; y
- Sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados y la naturaleza de la contraprestación a proporcionar en la liquidación, y

- detalles de cualquier garantía otorgada o recibida.
- c. Provisiones por deudas incobrables relacionadas con el importe de los saldos pendientes.
- d. El gasto reconocido durante el periodo con respecto a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas.

Estas transacciones pueden incluir las compras, ventas o transferencias de bienes o servicios; arrendamientos; garantías; y liquidaciones que haga la entidad en nombre de la parte relacionada, o viceversa.

3.5 Normas Internacionales de Contabilidad –NIC’s–

Las NIC, como se les conoce popularmente, son un conjunto de normas que establecen la información que debe presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer en dichos estados. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperan ser descubiertas, sino más bien normas que el hombre de acuerdo con sus experiencias comerciales, ha considerado la importancia en la presentación de información financiera.

Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee).

Razones para las NIC’s. ¿Por qué? y ¿para qué?

¿Por qué?

Necesidad de confiabilidad de la información para los usuarios de la misma, en los diferentes enfoques.

¿Para qué?

Para armonizar los procedimientos contables para que la información sea confiable, objetiva, relevante y comparable a nivel internacional.

Razones para aplicar las NIC's

- Los cambios más violentos que se están produciendo en el mundo entero tienen que ver con las economías, las finanzas y los tributos;
- La globalización de la economía;
- La internacionalización y agrupación de los mercados y negocios de valores;
- Estándares contables basados en principios;
- Necesidad de unificar lineamientos y criterios en la presentación de estados financieros; y,
- Activos y pasivos están sujetos a pruebas de razonabilidad a valores actuales y recuperación de tiempo.

3.6 Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–

Las Normas Internacionales de Información Financiera corresponden a un conjunto único de normas legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basados en principios claramente articulados; que requieren que los estados financieros contengan información comparable, transparente y de alta calidad, que ayude a los inversionistas, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.

Son Estándares Contables y financieros Internacionales, traducidos como “normas”, son un conjunto de guías para preparar y reportar información contable y financiera; las mismas están compuestas por:

- a) Las “Normas” Internacionales de Contabilidad (NIC), en inglés, IAS (International Accounting Standards).
- b) Las Interpretaciones de las NIC, denominadas SIC (Standards Interpretations Commite).

- c) Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), traducción del inglés IFRS (International Financial Reporting Standards).
- d) Las Interpretaciones de las NIIF, denominadas IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee).

Razones para aplicar NIIF

- Estas Normas constituyen el manual del Contador, ya que en este documento se establecen los lineamientos para llevar la contabilidad de la forma como es aceptable en el mundo.
- Controles internos muy fuertes que permitan un eficiente gobierno corporativo.
- Responsabilidad de reportar y entregar información financiera y contable en forma adecuada para los usuarios de los estados financieros.
- Controles por parte de organismos de supervisión de manera de garantizar que la generación de los estados financieros están de acuerdo a NIIF.

Situación en Guatemala de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

En el mes de diciembre de 2007, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores (CCPAG) resolvió adoptar como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados financieros y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). A partir del 1 de enero del 2009, y en base por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores a través de su Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría Internacionales, las NIIF son de aplicabilidad obligatoria en Guatemala.

3.7 Regulación de los precios de transferencia a nivel internacional.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), estableció los lineamientos para los precios de transferencia: "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", también conocidos como "Lineamientos de la OCDE".

Los precios de transferencia son relevantes, tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias, porque determinan en gran medida los ingresos y los gastos y por tanto los beneficios tributables, de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales. Los aspectos internacionales son más difíciles de abordar porque involucran a más de una jurisdicción tributaria y, por tanto, cualquier ajuste a los precios de transferencia en una jurisdicción implica que es oportuno un ajuste correlativo en otra jurisdicción; sin embargo, si la otra jurisdicción no está de acuerdo en realizar un ajuste correlativo, el grupo multinacional tributará dos veces por esta parte de sus beneficios. Con el objeto de reducir los riesgos de esta doble imposición, es necesario un consenso internacional acerca de cómo determinar a efectos fiscales los precios de transferencia de operaciones transfronterizas.

Desde la experiencia internacional derivada de la aplicación de los precios de transferencia, se puede destacar un conjunto de elementos comunes en la práctica, de manera que la problemática y las soluciones aplicadas suelen ser bastante similares. Así, se puede destacar las siguientes notas comunes:

- Utilización del principio de precio de plena competencia como criterio básico de ajuste.
- Su utilización tiene como objeto la corrección o ajuste de las transacciones entre operaciones vinculadas. Los criterios de vinculación suelen divergir entre países.
- La aplicación de las reglas de valoración de las transacciones se ajustan habitualmente a las directrices de la OCDE.
- La aplicación de las reglas de valoración se hace con carácter automático, existiendo dos bloques de países: en primer lugar, aquellos que tienen una regulación legal específica sobre los precios de transferencia y, en segundo lugar, aquellos que no disponen de una regulación a este respecto, en cuyo caso

los procedimientos sobre precios de transferencia se basan en actuaciones administrativas o decisiones jurisdiccionales.

- Los ajustes que se proponen son, con carácter general, de carácter bilateral.
- Las regularizaciones administrativas derivadas de comprobaciones fiscales no suelen incorporar sanciones tributarias, salvo cuando se aprecia defraudación.

Los Estados Unidos de América tiene la iniciativa en la proposición de soluciones innovadoras respecto a este tema. En la mayoría de los países, la fijación de los precios de transferencia respecto a las operaciones internacionales, está regulada por disposiciones legales específicas aplicables a todas las transacciones que tienen lugar entre un contribuyente residente y otro vinculado residente en el extranjero. Este es el régimen de la mayor parte de los países: Alemania, Austria, Bélgica, Corea, Dinamarca, Estados Unidos de América, Finlandia, Francia, Italia, Japón, México, Noruega, Gran Bretaña y Suecia, entre los más destacables.

En otros países sólo se aplican las disposiciones especiales a determinadas operaciones, como pueden ser el transporte de mercancías, las operaciones intragrupos, los activos intangibles, las prestaciones de servicios, incluso existen territorios como Hong Kong, donde se utiliza la determinación de los precios de transferencia como fórmula para atraer inversiones extranjeras.

Por último, hay países donde no existe una regulación expresa de los precios de transferencia, aunque se suelen aplicar las directrices sobre precios de transferencia establecidas por la OCDE. Este es el caso de Países Bajos. En la mayoría de los países de la OCDE, la normativa oficial incorpora las recomendaciones de la directrices de la OCDE del año 1979, aunque hay países que están revisando su regulación a este respecto e incorporando algunas cuestiones tratadas en el Informe de 1995; este es el caso de Japón y Australia que incorporaron como método de ajuste el margen neto de la transacción.

En América Latina a enero 2014, son 16 países los que incorporaron disposiciones para el control de precios de transferencia por transacciones internacionales realizadas entre partes vinculadas. Como es sabido, la atención puesta sobre el comercio de las empresas multinacionales obedece a la necesidad de evitar la pérdida de recaudación por manipulaciones en los precios de transferencia, de la que no está exenta la región, en atención al significativo impacto de la globalización en el intercambio comercial para los países en vías de desarrollo.

Justamente la generalizada adopción de las metodologías de precios de transferencia por parte de estos países, genera la inquietud acerca de las dificultades que enfrentan para la identificación de comparables externos cualitativos, según puso en evidencia el papel emitido por la OCDE en marzo 2014. Los países de la región con mayor experiencia en el control de los precios de transferencia son México, Argentina y Brasil. Integran un segundo grupo Venezuela, República Dominicana, Colombia, Ecuador, Perú, República Oriental de Uruguay y Chile, países que también incorporaron una normativa completa de precios de transferencia y que organizaron sus áreas de fiscalización especializadas. Un tercer grupo está formado por Guatemala, El Salvador, Honduras, Panamá, Costa Rica y Nicaragua, que adoptaron disposiciones de precios de transferencia en fecha más reciente, estando en muchos casos, pendiente aún el dictado de medidas reglamentarias o la entrada en vigencia del régimen, como en el caso de Nicaragua, previsto para 2016.

Diversos países incorporaron a sus legislaciones regulación a los precios de transferencia. Aunque no hay un método homogéneo de aplicación, la gran mayoría se rige a las directrices dadas por la OECD, la incorporación de dicha normativa ha sido paulatina en los diferentes ordenamientos:

Tabla 4

Línea del tiempo de incorporación de reglas de precios de transferencia OECD

1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004-2015
EUA	EUA	EUA	EUA	EUA	EUA	EUA	EUA	EUA	EUA	Azerbaiján
Australia	Australia	Australia	Australia	Australia	Australia	Australia	Australia	Australia	Australia	Chile
		Francia	Francia	Francia	Francia	Francia	Francia	Francia	Francia	China
			México	México	México	México	México	México	México	Rep. Checa
			Brasil	Brasil	Brasil	Brasil	Brasil	Brasil	Brasil	Ecuador
				Canadá	Canadá	Canadá	Canadá	Canadá	Canadá	Finlandia
				Corea del Sur	Corea del Sur	Corea del Sur	Corea del Sur	Corea del Sur	Corea del Sur	Indonesia
				Gran Bretaña	Gran Bretaña	Gran Bretaña	Gran Bretaña	Gran Bretaña	Gran Bretaña	Irlanda
				Dinamarca	Dinamarca	Dinamarca	Dinamarca	Dinamarca	Dinamarca	Italia
				Venezuela	Venezuela	Venezuela	Venezuela	Venezuela	Venezuela	Luxemburgo
				Bélgica	Bélgica	Bélgica	Bélgica	Bélgica	Bélgica	Noruega
				Nueva Zelanda	Nueva Zelanda	Nueva Zelanda	Nueva Zelanda	Nueva Zelanda	Nueva Zelanda	Filipinas
					Japón	Japón	Japón	Japón	Japón	Rusia
					Polonia	Polonia	Polonia	Polonia	Polonia	Singapur
					Kazakhstan	Kazakhstan	Kazakhstan	Kazakhstan	Kazakhstan	Rep. Eslovaca
					India	India	India	India	India	España
						Argentina	Argentina	Argentina	Argentina	Suecia
						Austria	Austria	Austria	Austria	Suiza
						Países Bajos	Países Bajos	Países Bajos	Países Bajos	Taiwan
						Tailandia	Tailandia	Tailandia	Tailandia	Ucrania
							Alemania	Alemania	Alemania	Costa Rica
							Colombia	Colombia	Colombia	El Salvador
							Hungría	Hungría	Hungría	Rep. Oriental de Uruguay
							Malasia	Malasia	Malasia	Guatemala
							Perú	Perú	Perú	Honduras
							Portugal	Portugal	Portugal	Panamá
							Sudáfrica	Sudáfrica	Sudáfrica	Rep. Dominicana

Fuente: cuadro comparativo obtenido de la presentación Conceptos y Tendencias Generales, impartida por los socios de la práctica de impuestos de Ernest & Young Centroamérica, ciudad de Guatemala 13 de noviembre, 2015.

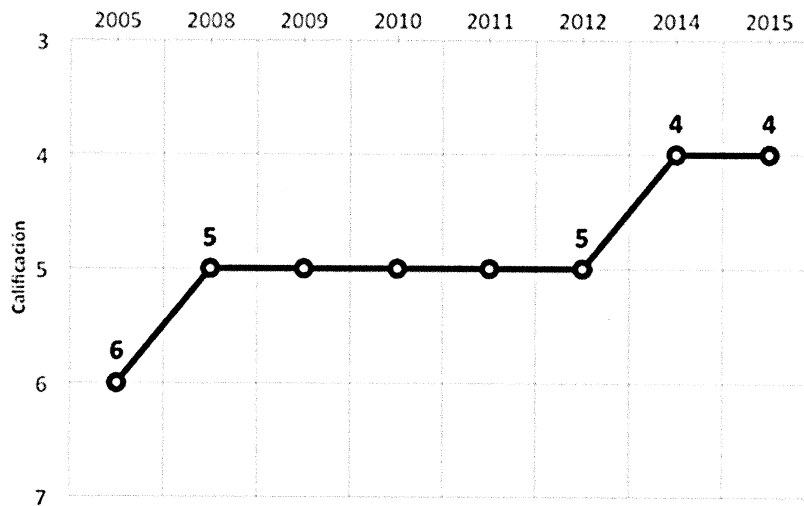
La OCDE clasifica a los países mediante una evaluación cuantitativa del riesgo de crédito nacional basado en tres indicadores: la experiencia de pago, la situación financiera y la situación económica. Luego se hace una evaluación cualitativa de esos resultados, integrando el riesgo político en la evaluación.

La calificación del riesgo país se vigila de manera continua y se revisan al menos anualmente. La OCDE avala la calificación del riesgo país del 30 de octubre de 2015 al 5 de febrero de 2016; el riesgo país surge de la posibilidad de que cambios políticos o

económicos en una nación afecten de forma negativa el valor de las transacciones comerciales o financieras que entidades extranjeras realicen con dicho país.

En la actualidad existen diversas empresas calificadoras e instituciones que por la naturaleza de sus operaciones llevan a cabo cálculos del riesgo país. Las metodologías utilizadas por las distintas calificadoras para arribar a dicho cálculo, en esencia, son muy parecidas, evaluando los siguientes aspectos: factores o indicadores económicos, financieros y políticos.

Figura 6
Calificación OCDE 2015 para Guatemala



Fuente: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, calificaciones a nivel internacional 2015.

La OCDE, por medio de la división del crédito a las exportaciones, confirmó el 3 de noviembre de 2015, la calificación de riesgo para Guatemala, otorgándole grado 4 de una escala de 0 y 7, en donde el grado 0 es el mejor, reservado a pocos países que no tienen riesgo.

La calificación para Guatemala para el año 2015 refleja la estabilidad institucional y económica que Guatemala ha logrado mantener superando la crisis, los factores que

contribuyeron a mantener estable la calificación está la tasa promedio de crecimiento de la economía guatemalteca en el 2015 y sus perspectivas de crecimiento para el 2016, se sitúan por encima del promedio de las economías latinoamericanas y de los países emergentes. Esta calificación es buena para Guatemala, ya que permitirá atraer mayores inversiones extranjeras al país y no volver a ser incluida en la “lista gris” de países considerados paraísos fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).

3.8 Precios de transferencia según Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el impuesto sobre la renta

El Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria en Guatemala, establece la obligación de observar los precios de transferencia, aplicable para las empresas que tengan operaciones relacionadas en el extranjero, con su casa matriz o con una subsidiaria.

El Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, reglamento del Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, del Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, que establece el impuesto sobre la renta, estipula la obligatoriedad del estudio de precios de transferencia, para documentar las transacciones entre compañías relacionadas en el extranjero.

La iniciativa de ley pretendía regular las transacciones entre partes relacionadas tanto domésticas como con el extranjero. Como resultado de la discusión política en el congreso, el decreto fue promulgado afectando solamente las transacciones entre una parte relacionada local (residente) y una extranjera (no residente).

3.8.1 Precios de transferencia en Guatemala

En Guatemala es incorporada en la legislación fiscal, la regulación de los precios de transferencia, con la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, específicamente en el Capítulo VI, del Libro I,

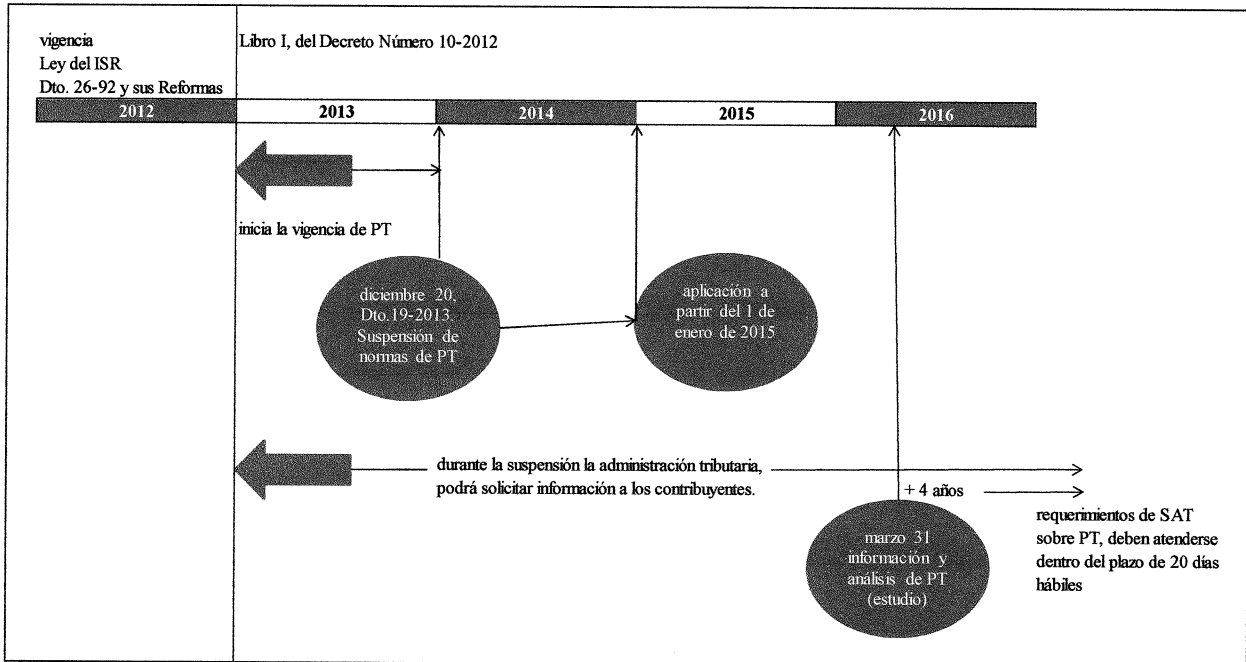
"Impuesto Sobre la Renta", resultado de la firma del convenio de intercambio de información fiscal ante la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), cuyo objetivo es verificar que las transacciones realizadas por empresas relacionadas, respondan al principio de libre competencia y para reducir el traslado de utilidades a jurisdicciones donde se pague una tarifa menor de impuestos.

Por tal motivo, los contribuyentes que posean relaciones comerciales, financieras o de toda índole con entidades extranjeras relacionadas, deberán contar con un estudio de los precios de transferencia de las operaciones con sus partes relacionadas, que deberá tenerse disponible al momento de hacer la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta a partir del período fiscal del año 2015 para revisiones que pudiese conducir la administración tributaria, y así, en adelante, para los siguientes períodos fiscales.

Cuando una empresa en Guatemala lleva a cabo operaciones con entidades relacionadas en el extranjero, deberá considerar si las transacciones están valuadas acorde al principio de libre competencia y llevar a cabo el estudio de precios de transferencia por cada operación, siguiendo los métodos establecidos por la ley fiscal vigente, tomando en cuenta que a partir del ejercicio fiscal del año 2015, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– tendrá la facultad para requerir los estudios.

Figura 7

Normativa guatemalteca sobre precios de transferencia



Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

3.8.2 Principio de libre competencia

El Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 54 Principio de libre competencia, establece: “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”. (25:59)

Es la valoración adecuada de las transacciones económicas que se realizan de común acuerdo entre dos partes, que en este caso sería entre partes relacionadas y que cumpla con las condiciones de plena competencia.

El Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, en el artículo 37 Principio de libre competencia, del Reglamento del Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, establece: “El principio de libre competencia es aquel por el cual se determinan las condiciones de las operaciones comerciales, financieras o de servicios entre partes relacionadas, tomando como referencia las condiciones que hubiesen sido acordadas por partes independientes en operaciones comparables efectuadas en circunstancias igualmente comparables”. (25:24)

3.8.3 Facultades de la Administración Tributaria

El Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 55 Facultades de la Administración Tributaria, establece: “La Administración Tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición; de los ajustes realizados conferirá audiencia al obligado dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria por la Administración, establecido en el Código Tributario”. (25:69)

La SAT, puede comprobar si el valor del bien o servicio registrado y documentado entre partes relacionadas, es el valor justo y que no tenga un efecto de una menor tributación; de lo contrario, procedería a una determinación de la obligación.

3.9 Directrices de La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)

Los principios relativos a la tributación de las multinacionales, están incluidos en el modelo OECD de convenio fiscal de OECD sobre la renta y sobre el patrimonio, que constituye la base de la extensa red de convenios fiscales sobre la renta. Dichos principios también fueron incorporados en la convención modelo de las Naciones Unidas sobre doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.

El principal mecanismo para resolver las cuestiones que surgen en la aplicación de los principios fiscales internacionales a las multinacionales se contienen en estos convenios bilaterales. Los artículos que afectan, principalmente, a la tributación de las empresas multinacionales son: el artículo 4, que define la residencia fiscal o tributaria; los artículos 5 y 7, que determinan la tributación de los establecimientos permanentes; el artículo 9, que se refiere a la tributación de los beneficios de las empresas asociadas y aplica el principio de plena concurrencia; los artículos 10, 11 y 12, que determinan la tributación de dividendos, intereses y cánones, respectivamente; y los artículos 24, 25 y 26, que contienen disposiciones especiales relativas a no discriminación jurisdiccional, la resolución de controversias y el intercambio de información.

El comité de asuntos fiscales, que es el órgano principal de la OCDE en materia de políticas fiscales, elabora numerosos informes relativos a la aplicación de estos artículos a las empresas multinacionales y a otras empresas. El comité fomenta la aceptación de una interpretación común de estos artículos, para así reducir el riesgo de una tributación inapropiada y suministrar medios adecuados para resolver los problemas que surgen por la interacción de las leyes y las prácticas de los diferentes países.

En la aplicación de los principios anteriores a las multinacionales, una de las cuestiones más difíciles que surge es la determinación de los precios de transferencia apropiados a efectos fiscales entre empresas "asociadas". Los diversos informes de la OCDE consideran que una empresa asociada, las empresas vinculadas y relacionadas, es aquella que cumple las condiciones fijadas en el artículo 9, sub-apartados 1a) y 1b) del modelo de convenio fiscal. Bajo estas condiciones, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra; o, si las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas (por ejemplo, si ambas empresas se encuentran bajo un control común). Las cuestiones analizadas también surgen respecto de los establecimientos permanentes.

Así pues, el problema de los precios de transferencia tiene una doble faceta: en primer lugar, la existencia de una doble imposición que perturba el comercio y las inversiones internacionales; en segundo lugar, la realización de ajustes fiscales en las bases imponibles de las empresas vinculadas. Con esta perspectiva, se pueden destacar cinco mecanismos para articular el procedimiento de ajuste fiscal de los precios de transferencia:

- a. **Ajustes correlativos o bilaterales:** desarrollado para los países de la OCDE en el artículo 9.2., del modelo de convenio de la OCDE.
- b. **Procedimiento amistoso:** desarrollado para los países de la OCDE en el artículo 25.
- c. **Procedimientos de arbitraje:** de desarrollo dificultoso; los conflictos fiscales pueden globalizarse cuando implican a varias administraciones tributarias. En estos casos, el arbitraje resulta una de las mejores soluciones. Los comentarios al artículo 25 del convenio incluyen la posible solución del arbitraje (arbitration) y se remite al convenio de arbitraje, así como a los convenios bilaterales que desarrollan el tema.

En 1990, en el seno de la CEE, se suscribió el convenio de arbitraje 4 donde se propone que, fracasado el procedimiento amistoso tradicional, se someta la cuestión a una comisión consultiva arbitral, de manera que cuando no se alcance un acuerdo, su dictamen tenga el carácter de vinculante.

- d. **Comprobaciones simultáneas:** según la OCDE, un acuerdo para comprobaciones simultáneas, es aquel realizado por dos o más Estados para comprobar simultánea e independientemente (cada Estado en su propio territorio de soberanía), las circunstancias fiscales de uno o varios contribuyentes sobre los que las autoridades tributarias de los Estados implicados tengan un interés común y relacionado, y siempre con la intención de intercambiar aquella

información de interés que obtengan. Las comprobaciones simultáneas son posible, entre otras vías, mediante la aplicación del artículo 26 de la OCDE.

Estos acuerdos de comprobaciones simultáneas, tienen ventajas tanto para las administraciones tributarias como para las entidades contribuyentes. Para las primeras, con este tipo de comprobaciones, se puede conseguir un mejor conocimiento del funcionamiento global del grupo multinacional, disponiendo de mayor información a la hora de aplicar la normativa en materia de precios de transferencia. Para las segundas, se podrá ajustar simultáneamente en los países implicados la valoración de sus operaciones, evitando situaciones de doble imposición económica y los riesgos derivados de los recursos ante las administraciones tributarias. En definitiva, aumentaría la comunicación entre empresas y autoridades fiscales.

- e. **Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (APAs - advanced pricing agreement):** este sistema de acuerdos anticipados de precio se plantean como un acuerdo entre la administración tributaria y un grupo empresarial por el que aquella prefija el método de valoración del precio de transferencia que será aplicado a las transacciones entre compañías de la empresa contribuyente. Si el método prefijado se utiliza correctamente, la empresa analizada quedará libre de ajustes por precios de transferencia durante el período acordado. Aunque este régimen se puede aplicar a nivel interno, alcanza su máximo interés en los casos en que un grupo multinacional puede alcanzar este tipo de acuerdos con la autoridad fiscal extranjera que tenga jurisdicción fiscal sobre su filial en el exterior.

La ventaja de este sistema, es que los valores y la metodología aprobados por la administración respecto a las políticas de precios de transferencia propuestos por el sujeto pasivo, no se pondrán en duda con posterioridad. Este sistema se aplica especialmente por países como Estados Unidos de América, Alemania y Japón.

A la fecha, las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia (1995), ponen de manifiesto la importancia que tienen los acuerdos previos sobre precios de transferencia de carácter bilateral, aunque rechaza las unilaterales, ya que pueden provocar discriminaciones entre el Estado que alcanza el acuerdo y otro u otros implicados que pueden salir desfavorecidos.

Los objetivos últimos de las directrices de la OCDE son, en primer lugar, regir la resolución de los casos de precios de transferencia en el marco de procedimientos amistosos entre países miembros de la OCDE y, cuando resulte apropiado, en procedimientos de arbitraje. También se ofrecen criterios para los casos en que sea requerido un ajuste correlativo. El comentario al párrafo 2, del artículo 9, del modelo convenio fiscal de la OCDE, deja claro que el Estado al que se requiere un ajuste correlativo debe cumplir con esta solicitud, sólo si ese Estado considera que el importe de ajuste de beneficios refleja correctamente los beneficios que se hubieran obtenido si la transacción se hubiera producido en plena concurrencia. Esto significa que, en el procedimiento ante la autoridad competente, el Estado que ha propuesto el primer ajuste soporta la carga de demostrar, al otro Estado, que el ajuste está justificado tanto en sí mismo como en su importe. Se debe esperar que ambas autoridades competentes resuelvan el procedimiento amistoso en un espíritu de cooperación.

Con el objeto de lograr un equilibrio entre los intereses de los contribuyentes y de las administraciones tributarias de forma justa para todas las partes, es necesario considerar todos los aspectos de la cuestión que resulten relevantes en cada supuesto de precios de transferencia. Uno de estos aspectos es la atribución de la carga de la prueba. En la mayoría de las jurisdicciones, la administración tributaria soporta la carga de la prueba, lo que exigiría que la administración tributaria realice en primera fase una demostración de que el precio determinado por el contribuyente no es conforme con el principio de plena concurrencia. Se debería hacer notar; sin embargo, que incluso en tal caso la administración tributaria puede todavía obligar, razonablemente, a que el contribuyente elabore registros que permitan realizar su análisis de la operación vinculada.

En otras jurisdicciones puede ser que los contribuyentes tengan que soportar la carga de la prueba en algunos aspectos. Algunos países miembros de la OCDE consideran que el artículo 9, del modelo de convenio fiscal de la OCDE, establece reglas de carga de la prueba en casos de precios de transferencia que prevalecen sobre cualquier disposición interna en contrario. Sin embargo, otros países consideran que el artículo 9, no establece normas acerca de la carga de la prueba. Independientemente de quién soporte la carga de la prueba, una atribución justa de la carga de la prueba debe realizarse a la luz de otros elementos del sistema fiscal de cada jurisdicción que tienen en cuenta el conjunto de las normas sobre precios de transferencia, incluida la resolución de controversias.

Estos elementos incluirían sanciones, prácticas de inspección, procedimientos de recursos administrativos, normas relativas al pago de intereses respecto de ingresos y devoluciones, la obligación eventual de efectuar el pago del impuesto correspondiente antes de recurrir un ajuste, las reglas de prescripción y la notificación anticipada de las disposiciones aplicables.

Los métodos dados por la OECD no son taxativos, en cuanto dan libertad de aplicar métodos distintos, siempre y cuando dichos sistemas satisfagan el principio de arm's length, de conformidad con las directrices dadas. Sin embargo, sí imponen una carga al contribuyente para que éste, a requerimiento de información, pueda documentar cómo determinó dichos precios.

3.10 Principio arm's length

Este principio, que funciona como principio rector para la determinación de los precios de transferencia, se encuentra en el modelo de convenio fiscal de la OCDE en su artículo noveno estableciendo que "Cuando dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de

hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia”. (31:I-3)

En otras palabras, el principio del precio normal de mercado establece que la utilidad o beneficio en una transacción entre partes relacionadas debe ser la misma que se hubiera obtenido en una transacción comparable entre partes independientes. Propone un trato igualitario entre empresas de un grupo económico transnacional y empresas independientes, por entender que es la forma de impedir que existan beneficios o perjuicios impositivos que otorguen posiciones competitivas. Es decir, al ver reducida su carga impositiva las empresas transnacionales pueden y bajan los costos, y así ofrecer los bienes a un menor precio que seguramente es difícil de alcanzar por las empresas independientes por no contar con esa ventaja.

El principio arm's length no se aplica en todas las legislaciones en su totalidad, se pueden identificar cuatro grupos de países según se aplique o no el principio:

- a. Países que se refieren expresamente al principio arm's length y lo definen. Tal es el caso de Italia, Gran Bretaña, Corea y Japón.
- b. Países que refieren expresamente al principio arm's length sin definirlo. Así ocurre con la mayoría de países que se refieren en general a las condiciones del mercado (Argentina, Colombia y México) o a las condiciones que difieren de las acordadas entre partes independientes (Austria, Dinamarca, Finlandia, Suecia y España).
- c. Países que no contienen referencia al principio arm's length, pero que aplican una doctrina desarrollada que incorpora el principio. Ocurre así en Francia, Bélgica, Alemania, Luxemburgo, Canadá y Países Bajos.
- d. Países que no se refieren al principio arm's length y en donde la legislación autoriza simplemente a la autoridad fiscal a efectuar un ajuste de los beneficios

para reflejar la renta o un beneficio ordinario. Como ejemplo tenemos a Estados Unidos de América.

Todos los países que lo aplican cuentan con disposiciones por las cuales se faculta a las autoridades tributarias para efectuar ajustes a los precios de transferencia que se desvíen de dicho principio, el que debe aplicarse con preeminencia sobre todo tipo de obligación contractual y toda intención que tengan las partes de evitar la imposición.

La OECD actualmente entiende que la base del principio, es el tratamiento igual de las empresas multinacionales, las relacionadas, con las independientes. Con arreglo a dicha información, cuando las relaciones entre dos entidades vinculadas se ajustan a condiciones que difieren de aquellas que hubieran sido acordadas entre entidades no relacionadas, el beneficio que hubiera obtenido una de tales empresas si hubieran sido pactadas en condiciones de mercado, puede ser gravado por el Estado correspondiente.

Si los precios no son establecidos de acuerdo al principio, las obligaciones tributarias se verán distorsionadas, y por ende la recaudación se verá afectada. Vale también hacer la aclaración de que dentro de las operaciones de entidades relacionadas, no todas están relacionadas a consideraciones de naturaleza impositiva, si no responden a circunstancias comerciales que son distintas a las encontradas en entidades independientes. Las directrices de la OECD en estos casos no proveen soluciones taxativas, sino se limitan a aceptar que es una de las limitaciones del principio.

La falta de homogeneidad genera un primer problema para empresas multinacionales con políticas corporativas estándar a nivel internacional, las cuales deben lidiar con normativas localistas que los obligan a realizar ajustes para efectos particulares de un país. Lo anterior afecta la competitividad de un país con reglas de precios de transferencia alejadas de los estándares internacionales.

El punto de vista de los países miembros de la OCDE continúa siendo que el principio “arm’s length” debe determinar la evaluación de los precios de transferencia entre empresas asociadas ya que proporciona la aproximación más cercana al funcionamiento de un mercado abierto en la mayoría de los casos en que los bienes y servicios son transferidos entre empresas asociadas. El alejarse del principio amenaza el consenso internacional, incrementando substancialmente el riesgo de la doble tributación.

3.10.1 Aplicación del principio arm’s length

Según la OCDE, la aplicación del principio arm’s length ha de descansar en un análisis de comparabilidad, la dificultad de dicha aseveración surge cuando se trata de establecer si dos operaciones o dos categorías de operaciones, realizadas por empresas vinculadas e independientes, respectivamente, son realmente comparables dadas las condiciones de mercado, volúmenes, tiempo, etc., de cada una. Ser comparables significa que ninguna de las diferencias entre las situaciones que se están comparando afecta en forma significativa la condición que se está examinando, o que se pueden efectuar ajustes o correcciones lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de dicha diferencia.

Dado que la base del principio arm’s length es cotejar que las condiciones en que se lleva a cabo una operación entre partes vinculadas sea similar a la que realizarían partes no relacionadas, es necesario que las características económicas de la transacción sean susceptibles de ser comparables. Ser comparables, según las consideraciones de la OCDE significa que ninguna de las diferencias, si las hubiere, entre las situaciones que se comparan puedan afectar materialmente la condición que se examina en la metodología (determinación del precio o margen), o que ajustes razonables puedan ser efectuados para eliminar las diferencias.

En otras palabras, la aplicación del principio implica la comparación entre los resultados obtenidos por empresas vinculadas y los obtenidos por operar entre partes independientes o terceras no vinculadas; por lo tanto es necesario que se identifiquen y

entiendan las diferencias (factores económicos) y se proceda al ajuste. Si tal ajuste no pudiese ser efectuado, la operación no puede considerarse comparable.

➤ **Factores que se analizan para determinar la comparabilidad**

Cualquiera sea el método utilizado para determinar el precio de transferencia, es necesario analizar diferentes factores para llegar a concluir si las transacciones son comparables o no. Es decir, hay que considerar cómo las empresas independientes desarrollan el negocio y que alternativas se eligen dentro de las posibilidades que el mismo ofrece.

Para obtener un pronunciamiento sobre la comparabilidad, la OECD propone un método general basado en cinco factores básicos para aplicar el principio.

- a. **Características de los bienes o servicios.** Es en función de ellas que se determina el precio de los bienes o servicios en el mercado, resultando esencial determinar en caso de:

Transferencia Bienes tangibles	<ul style="list-style-type: none">- características físicas- calidad- confiabilidad- la disponibilidad y volumen de oferta
Provisión de servicios	<ul style="list-style-type: none">- naturaleza- alcance
Bienes intangibles	<ul style="list-style-type: none">- forma de la transacción (venta o licencia)- tipo de bien (marca comercial, patente o know-how)- duración y grado de protección legal- beneficio anticipados por el uso de los bienes

- b. **Análisis Funcional.** Tiene como objeto establecer si las empresas involucradas, actúan en condiciones comparables. Para ello es necesario comparar las funciones que realiza cada una teniendo en cuenta que la retribución que una compañía recibe estará directamente relacionada con las actividades y responsabilidades asumidas por la misma para llevar a cabo la transacción.

Para eso se deberían considerar:

- Funciones: diseño, la producción, el montaje, el desarrollo e investigación, los servicios posventa, la compra, la distribución, el marketing, la publicidad, el transporte, financiación, control gerencial. Debe encontrarse la función primordial desarrollada por las partes.
 - Activos que se emplean o a emplearse: Deben analizarse el tipo de activos (planta, equipos y uso de intangibles), naturaleza de los activos (edad, valor de mercado, locución, derechos de propiedad).
 - Riesgos asumidos por cada parte: normalmente, en el mercado abierto, existe una correlación entre el riesgo y la retribución, quien asume mayor riesgo es recompensado con una mayor ganancia, situación que no acontece en una operación controlada. Es por ello que de existir diferencias entre los riesgos asumidos no resultaran comparables las operaciones. Deben ser considerados los riesgos comerciales, de éxito o fracaso del negocio y financieros. A saber: riesgo de volumen, de inventario, cambiario, crediticio, fluctuaciones de precios, de obsolescencia (planta, equipos e intangibles), del ciclo del negocio, por variaciones en la tasa de interés, de calidad, etc.
- c. **Términos contractuales.** Consiste en contrastar si las partes cumplen o no con lo que han pactado oportunamente, si su conducta se adecúa a las cláusulas contractuales o si las mismas son ficticias. Los contratos son los que definen en forma implícita o explícita las responsabilidades, riesgos y beneficios que

corresponden a cada parte. Dada la divergencia de intereses que existe entre las partes cada una debería cumplir sus obligaciones. En caso de no existir acuerdos escritos, la relación contractual debe deducirse de las conductas y principio que reinan en el mercado abierto, es decir la costumbre de plaza. Resulta útil analizar y comprender las cláusulas contractuales que establecen la forma de retribución, condiciones de pago, la duración del contrato, penalidades por incumplimiento, volumen de transacciones entre otras.

- d. **Circunstancias económicas.** Dado que los precios normales de mercado abierto pueden variar de mercado a mercado en función de las circunstancias que rodean los mismos y de las propias características del bien o servicio, es necesario determinar si los mercados en que actúan las empresas no vinculadas y las vinculadas son comparables, y que las diferencias que puedan existir no produzcan un efecto sustancial en el precio.

Para ello es necesario; primero, identificar el mercado relevante teniendo en cuenta: la disponibilidad de bienes o servicios sustitutos, la ubicación geográfica, el tamaño de los mercados, alcance de la competencia, el nivel de oferta y demanda en el mercado, poder adquisitivo de los consumidores, regulaciones gubernamentales sobre los mercados, los costos de producción y transporte, tipo de mercado (por mayor o por menor), período en que se efectuó la operación, etc.

- e. **Estrategias comerciales.** Este es otro factor que debe considerarse a la hora de evaluar la comparabilidad, cuando las compañías elaboran las estrategias consideran muchos factores de la empresa tales como la innovación y desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la actitud frente al riesgo, cambios políticos, consideraciones respecto a leyes laborales y sus posibles modificaciones y todo otro aspecto que puede llegar a influenciar en la conducción diaria de los negocios. En consecuencia, hay que evaluar si la conducta de la empresa es consistente con la estrategia que se lleva a cabo. Así

mismo debe considerarse si existen estrategias de penetración de nuevos mercados o de aumento de la participación en los mismos.

Cuando esto sucede, las empresas están dispuestas a ofrecer a un precio menor, o bien, aumentar sus costos de publicidad y promoción, pudiendo incluso incurrir en pérdidas temporalmente, con el fin de lograr un mejor posicionamiento. Se debe analizar en estos casos si una empresa independiente soportaría sacrificar la rentabilidad por un período de tiempo semejante en iguales condiciones competitivas y económicas.

Finalmente otro factor a tener en cuenta se refiere a la expectativa que sigue a la estrategia del negocio, en cuanto a si producirá un retorno suficiente para justificar estos costos dentro del período que podría ser aceptable bajo el principio arm's length. Lo más importante es determinar si la estrategia en cuestión puede generar ganancias en un futuro previsible.

3.11 Transacciones reales

Existen dos casos en los que la administración tributaria puede hacer caso omiso a la estructura adoptada por el contribuyente al efectuar una operación controlada según las normas de OECD:

- 1) Cuando la esencia económica de la transacción es distinta de su forma. En este caso, la administración tributaria puede hacer caso omiso de la forma en que las partes estructuraron la transacción y reestructurarla de acuerdo con su esencia.
- 2) Cuando aunque la forma y la esencia de la transacción sean congruentes, los acuerdos en relación con la transacción, examinados en su totalidad, difieren de aquellos que hubieran adoptado empresas independientes actuando de una manera racionalmente comercial y la estructura actual prácticamente impide a la administración determinar el precio de transferencia apropiado. En esos casos, la totalidad de la operación sería el resultado de una condición que no hubiera

ocurrido si la relación entre las partes hubiera sido “arm’s length” y pudo haber sido estructurada de esa manera por el contribuyente para evadir o reducir los impuestos. Por consiguiente se permite ajustes de las mismas para que reflejen las que hubieran correspondido si la transacción hubiera sido estructurada de conformidad con la realidad económica y comercial de las partes.

Otro punto importante para determinar la comparabilidad entre dos transacciones por parte del fisco consiste en evaluar las operaciones reales realizadas por empresas asociadas basándose en el modo en que estas han sido estructuradas, utilizando los métodos aplicados por el contribuyente tan lejos como sean consistentes con los métodos de ajuste.

Cabe destacar que las empresas asociadas pueden firmar gran variedad de acuerdos y contratos que difícilmente pueden realizar partes independientes debido a la inexistencia de intereses contrapuestos. Así mismo estos acuerdos son fácilmente alterados, suspendidos, extendidos o finalizados en función a las estrategias generales del grupo como un todo, incluso con efecto retroactivo. Ante estas circunstancias, el fisco debería determinar la realidad subyacente en los acuerdos aplicando el principio arm’s length.

3.11.1 Transacciones separadas y combinadas

Dado que frecuentemente existen situaciones en donde transacciones diferentes están tan íntimamente relacionadas o se presentan con tanta frecuencia que no pueden ser evaluadas adecuadamente en forma individual, las mismas deben ser evaluadas en forma unificada usando el método o métodos arm’s length más apropiados.

El informe señala que las situaciones que, por encontrarse muy ligadas o por producirse de manera continua, no sean rápidas de analizarse separadamente deberán examinarse en forma conjunta aplicando el método más apropiado. Ejemplos de estos podrían ser: a) contratos a largo plazo de provisión de bienes o servicios; b) derecho de uso de bienes intangibles.

Por el contrario, existen transacciones conjuntas que se realizan entre empresas asociadas que deberían evaluarse separadamente. Una compañía internacional podría tratarlas como una operación individual y establecer un precio unitario de transferencia para un número de beneficios como licencias de patentes y marcas del negocio; en este supuesto, la administración fiscal debería considerar si el precio de transferencia total de la operación global responde al precio normal de mercado abierto. La administración puede de ser necesario, y si en su ley los elementos reciben diferentes tratamientos, atribuir precios a los elementos incluidos en la operación.

3.11.2 Rango de precios

En muchos casos la aplicación del o de los métodos más apropiados produce una variedad de resultados, todos los cuales son igualmente confiables. Las diferencias en esa variedad de resultados están causadas por el hecho de que, en general, sólo es posible una aproximación de las condiciones entre empresas no vinculadas, pero no la identidad.

El rango de cifras también puede resultar cuando más de un método es aplicado para evaluar una transacción controlada. Cada método puede producir un resultado o un rango de resultados que difieran del otro; debido a diferencias en la naturaleza de los métodos y en la información relevante para la aplicación del método específico usado. Cuando la aplicación de uno o más métodos produce un rango de cifras, una desviación importante entre los puntos de esos rangos podría indicar que la información usada para establecer algunos de los puntos podría no ser confiable o que la desviación puede resultar de características en la información comparable que requieren ajustes. En esos casos es necesario un análisis adicional de esos puntos.

Si el precio o el margen está dentro del alcance del arm's length, no debe hacerse ajuste alguno por la administración tributaria. Si el precio o el margen quedan fuera de ese alcance, el contribuyente deberá tener la oportunidad para presentar pruebas adicionales, si el contribuyente no lo hace, la administración tributaria deberá encontrar el punto, dentro del alcance, que mejor refleje la situación de esa particular operación.

La OCDE en su informe permite el uso de un rango determinado de valores igualmente confiables, porque una aplicación estricta del principio solo produce una aproximación a las condiciones que serían fijadas por las partes independientes.

Con este comentario se reconoce que en la vida cotidiana es remota la posibilidad de que dos partes independientes negocien el mismo precio para la misma transacción en circunstancias comparables.

3.11.3 Información de varios años

El análisis de la información del año que se está revisando y de años anteriores referida a hechos y circunstancias que rodean la transacción contratada puede revelar hechos que pudieron haber influido en la determinación del precio de transferencia.

Este análisis puede brindar información útil acerca del negocio relevante y el ciclo de vida del producto, datos que infieren en la fijación de precios y que son necesarios para establecer la comparabilidad.

3.11.4 Pérdidas

Deben analizarse los precios de transferencia, y su composición, cuando una empresa vinculada presente pérdidas continuamente mientras que el grupo internacional obtiene beneficios. Las empresas asociadas pueden incurrir en pérdidas genuinas bajo una estrategia de penetración en mercados que una empresa independiente no toleraría. Pero bajo estas circunstancias, hay que analizar si se mantienen después de un período razonable. Estas situaciones requieren una revisión de los precios de transferencia, especialmente si perduran por un período de tiempo más prolongado que el que afectaría a una empresa independiente comparable.

3.12 Métodos para determinar precios de transferencia, según Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala

Cuando los criterios basados en la transacción se utilizan para fijar los precios de transferencia es preciso contar con elementos de comparación adecuados, como las

operaciones entre empresas independientes y, por lo mismo, un precio de transferencia que se distancia del precio de mercado resulta inconveniente, ya que conduce a resultados problemáticos según el criterio de la autoridad fiscal.

Dentro de este tipo de mecanismos los supuestos más usuales se basan en: a) el precio de mercado; b) en el costo; y, c) en la negociación del margen de utilidad de las unidades del grupo. Así, el equilibrio entre las estrategias comerciales convenientes a la posición financiera del grupo y las disposiciones del mercado es más complejo de lo que en apariencia pudiera parecer.

Cuando dos empresas independientes concurren a un libre mercado, las partes defenderán sus legítimos intereses (alcanzar las mejores condiciones económicas posibles), y valorarán la operación por el precio de adquisición, ya que las decisiones incorrectas serán castigadas por el mercado, no por la legislación fiscal. Estos criterios son distintos cuando se analizan bajo el prisma de empresas relacionadas: el comercio intragrupo favorece la competitividad del precio y, en consecuencia, se dificulta el establecimiento de circunstancias comparables que sirvan de base para juzgar un precio dentro de lo permitido por la normativa. Hay varios factores que imposibilitan seguir estos criterios en el comercio intragrupo:

- Productos únicos o estructuras organizativas complejas que imposibilitan un punto de comparación en el mercado.
- Incongruencia entre los objetivos y el precio de mercado.
- Variables del entorno, tanto económicas como mercantiles, que distorsionan los resultados.

En el informe de la OCDE de 1993, sobre los precios de transferencia y empresas multinacionales, las transacciones a las que se pueden aplicar los métodos de

valoración se clasifican en cuatro grupos y a los mismos se asocian los métodos más apropiados según su visión:

Transferencia de mercancías: Precio comparable no controlado, precio de reventa, precio incrementado con un margen de beneficios y otros métodos.

Transferencia de tecnología y marcas: No se recomienda un método en concreto, sino utilizar varios simultáneamente, para llegar a una aproximación válida.

Transferencia de servicios: Los métodos recomendados varían según se puedan individualizar o no; para los primeros la imputación debe hacerse sobre una base directa, y en el segundo debe acudir a métodos

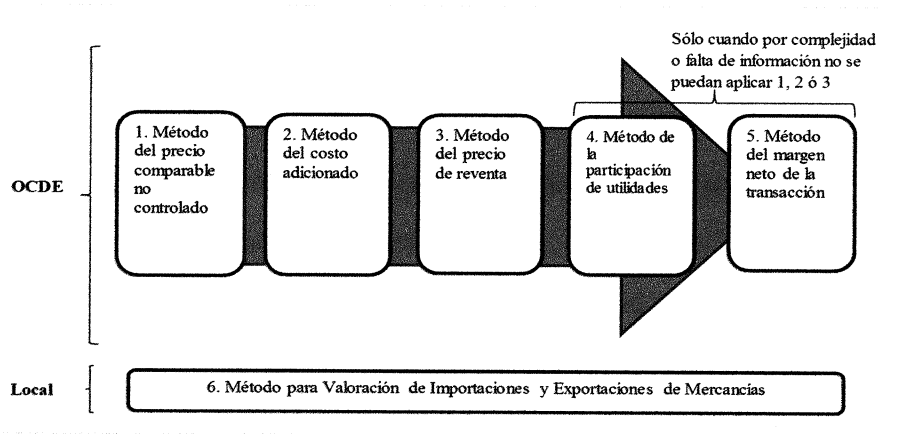
Préstamos: Deben valorarse los intereses según el tipo de interés en el mercado libre o de plena competencia.

El principio de arm's length es el comúnmente utilizado, pero vale hacer la aclaración que al aplicarlo en la práctica surgen problemas. Lo mencionado responde no sólo a que hay países donde la aplicación de reglas de precios de transferencia no se ha apoyado en las guías de la OECD sino también a los problemas de interpretación unificada de dicha normativa.

Los métodos tradicionales de transacción son los medios más directos para establecer si las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas se dan sobre una base arm's length por lo que son preferibles a otros métodos. Sin embargo, las complejidades de las situaciones de negocios en la vida real pueden poner dificultades de orden práctico en su aplicación.

Figura 8

Métodos para aplicar el principio de libre competencia



Fuente: presentación Precios de Transferencia en Latinoamérica, impartida por los socios de la división de impuestos de Lara, Aranky, Ramos & Asociados, S.C., ciudad de Guatemala 18 de septiembre, 2015.

3.12.1 Método del precio comparable no controlado

El Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 59 Métodos para aplicar el principio de libre competencia, numeral 1, literal a., establece: “**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”. (25:64)

Para aplicarse es necesario que se cumpla una de las siguientes condiciones: Por un lado, que ninguna de las diferencias entre las transacciones comparadas o entre las empresas contratantes de esas operaciones, si las hay, pueda afectar materialmente el precio en el mercado abierto. En segundo lugar si existen diferencias que pueden afectar el precio de mercado de libre competencia, que pueden efectuarse ajustes razonables que resulten confiables y eliminen los efectos de esas diferencias.

Los ajustes por diferencias para encontrar transacciones libres comparables pueden ser relevantes en virtud de los siguientes aspectos:

- Calidad del producto
- Términos contractuales
- Nivel de mercado (minorista o mayorista)
- Mercado geográfico
- Fecha de la operación
- Bienes involucrados
- Riesgo de la moneda extranjera
- Posición del comprador y vendedor

Este es el método preferido por la OCDE en los casos en que es posible identificar una transacción no controlada comparable, por ser el método más directo y confiable para aplicar el principio arm's length.

De conformidad con los lineamientos de la OCDE, y de acuerdo a la práctica generalizada de precios de transferencia, éste método tiene dos maneras básicas de aplicación:

- a) En primer lugar, se puede utilizar al comparar el precio cargado por la transferencia de bienes o servicios entre partes relacionadas con una transacción similar llevada a cabo bajo circunstancias similares. Es decir, si la empresa analizada, vende por ejemplo computadoras personales a una empresa relacionada, y además vende la misma computadora personal a una empresa no relacionada, en fechas similares, bajo circunstancias similares, entonces, se pueden comparar los precios a los que dicha empresa vende el producto tanto a su parte relacionada, como a la empresa no relacionada.

De conformidad con el principio arm's length, dichos precios deberían ser muy similares, en el caso en que las condiciones contractuales, pactadas tanto con las

partes relacionadas, como con las no relacionadas, no llegan a ser diferentes en un grado tal que afecten la determinación del precio.

- b) La segunda forma de aplicar este método, puede ser mediante la comparación del precio pactado entre dos o más empresas relacionadas en el intercambio de un producto, con un precio público competitivo. Es decir, si el producto que están comercializando entre las empresas relacionadas, donde ellas fijan el precio en torno a una negociación privada, es a la vez cotizado en un mercado público (donde los precios se forman por muchos agentes participantes en dicho mercado), entonces se puede establecer una comparación entre el precio pactado entre las dos partes relacionadas con el precio cotizado en dicho mercado público, en fechas similares.

Si los precios pactados entre las entidades relacionadas son similares a los precios cotizados en un mercado público competitivo, entonces se considera que dichos precios entre partes relacionadas, están pactados a valores de mercado y por lo tanto cumplen con el principio arm's length. Si existiera alguna diferencia entre ambos precios, esto podría indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas relacionadas no están sobre una base arm's length, y que el precio de la transacción controlada debe ser sustituido por el precio que se pactó en la transacción no controlada.

La aplicabilidad de este método se limita, entre otras, por las siguientes consideraciones:

- a) En la práctica, muchas veces es difícil de establecer mercados económicamente comparables si los productos no están estandarizados. Normalmente muchos productos semiacabados son comercializados, la mayoría de las veces, dentro de la empresa.
- b) Cuando las empresas tienen algún nivel de poder de monopolio y pueden segmentar mercado en diferentes países, las estrategias discriminatorias de

precios conseguirán diferencia de precios de mercado entre países. No está claro que precio debe aplicarse en estas circunstancias. Además estos precios no serán esos que la empresa debería aplicar en ausencia de impuestos e incluso no son los segundos mejores.

- c) Los precios de mercado no toman en cuenta los ahorros que una empresa es capaz de conseguir en su estructura interna.
- d) Finalmente, las empresas pueden intentar defraudar a las autoridades creando precios artificiales, a través de ventas a otras partes a precios de mercado incorrectos.

A pesar de estas limitaciones, la mayoría de las administraciones fiscales prefieren este método con el fin de determinar el precio de transferencia, por considerarlo sencillo, directo y conforme a las normas de la OCDE.

3.12.2 Método del costo adicionado

El Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 59 Métodos para aplicar el principio de libre competencia, numeral 1, literal b., establece: “**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”. (25:64)

El método de costo adicionado, es aplicable para la valoración de bienes intermedios, como en el caso de contratos de suministros de larga duración, así como en los servicios intragrupo. El cálculo comienza con la determinación del costo del proveedor

en una operación vinculada, al que se agrega un sobre precio o margen comercial y, de esta forma, se determinan las ganancias del proveedor considerando las funciones que ha permitido los resultados.

Este método se relaciona con las técnicas de contabilidad analítica o de costos. Ya que es posible que el precio de transferencia sea una función precisa del costo de producción de la división vendedora, el precio resultante puede incluir o no, componentes de costo fijo. De ahí que el método basado en el costo tenga una gama amplia de combinaciones, tales como el costo más cuota fija, el costo más un porcentaje determinado de costo fijo, el costo total más un margen de ganancia, el costo variable, el costo marginal, etc. Por lo mismo, es necesario determinar el criterio de imputación tradicional, basado en la actividad o en las funciones.

Es evidente que la elección de este método como económicamente viable depende de que el punto de comparación no sea adecuado para los resultados de la corporación. El objetivo principal del método basado en el costo es asignar un valor correcto al precio de transferencia cuando se está en ausencia de precios de mercado, pero también es su función la elección del método de costo más adecuado.

Ahora bien, no es recomendable utilizar este método cuando la divergencia en los criterios de las prácticas y las técnicas contables entre los países se traducen en importantes variaciones en el reconocimiento e imputación de costos.

Además, resulta complicado estimar el margen de utilidad normal de la actividad, debido a que:

- a) Los datos del mercado independiente pueden no ser fiables dados los niveles de agresividad en las políticas comerciales de las empresas multinacionales;
- b) Por el distinto grado de eficiencia en cada empresa multinacional; y,
- c) Porque la empresa multinacional puede exagerar costos históricos e ignorar la demanda y, por tanto, no reflejar adecuadamente las condiciones competitivas

de las organizaciones. Es decir, es posible que el método facilite la sobrestimación de los resultados y dé por hecho utilidades que en la práctica sean difíciles de alcanzar.

Lo que éste método establece en términos formales es:

$$PM = \text{Costo} (1 + ub)$$

En donde:

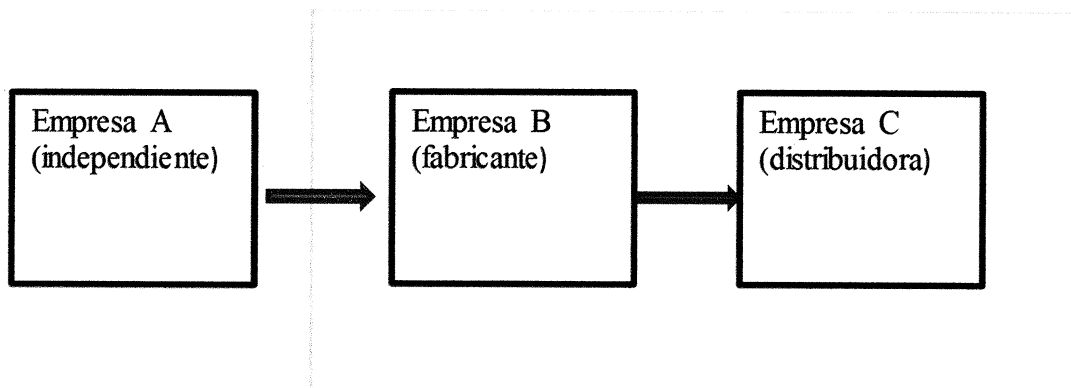
PM = Precio de Mercado

Costo = Costo de los bienes y servicios

ub = cociente entre la utilidad bruta y costo de ventas (ub/cv)

Figura 9

Precios de transferencia y aplicación método costo adicionado



Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

Como puede observarse en la Figura 8, las empresas “B” y “C” son entidades relacionadas, ya que ambas pertenecen a un grupo económico. La empresa examinada en este caso es la “B” (fabricante). Entonces el precio de transferencia entre fabricante y distribuidora (“C”) es el que debe probarse para ver si está operado a valores de mercado.

La utilidad bruta representa el valor de las funciones de producción llevadas a cabo, incluidas la utilidad operativa en función del capital involucrado y los riesgos asumidos.

La comparabilidad dentro de este método depende de la analogía entre las funciones desarrolladas, los riesgos asumidos y términos contractuales y en menor medida la similitud entre los productos.

Los factores relevantes en este caso serían:

- Complejidad de la fabricación o montaje
- Ingeniería y proceso de la producción
- Control de la compra, del abastecimiento y de los inventarios
- Pruebas de los productos
- Gastos de ventas, generales y de administración
- Riesgo de la moneda extranjera
- Términos contractuales (garantías, volumen de ventas / compras, términos de crédito y del transporte)

Las dificultades para aplicar este método, que coinciden con el informe de la OCDE son:

- a) Dificultad de cuantificar los costos por los diferentes sistemas de contabilidad aplicados.
- b) Hay escasa referencia a los beneficios reales realizados por la parte vinculada.
- c) Podría ocurrir que, en ocasiones, el beneficio real sea mayor que el beneficio del mercado.

3.12.3 Método del precio de reventa

El Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 59 Métodos para aplicar el principio de libre competencia, numeral 1, literal c., establece: “**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". (25:64)

Este método parte del precio de reventa a un tercero independiente, de los bienes que fueron comprados a una empresa vinculada. El precio de reventa se reduce en el margen de reventa habitual, que debería comprender por lo tanto, gastos y el beneficio del revendedor. Una vez deducido el precio de reventa en el margen de reventa, se obtiene el precio de adquisición en condiciones de libre competencia.

Esquemáticamente:

$$PM = PR (1 - mb)$$

En donde:

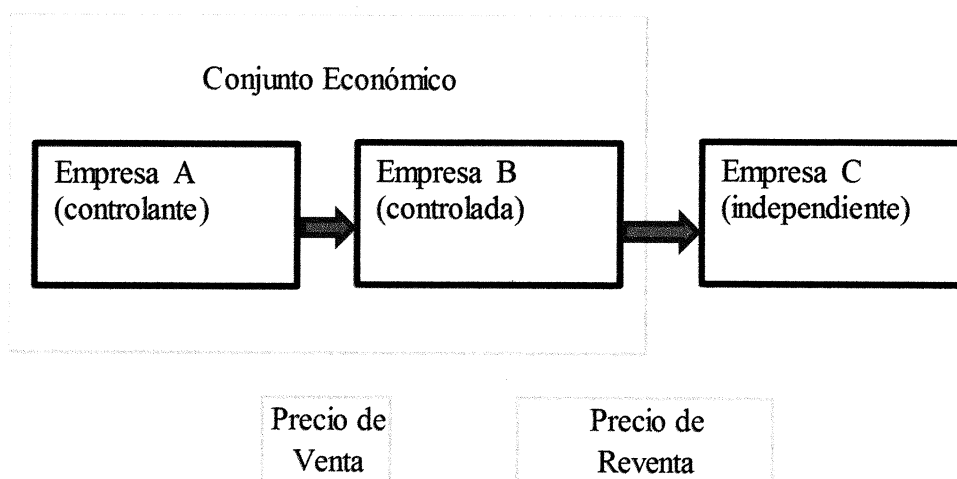
PM = Precio de mercado al que deben pactar las empresas relacionadas la operación.

PR = Precio de reventa pactado entre dos empresas independientes.

mb = Margen bruto de utilidad, también conocido como el margen del precio de reventa. Es igual al cociente entre la utilidad bruta y las ventas netas (U.B/V.N)

Como puede desprenderse de la descripción anterior, el método de precio de reventa se puede utilizar cuando la empresa que estamos examinando compra algún producto a una empresa relacionada y posteriormente lo revende a una empresa no relacionada. Entonces, lo que éste método determina precisamente es el precio de adquisición de dicho producto, a través del precio al que la empresa ha vendido el producto a un tercero.

Figura 10
Precios de transferencia y aplicación método de reventa



Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

La figura 9, ejemplifica la secuencia con la que se puede realizar el análisis de precios de transferencia mediante el uso del método de precio de reventa. En la misma podemos observar que las empresas "A" y "B" son compañías vinculadas económicamente. Una empresa (controladora) se dedica a la actividad de manufactura y otra empresa (controlada) se dedica a la actividad de distribución. Las transferencias de bienes entre ambas empresas, podrían ser pactadas a precios que no respondieran precisamente a las fuerzas determinantes en el mercado, sino a necesidades corporativas de planificación fiscal. Dichas necesidades corporativas de planificación podrían ser alcanzadas mediante la manipulación de los precios transferidos entre las empresas relacionadas, especialmente si ambas empresas se encuentran en diferentes jurisdicciones fiscales. Bajo el método de precio de reventa empresa "B" es la examinada; y establece que si nuestra parte examinada lleva a cabo la compra de determinado producto a una empresa relacionada (en este caso la empresa "A") y a su vez, vende dicho producto a una empresa no relacionada (empresa "C"), el precio de mercado pactado en dicha operación, debe ser similar al precio con la empresa no relacionada en la actividad de reventa, menos un margen bruto adecuado que permita

al revendedor (parte examinada) cubrir sus gastos de venta y administración y además obtener una utilidad apropiada.

Siendo Q.100.00 el precio de reventa y Q.20.00 el margen normal de utilidad, este método establecería un precio de compra de mercado de la empresa examinada a la empresa relacionada (en este caso la empresa manufacturera ("A") de Q.80.00.

Son aplicables las reglas generales concernientes a la comparabilidad y aplicación del principio arm's length. Sin embargo cuando se aplica este método resulta importante analizar, no las características del producto, sino la semejanza de las funciones, los riesgos afrontados y los términos contractuales son los significantes.

Son factores relevantes para analizar la comparabilidad:

- Niveles de inventario, tasas de rotación de ventas, protección en los precios ofrecidos por los fabricantes
- Términos contractuales (garantías, volumen de ventas / compras, términos del crédito y de los transportes)
- Ventas, comercialización, publicidad y otros servicios
- Nivel de mercado (mayorista, minorista)
- Riesgo de la moneda extranjera.

La comisión ganada por un agente de ventas puede ser usada como un comparable del margen de utilidad si las funciones, los términos y los riesgos del contribuyente controlado, son comparables.

La principal dificultad consiste en calcular el margen del revendedor. Y ello especialmente por el hecho de que habitualmente no se aprecia con facilidad el valor añadido por este. En un principio puede entenderse que dicho margen es el que obtiene el propio revendedor cuando compra y vende productos similares a empresas no vinculadas.

Según la OCDE, este método debe aplicarse cuando una de las partes relacionadas realiza exclusiva o casi exclusivamente funciones de distribución.

Este método es de mayor aplicación práctica aun si la única actividad que desarrolla la empresa revendedora es meramente comercial. Cuanto menos valor añadida el revendedor al producto más fácil será calcular el margen. Y también cuanto menos tiempo transcurre entre compra y venta.

Cuando debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información, no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados anteriormente, se aplica alguno de los métodos descritos a continuación:

El Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, en el artículo 50 Causas de la inadecuación de los métodos, del Reglamento del Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, establece: “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”. (25:30)

3.12.4 Método de la partición de utilidades

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 59 Métodos para aplicar el principio de libre competencia, numeral 2., literal a., establece: “**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". (25:65)

Este es un método independiente, cuyo cálculo no se basa en transacciones comparables, consiste en asignar la utilidad derivada de una transacción o de un grupo de transacciones, de acuerdo con un grupo de factores que supongan la aportación de cada entidad a la utilidad total. La aplicación de este método requiere un número significativo de transacciones vinculadas. Por lo mismo, las autoridades fiscales lo usan cuando las transacciones controladas están muy intervencidas y no es posible examinarlas por separado. El primer paso consiste en determinar la utilidad total del conjunto de operaciones de las partes vinculadas, luego se asignan en términos proporcionales al que las partes independientes habrían obtenido si en circunstancias similares las hubieran realizado ellas mismas.

De aquí habrán de hacerse los ajustes necesarios para distinguir la utilidad consolidada de la utilidad objeto de contrastación. Dicha utilidad puede ser abordada a partir de utilidades reales o bien a partir de utilidades previsionales, de acuerdo con técnicas financieras: a) flujo de efectivo descontado; b) utilidad en función del capital invertido; c) análisis residual (a partir de la utilidad básica por cada tipo de operación).

Es importante observar que este método no estudia la transacción realizada, sino que analiza la proporción de la utilidad que debe ser atribuida a cada uno de los participantes de la operación. No hay una fórmula predeterminada para la distribución de beneficios, sino que se selecciona tras un análisis funcional completo de la empresa multinacional, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias específicos de cada

operación, las funciones realizadas y los riesgos y responsabilidades incurridos por cada empresa.

Como ventajas en la aplicación de este método encontramos:

- Puede utilizarse, aún, si no se identifican transacciones comparables en el mercado abierto, ya que está directamente relacionado con el beneficio de las empresas asociadas y no con la transacción en sí misma. Se tiene en cuenta la división de funciones y responsabilidades entre las empresas participantes de la transacción.
- Ofrece mayor flexibilidad para considerar hechos y circunstancias de las empresas asociadas que no se presentan en empresas independientes, aun cuando constituye un método compatible con el principio arm's length, al reflejar como actuarían empresas independientes en las mismas circunstancias.
- Otra ventaja consiste en que son evaluadas las dos partes intervinientes, de modo que existen menores posibilidades de que se asigne a ellas un beneficio improbable.

Como aspectos negativos, se presentan:

- Dificultad para obtener la información de la empresa asociada del exterior. Así mismo, la cuantificación de los gastos de las empresas asociadas difícilmente resulta comparables con los de mercado y, por último,
- Otro gran inconveniente es la dificultad de aplicación cuando se aplica a beneficios operativos y resulta necesario identificar costos operativos vinculados a las transacciones y otras actividades desarrolladas.

3.12.5 Método del margen neto de la transacción

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 59 Métodos para aplicar el principio de libre competencia, numeral 2., literal b., establece: **"Método del margen neto de la**

transacción: consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones. Se aplica el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este artículo y de las circunstancias específicas del caso". (25:65-66)

Este método consiste en determinar el beneficio de una operación vinculada a partir del beneficio que habría obtenido una empresa independiente si realizara esa misma operación. Para alcanzar ese beneficio comparable se utilizan indicadores de beneficios, entre los que pueden nombrarse los siguientes: a) el beneficio de explotación en relación con las ventas; b) el rendimiento de los activos; y, c) cualquier otro indicador.

Las empresas relacionadas realizan más de una operación controlada entre ellas en el tiempo, tales como compra y venta de materias primas, servicios administrativos, pago de regalías, préstamos, etc. En estos casos, podría tornarse difícil determinar si una empresa está o no operando a valores de mercado con sus partes relacionadas, debido a que resulta complicado y costoso realizar el análisis de las transacciones en forma separada.

Por esta razón, la OCDE ha establecido una metodología que permite probar si una empresa está operando a valores de mercado, a través de la utilidad de operación global de la empresa. Esto consiste en comparar la utilidad de operación que esté obteniendo la empresa, con la utilidad de operación que obtengan empresas similares, que no lleven a cabo transacciones con partes relacionadas.

Para aplicar este método deberían practicarse ajustes en los datos manejados, con el fin de que el análisis funcional se realice sobre magnitudes equivalentes respecto de la comparabilidad de las empresas que se examinan.

Ventajas:

- Se apoya en información externa sobre rentabilidad, y por lo tanto resulta menos afectado por diferencias existentes en la transacción que el precio de mercado comparable no controlado.
- Resulta innecesario determinar funciones desarrolladas y responsabilidades asumidas por más de una de las empresas participantes y así mismo, no resulta necesario analizar los registros contables de todas las empresas y asignar costos a todas esas partes.

Desventajas:

- El margen neto puede estar influido por factores que tienen un menor efecto sobre el precio o margen bruto.
- Que el contribuyente encuentre serias dificultades en el momento de obtener datos de otras empresas independientes del sector con los que pueda elaborar el análisis funcional. Diferente es la situación de la administración fiscal que cuenta con mucha información y de calidad.

La metodología a aplicar en el método basado en el margen neto de la transacción es la siguiente:

- 1) Determinar la parte objeto del análisis. Es recomendable que sea una de las empresas vinculadas al grupo la que lleve a cabo operaciones más fáciles de comparar.
- 2) Determinar el segmento del negocio a evaluar. Por lo general, este método se aplica de manera separada para cada unidad del grupo.

- 3) Seleccionar compañías comparables bajo ciertos principios generales de benchmarking (comparación de funciones en empresas). A pesar de la diversidad de funciones y de productos, tiene como punto de referencia el precio de libre mercado.
- 4) Hacer los ajustes necesarios para probar la consistencia y similitud razonables entre las partes comparables y la empresa analizada; sin embargo, estos ajustes extenderán su aplicación sólo a aquellos casos que previamente se hallan definido como universo de estudio.
- 5) Una vez hechos los ajustes necesarios, determinar el indicador que mejor se aproxime a la utilidad, que por lo general son ratios financieros, como la tasa de retorno sobre el capital o la tasa de retorno sobre los activos utilizados, que miden la relación entre las utilidades, los costos incurridos y los recursos empleados.
- 6) Elegir el mejor indicador tras simular un rango de resultados pre-elaborados de utilidades de operación.

3.12.6 Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 60 Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías, establece: “En los casos que se indican a continuación, las operaciones entre partes relacionadas se valoran de la forma siguiente:

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

En el caso de exportaciones, el precio de las mercancías exportadas se calcula de acuerdo a la investigación de precios internacionales, según la modalidad de contratación elegida por las partes a la fecha del último día de embarque, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha. A estos efectos, la única fecha admitida es

la del contrato, pero sólo si éste ha sido reportado a la Administración Tributaria, en el plazo de tres (3) días después de suscrito el mismo.

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". (25:66-67)

3.13 Acuerdos de precios por anticipado

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 63 Acuerdos de precios por anticipado, establece: "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. 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 (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. 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". (25:68)

El Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, en el artículo 57 Acuerdos de precios por anticipado, del Reglamento del Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, establece: "Los contribuyentes, de conformidad con el artículo 63 de la Ley, podrán hacer una propuesta para la valoración de determinadas operaciones efectuadas con partes relacionadas. La propuesta deberá referirse a la valoración de una o más operaciones individualmente consideradas, con la demostración de que las mismas se realizarán a los precios que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

La solicitud debe contener como mínimo la siguiente información:

- 1) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones:
 - a. identificación de la agrupación gremial o entidades de similares características debidamente autorizadas que soliciten para su sector o industria, cuando proceda;
 - b. Nombre, denominación o razón social;
 - c. Domicilio fiscal;
 - d. Número de Identificación Tributaria;
 - e. País de residencia; y,
 - f. Lugar y dirección para recibir notificaciones.

- 2) Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.

- 3) Descripción del contenido de la propuesta que se pretende formular". (25:34)

La mayor parte de los países han brindado a los contribuyentes un marco regulatorio que les brinde la posibilidad de evitar anticipadamente disputas fiscales a través de acuerdos anticipados de precios, conocidos como APAs por su sigla en inglés (Advanced Pricing Agreement o Advanced Pricing Arrangement); según se señala:

Tabla 5

Países de Latinoamérica con marco regulatorio de precios de transferencia

Unilaterales	Unilaterales, bilaterales y multilaterales	Sin APA
Costa Rica	Chile	Argentina
El Salvador	Ecuador	Brasil
Colombia	México	
Uruguay	República Dominicana	
Venezuela		
Guatemala		
Honduras		
Nicaragua		
Perú		
Panamá		

Fuente: presentación Precios de Transferencia en Latinoamérica, impartida por los socios de la división de impuestos de Lara, Aranky, Ramos & Asociados, S.C., ciudad de Guatemala 18 de septiembre, 2015.

Los acuerdos anticipados de precios proveen certidumbre con respecto al tratamiento tributario de los precios de transferencia para un lapso determinado y reducen el riesgo de la doble imposición o de la no imposición. A pesar de ello, provocan el riesgo de que las administraciones tributarias de otros países no estén de acuerdo con las conclusiones de aquellos. Pueden también inducir hacia la asignación excesiva de utilidades al país donde el acuerdo ha sido celebrado.

En cuanto a los acuerdos de precios por anticipado, el Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, en el artículo 59 Facultades de la Administración Tributaria para revisión de las propuestas, del reglamento del Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, establece: “Según lo establecido en el artículo 63, numeral 3 de la Ley, la Administración Tributaria podrá efectuar las revisiones y practicar las pruebas que

estime necesarias, debiendo informar a los contribuyentes sobre el resultado de las mismas.

Una vez analizada la propuesta de acuerdo de precios por anticipado presentada por los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá:

- a. Solicitar cualquier información complementaria;
- b. Aprobar la propuesta;
- c. Denegar la propuesta; o,
- d. Modificar la propuesta formulada por los contribuyentes. Esta modificación debe ser aceptada por el contribuyente previo la emisión de la resolución correspondiente”. (18:7)

3.14 Comprobaciones simultáneas

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 64 Comprobaciones simultáneas, establece: “Cuando los Acuerdos o Convenios Internacionales de Intercambio de Información así lo permitan y previa decisión de las Administraciones Tributarias con intereses en el caso, se pueden 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”. (25:69)

Las administraciones fiscales pueden realizar acuerdos a través de los cuales deciden fiscalizar en forma simultánea, cada administración en su territorio, a un grupo económico multinacional que realiza operaciones que podrían no responder al principio de precio de mercado abierto.

3.15 Información y documentación

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 65 Principios generales de información y

documentación, establece: “Son principios generales de información y documentación los siguientes:

1. Los contribuyentes deben tener, al momento de presentar la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, la información y el análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con las disposiciones de este libro.
2. El contribuyente debe aportar la documentación que le requiera la Administración Tributaria, dentro del plazo de veinte (20) días desde la recepción del requerimiento. Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de solicitar la información adicional que considere necesaria para el ejercicio de sus funciones.
3. La información o documentación a que se refieren los dos artículos siguientes de este libro deben incluir la información que el contribuyente haya utilizado para determinar la valoración de las operaciones entre partes relacionadas y estará formada por:
 - a. La relativa al contribuyente.
 - b. La relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente”. (25:69-70)

3.15.1 Grupo empresarial al que pertenece el contribuyente

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 66 Información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente, establece: “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 y comprende:

1. 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.
2. 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.
3. 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.
4. 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.
5. 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.
6. 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.
7. Relación de acuerdos de precios por anticipado que afecten a los miembros del grupo en relación con las operaciones descritas.
8. Memoria del grupo o informe anual equivalente”. (25:70-71)

3.15.2 Relativa al contribuyente

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 67 Información y documentación relativa al contribuyente, establece: “La documentación específica del contribuyente se exige en todos los casos a que se refiere el artículo “Definición de Partes Relacionadas” de este libro y comprende:

1. Identificación completa del contribuyente y de las distintas partes relacionadas con el mismo.
2. 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.
3. Análisis de operaciones comparables detallado de acuerdo con el artículo “Análisis de Operaciones Comparables” de este libro.
4. 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.
5. La documentación referida en este artículo puede presentarse de forma conjunta para todas las partes relacionadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior, siempre que se respete el grado de detalle que exige el presente artículo”. (25:71-72)

El Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, que contiene el Reglamento del Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 64 Anexo a la declaración jurada anual

del Impuesto Sobre la Renta, sobre partes relacionadas, establece: “Conforme a lo establecido en el artículo 65 numeral 1 de la Ley, los contribuyentes que manifiesten en su declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta que realizan operaciones con partes relacionadas en el extranjero deberán adjuntar a la misma un anexo con la información que para el efecto dispondrá la Administración Tributaria”. (25:8)

El artículo 65 Estudio de precios de transferencia, del mismo reglamento, establece: “Se debe entender que la información y el análisis suficiente a que se refieren los artículos 65, 66 y 67 de la Ley, para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas debe estar contenida en un informe único denominado “Estudio de precios de transferencia”. (25:8)

Asimismo el artículo 66 Sanciones, del reglamento del Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, establece: “El incumplimiento de las obligaciones establecidas en el Capítulo VI, Sección II de la Ley, relativo a las obligaciones de información y documentación en materia de operaciones con partes relacionadas, serán sancionadas conforme lo dispuesto en el Código Tributario”. (25:8)

3.16 El papel de la administración tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, está facultada para enviar notificaciones a contribuyentes en donde informa que requerirá información y documentación correspondiente a sus operaciones con partes relacionadas en el extranjero reportadas en la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta del período fiscal 2015, conforme lo dicta el Decreto Número 19-2013, reformas al Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala; en el cual, se establece que la normativa de precios de transferencia volvía a tener vigencia a partir de enero 2015.

Derivado de lo anterior, las empresas deberán contar con el respectivo estudio de precios de transferencia que contiene la información establecida en los artículos del 65

al 67, del Decreto Número 10-2012 y sus reformas, y el artículo 65 del Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, al momento de presentar la declaración indicada, y de ser requerido el estudio por parte de la administración tributaria, deberá presentarlo en un plazo de 20 días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación.

La administración tributaria requerirá información a partes relacionadas, por ejemplo:

- a) Información del contribuyente y sus partes relacionadas en el extranjero.
- b) Tipos de operaciones con sus partes relacionadas.
 - Códigos SIC (Standard Industrial Classification), del contribuyente y de sus relacionadas extranjeras.
 - Montos de las transacciones sostenidas.
 - Para Grupos Empresariales: 1) organigrama corporativo, 2) razón social de casa matriz y 3) denominación del grupo empresarial.
 - Método utilizado en la operación, entre otra información.

CAPÍTULO IV
EL AUDITOR INTERNO EN EL DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y
FISCALES PARA EL ADECUADO CONTROL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA
DE UNA COMERCIALIZADORA DE LÁCTEOS EN GUATEMALA Y SU CASA
MATRIZ
(CASO PRÁCTICO)

4.1 Información general de la compañía

4.1.1 Breve historia de la compañía

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A., (en adelante la compañía) pertenece al grupo empresarial Fresh Milk International, S.A., una entidad Neozelandesa con más de 70 años de operar y sus principales mercados de exportación incluyen Filipinas, Estados Unidos de América, Malasia, China, México, Centro y Suramérica.

Fresh Milk International, S.A., cuenta con 10 plantas de producción donde se procesan más de 600 diferentes productos. La leche llega directamente de cada una de las fincas registradas a los diferentes centros de producción, la cual es recibida con altos estándares de calidad. En las diferentes plantas industriales existe el compromiso de cuidar y mantener la calidad de la materia prima, transformándola en productos frescos y de larga duración para el mercado neozelandés y de exportación; es por eso que todas las plantas de producción trabajan bajo el Programa de Buenas Prácticas de Manufactura (BPM), plataforma principal del Sistema de Inocuidad HACCP.

Estos sistemas implican un análisis amplio y constante de todas las líneas de producción, con el fin de detectar posibles áreas sensibles, a las cuales se aplican estrictos controles para evitar los peligros y garantizar confiabilidad a los consumidores finales que mantiene el grupo empresarial por más de 70 años.

- a. **Fundación en Guatemala:** la compañía, se fundó el 4 de enero de 1990 como una empresa dedicada a la importación, distribución y comercialización de productos lácteos en diferentes presentaciones de la marca Fresh Milk.

- b. **Visión:** ser líder en el mercado de productos lácteos, contribuyendo a la nutrición, salud y bienestar de nuestros clientes con opciones más sabrosas y nutritivas de la noche a la mañana.
- c. **Misión:** ser la empresa número uno en Guatemala y Centroamérica en la comercialización de productos lácteos, trabajar junto con sus clientes y proveedores para cumplir las expectativas de los consumidores; confiar su éxito en la eficacia, calidad operativa y diversidad de productos; invertir para proveer a nuestros colaboradores de un trabajo digno para su bienestar.
- d. **Cobertura de ventas:** la compañía tiene cobertura en toda la república de Guatemala con exportaciones hacia Honduras, El Salvador y Nicaragua.
- e. **Clasificación de clientes:** están clasificados en tres categorías:
 - **Clientes mayoristas:** depósitos que venden al por mayor
 - **Clientes de mercados especiales:** supermercados, restaurantes y tiendas de conveniencia.
 - **Clientes detallistas:** tiendas y clientes en general.
- f. **Atención a clientes:** los clientes son atendidos a través de los sistemas preventa y autoventa, para lo cual se utiliza una flota de vehículos propiedad de la compañía. En el primer sistema, los vendedores visitan a los clientes para tomar pedidos que son despachados posteriormente por personal de reparto; en el segundo, los vendedores transportan producto para la venta y entregas directas; ambos con facturación de equipo móvil debidamente autorizado por la administración tributaria.

Los vendedores de preventa se conducen en paneles; el personal de reparto y los vendedores de autoventa lo hacen en camiones acondicionados para el transporte del producto. Los clientes que atiende cada tipo de vendedor son:

- **Preventa:** mayoristas y de mercados especiales.
- **Autoventa:** detallistas.

- g. **Sistema de cobro a clientes:** las ventas son cobradas así:
- **Vendedores de preventa:** cobran las ventas al crédito de clientes mayoristas y de mercados especiales.
 - **Personal de reparto:** cobrar las ventas de contado de clientes mayoristas y de mercados especiales. En ocasiones, cobran las ventas al crédito que no han sido pagadas a los vendedores, esto como una condición previa al despacho de nuevos pedidos al cliente.
 - **Vendedores de autoventa:** cobran las ventas de contado y al crédito de clientes detallistas.
 - **Cobradores:** colocan en el cobro de las ventas al crédito de los clientes de mercados especiales que pagan en sus oficinas administrativas.
 - **Ejecutivo de cobro cartera mercados especiales:** controlan los pagos efectuados por clientes (supermercados y tiendas de conveniencia), a través de transferencias bancarias.
- h. **Sistema de información:** el sistema contable y facturación FM500 es un programa diseñado a la medida por el departamento de informática y soporte técnico de la casa matriz; sistema que administra las operaciones de la empresa y sus estrategias de negocio.
- i. **Línea de negocio y productos:** la compañía se dedica a la importación y comercialización de la marca Fresh Milk en las diferentes líneas de productos: leches, quesos, helados, cremas lácteas, yogurt y productos industriales; éstos a su vez están clasificados en varios sub productos, detallados a continuación:

Leches	Quesos	Helados	Cremas lácteas	Yogurt	Productos industriales
Leche en polvo	Frescos	Conos	Mantequillas	Bebibles	Leche en polvo
Larga duración	Crema	Paletas	Repostería	Sólidos	Mantequillas
Corta duración	Premium	Nieves	Dips	Dietéticos	Quesos
Funcionales	Procesados	Premium			
Especialidades		Dietéticos			

4.1.2 Unidad monetaria

La unidad monetaria es la moneda de Guatemala, el Quetzal, representada en los estados financieros con el símbolo "Q". El tipo de cambio de referencia utilizado por el sistema bancario, es el publicado diariamente por el Banco de Guatemala. En donde se visualiza el tipo de cambio del Quetzal con respecto al dólar de los Estados Unidos de América, moneda con la cual reporta a la casa matriz. Existen controles de las ganancias y/o pérdidas cambiarias y se cumple con el régimen cambiario vigente en Guatemala, para optar a la deducibilidad de costos y gastos en moneda extranjera y/o pérdidas en moneda extranjera, se cuenta con la documentación legal de la compra de las divisas en el sistema bancario local.

4.1.3 Políticas contables

Adopta en la aplicación de las mismas, relevancia, para las necesidades de tomas de decisiones económicas de los usuarios; y, fiabilidad, para que los estados financieros representen fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo; así como, reflejar la esencia económica de las transacciones, otros sucesos y condiciones, y no simplemente su forma legal.

Las principales políticas contables de la compañía, son las siguientes:

- Los ingresos y gastos se registran por el método de lo devengado.
- El sistema de valuación de inventarios, es el costo promedio ponderado.
- Los activos fijos están expuestos, tanto en su reconocimiento inicial como en su medición subsecuente, a su costo histórico y se deprecian por el método de línea recta, aplicando los porcentajes máximos establecidos en la ley del impuesto sobre la renta; ahora regulado en la ley de actualización tributaria decreto 10-2012.

- Las cuentas por cobrar comerciales surgen por las ventas realizadas bajo condiciones de crédito. Ningún interés es cargado a las cuentas por cobrar, la política crediticia está dividida de la siguiente manera:
 - a) Clientes mayoristas, es de 30 días.
 - b) Clientes de mercados especiales (restaurantes y tiendas de conveniencia), es de 30 días.
 - c) Clientes de mercados especiales (supermercados), es de 45 días.

- Moneda extranjera, las transacciones se registran al tipo de cambio de la fecha en que se realizan las mismas. Asimismo, el tipo de cambio a utilizar, es el publicado diariamente por el Banco de Guatemala, en la re expresión de saldos por liquidar en moneda extranjera (activos y pasivos), es aquel que refleja el monto al que sería pagado o cobrado el saldo a la fecha de los estados financieros. Las ganancias o pérdidas por diferencia de cambio deben registrarse en cuentas de resultados, aplicando el criterio de la ley de actualización tributaria decreto 10-2012.

- Se encuentran afectos al impuesto al valor agregado.

- Se encuentran afectos al impuesto de solidaridad.

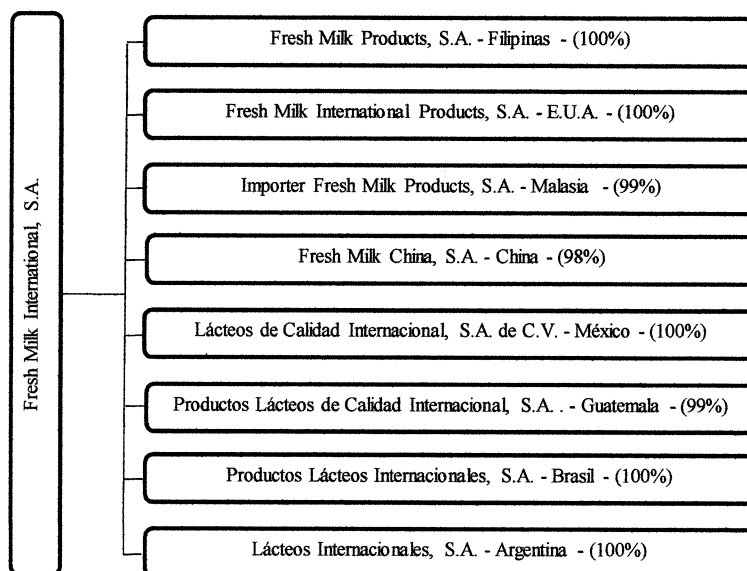
- Se encuentran afectos a las normas especiales de valoración entre partes relacionadas.

4.1.4 Estructura organizacional

A continuación se presenta la estructura organizacional que conforma el grupo empresarial Fresh Milk International, S.A., en donde se muestra el porcentaje de capital invertido en las compañías relacionadas:

Figura 11

Estructura organizacional compañías relacionadas



Fuente: información proporcionada por la administración de Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.

➤ **Partes relacionadas**

Conforme a lo establecido en el artículo 58 de la ley de actualización tributaria, decreto 10-2012, Fresh Milk Products, S.A., Fresh Milk International Products, S.A., Importer Fresh Milk Products, S.A., Fresh Milk China, S.A., Lácteos de Calidad Internacional, S.A. de C.V., Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A., Productos Lácteos Internacionales, S.A., Lácteos Internacionales, S.A., se consideran partes relacionadas, ya que Fresh Milk International, S.A., participa en el capital social de forma directa o indirecta en estas entidades.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A. ubicada en Guatemala, depende totalmente de Fresh Milk International, S.A., la cual tiene influencia en sus políticas de organización, administrativas, contables, y financieras, teniendo el control total de su capital social invertido, por lo que cumple con los criterios establecidos en el artículo 56, definición de partes relacionadas, literal a) y literal b), y el artículo 57, ámbito

objetivo de aplicación, decreto 10-2012, ley de actualización tributaria, y en el acuerdo gubernativo 213-2013, reglamento del libro I de la ley de actualización tributaria, decreto 10-2012 del congreso de la república de Guatemala, que establece el impuesto sobre la renta, en el artículo 38, partes relacionadas.

➤ **Análisis funcional**

El análisis funcional constituye la base para la determinación de la metodología que proporcione la medida más confiable en el análisis de los precios pactados en transacciones controladas entre partes relacionadas. El objetivo de esta sección es identificar y analizar las funciones realizadas, riesgos asumidos y activos utilizados por cada una de las partes relacionadas participantes en las transacciones controladas sujetas a análisis.

Los artículos 65, 66 y 67 de la ley de actualización tributaria, así como el párrafo 1.42 de los lineamientos de la OCDE, requieren que se lleve a cabo un análisis funcional cuando se examine la determinación de precios por transacciones controladas con partes relacionadas.

4.1.5 Estados financieros

Para llevar a cabo el desarrollo de la presente investigación, se hizo necesario presentar los estados financieros de la empresa, con el propósito de dar a conocer a los lectores la situación financiera de la misma.

La empresa posee, como parte de su activo (página 195), diferentes inversiones entre las cuales se encuentra el activo no corriente, constituido por: terrenos, edificios, vehículos y mobiliario y equipo. En el activo corriente posee los rubros de efectivo, cuentas por cobrar e inventarios. El patrimonio de la empresa se integra por las aportaciones de los socios, la reserva legal y el superávit. La empresa posee únicamente obligaciones corrientes, dentro de las cuales se encuentran: las cuentas por pagar a proveedores e impuestos por pagar al fisco.

El estado de resultados (página 196) está integrado por los ingresos, los costos y gastos de la empresa, actualmente la empresa paga el impuesto sobre la renta bajo el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, razón por la cual el rubro del impuesto que aparece calculado en el estado de resultados corresponde a un 25% sobre la utilidad neta del ejercicio.

4.2 Nombramiento de la Gerencia General para realizar el diseño de procedimientos contables y fiscales para el control adecuado de precios de transferencia.

Guatemala, enero 18 del 2016

Lic. Héctor Rubén Muñoz
Gerente de Auditoría

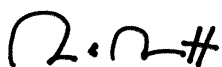
Como es de su conocimiento, la auditoria externa viene trabajando, desde el año 2013, el estudio de precios de transferencia entre partes relacionadas, estudio que la legislación tributaria vigente y en materia requiere se presente para el año 2016 por el período terminado al 31 de diciembre 2015.

Como proceso paralelo a dicho estudio y parte de los objetivos administrativos planteados para el año 2016, es necesario contar con los procedimientos contables y fiscales necesarios para que los estudios de precios de transferencia que se hagan de aquí en adelante sean una base confiable, tanto para la administración de la empresa, como para el fisco en Guatemala y la empresa cuente con total transparencia ante una eventual intervención de las autoridades fiscales.

Por lo que se le asigna al departamento a su cargo el “Diseño de procedimientos contables y fiscales para el adecuado control de precios de transferencia” de la empresa como residente en Guatemala con nuestra casa matriz en Nueva Zelanda.

Esperando poder contar con el informe antes de la presentación y pago del impuesto sobre la renta del año 2015.

Atentamente,



Roberto Arathoon
Gerencia General

4.3 Planificación del trabajo a realizar

Con base al nombramiento de la gerencia general, de fecha 18 de enero 2016, se adiciona al programa de trabajo del departamento de auditoría interna para el 2016, el diseño de los procedimientos contables y fiscales para el adecuado control de precios de transferencia de la compañía y su casa matriz. El trabajo se realizará de conformidad con las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna. Las directrices del trabajo son las siguientes:

a. Objetivo:

Diseñar los procedimientos contables y fiscales para el adecuado control de precios de transferencia de la compañía y su casa matriz.

b. Alcance:

De acuerdo a las modificaciones contenidas en el Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria; se analizarán las partes relacionadas por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015. El trabajo incluirá la evaluación y selección de compañías comparables.

c. Recursos:

• **Humanos**

- 1 analista de auditoría para el trabajo de campo y preparar el informe
- 1 jefe de auditoría para supervisar, revisar y discutir el informe
- 1 gerente de auditoría para discutir y difundir el informe

• **Tiempo**

Trabajo de campo:	del 3 al 29 de febrero de 2016
Preparación del informe:	del 1 al 4 de marzo de 2016
Revisión del informe:	del 7 al 10 de marzo de 2016
Discusión del informe:	14 y 15 de marzo de 2016
Difusión del informe:	28 de marzo de 2016

d. Métodos y técnicas

- **Métodos de evaluación:** entrevistas
- **Técnicas de verificación:** inspección, observación, confirmación, investigación, revisión documental.

e. Informe:

Los resultados del trabajo serán comunicados por el gerente de auditoría a la gerencia general a través de un informe que incluirá el diseño de procedimientos contables y fiscales para el adecuado control de precios de transferencia, se discutirá con la gerencia general de haber alguna diferencia significativa fuera del margen operativo con las compañías comparables.

f. Programa de trabajo:

El siguiente programa de trabajo fue autorizado por el gerente de auditoría, el mismo será ejecutado por el Lic. Vinicio Rodríguez, analista de auditoría, bajo la supervisión del Lic. Abner Velásquez, jefe de auditoría.

4.3.1 Índice de Papeles de Trabajo

No.	Actividades	Fecha	Referencia	Página
1	Aportes de las gerencias		A	
1.1	Realizar entrevista con el gerente general	03/02/2016	A-1	147
1.2	Realizar entrevista con el gerente de recursos humanos	03/02/2016	A-2	151
1.3	Realizar entrevista con el gerente de ventas	04/02/2016	A-3	155
1.4	Realizar entrevista con el gerente de mercadeo	04/02/2016	A-4	158
1.5	Realizar entrevista con el gerente financiero	05/02/2016	A-5	161
1.6	Realizar entrevista con el gerente de logística y operaciones	05/02/2016	A-6	164
2	Analizar los informes de auditoría externa	08/02/2016	B	168
3	Descripción del negocio de la empresa	10/02/2016	C	172
4	Análisis a los procesos de la empresa		D	
4.1	Análisis funcional	15/02/2016	D-1	176
5	Papeles de trabajo		PT	
5.1	Selección del método más confiable para diseñar el control adecuado de precios de transferencia	17/02/2016	PT-1	184
5.2	Aplicación del método del margen neto de la transacción entre la subsidiaria y su casa matriz	18/02/2016	PT-2	189
5.3	Selección en la distribución local de la entidad como parte analizada en el mercado guatemalteco	19/02/2016	PT-3	191
5.4	Determinación de resultados financieros correspondientes a transacciones entre partes relacionadas	22/02/2016		195

No.	Actividades	Fecha	Referencia	Página
5.5	Selección del período a comparar, para efectuar los ajustes razonables	23/02/2016	PT-5	197
5.6	Selección de compañías comparables	24/02/2016	PT-6	198
5.7	Ajustes contables	25/02/2016	PT-7	212
5.8	Ajustes de capital	25/02/2016	PT-8	214
5.9	Ajustes por mercado geográfico	25/02/2016	PT-9	217
5.10	Análisis y resultados	26/02/2016	PT-10	224
6	Informe final	28/03/2016		231
6.1	Diseño de procedimientos contables	28/03/2016		235
6.2	Diseño de procedimientos fiscales	28/03/2016		245

4.3.2 Cédula de marcas

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
 Cédula de Marcas
 Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	03/02/2016	CM
Revisado:	AVG	04/02/2016	

Marca

∇

∧

∨

CA

CNA

X



Descripción de la marca

Operación verificada

Sumado verticalmente

Cotejado diario mayor general

Compañía comparable aceptada

Compañía comparable no aceptada

Motivo de rechazo

Información viene de

Información va para

4.3.3 Aportes de las gerencias

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	03/02/2016	A-1 1/4
Revisado:	AVG	05/02/2016	

Entrevista con el gerente general

En la entrevista sostenida con el gerente general se determinaron los siguientes aspectos del ambiente interno:

- **Filosofía:** la compañía funciona bajo el principio de mantener respeto e integridad frente a sus colaboradores, clientes, proveedores, fiscalizadores y demás grupos de interés, el cual se transmite a través de las políticas corporativas, las comunicaciones (verbales y escritas) y la toma de decisiones. Además, la gerencia general y las gerencias operativas apoyan este principio con palabras y acciones.

Verificación de auditoría: el cumplimiento de este principio se ha comprobado por parte del departamento de auditoría interna en los diferentes trabajos realizados a nivel de toda la empresa.

- **Riesgo aceptado:** en su búsqueda de mantener y crear valor, la gerencia general emplea estrategias de negocio de acuerdo al canal de acción que le dicte la casa matriz que no impliquen aventurarse a negocios peligrosos, desconocidos o que transgredan las leyes. Por lo anterior, su nivel de riesgo aceptado es “bajo”, lo cual se comprueba en los resultados de operación mantenidos.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	03/02/2016	A-1 2/4
Revisado:	AVG	05/02/2016	

- **Consejo de Administración:** el Consejo de Administración supervisa la gestión de riesgos corporativos de la empresa, tiene conocimiento del riesgo aceptado por la gerencia general y está de acuerdo con él. El consejo está integrado en su mayoría de consejeros neozelandeses, externos e independientes que garantizan un ambiente interno eficaz.

Verificación de auditoría: se tuvieron a la vista los informes mensuales del año 2015, que fueron presentados por la gerencia general al Consejo de Administración, en los cuales se comunicó la situación de riesgos corporativos de la compañía en cuanto a la presentación del estudio de precios de transferencia para el año 2015. Estos informes mensuales son exigidos por el Consejo.

- **Integridad y valores éticos:** la compañía cuenta con un código de ética y conducta que regula el comportamiento de todos los colaboradores, y contribuye a que éstos hagan lo correcto, tanto desde el punto de vista moral como legal. El cumplimiento del código de ética y conducta se asegura con las acciones y el ejemplo que dan la gerencia general y las gerencias operativas.

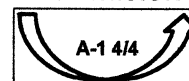
Verificación de auditoría: se examinó el código de ética y conducta identificando que el mismo estipula sanciones para los colaboradores que lo violen, acciones disciplinarias contra aquellos que conscientemente no denuncien las infracciones, ni los medios para presentar denuncias.

En la entrevista también fue posible identificar los objetivos establecidos a nivel de la compañía para el año 2016:

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	03/02/2016	A-1 3/4
Revisado:	AVG	05/02/2016	

Objetivos Estratégicos	<ul style="list-style-type: none"> - Incrementar las ventas en un 20%, con relación al período del año 2015. - Incrementar el número de clientes en un 25%, con relación al período del año 2015.
Medidores de Objetivos	<ul style="list-style-type: none"> - Ventas contabilizadas. - Estadísticas de clientes.
Estrategias para alcanzar los objetivos	<ul style="list-style-type: none"> - Aumentar la cobertura de ventas con la introducción de 75 rutas nuevas, que atenderán a clientes mayoristas, mercados especiales y detallistas. - Ingreso de nuevos productos al mercado en las líneas de leches especializadas.
Riesgo aceptado	<ul style="list-style-type: none"> - Acciones de la competencia. - Preferencias de los clientes.
Tolerancias al riesgo	<ul style="list-style-type: none"> - Incremento de ventas entre el 15% y 25%. - Incremento del número de clientes entre 20% y 30%.
Objetivos Operativos	<ul style="list-style-type: none"> - Vender productos con altos estándares de calidad. - Operar con eficacia y eficiencia para lograr rentabilidad en el negocio. - Proveer un excelente servicio al cliente interno y externo.
Objetivos de Información	<ul style="list-style-type: none"> - Asegurar información confiable, precisa y oportuna para los usuarios internos y externos, ya sea financiera o no financiera.
Objetivos de Cumplimiento	<ul style="list-style-type: none"> - Funcionar en apego a las leyes vigentes y regulaciones sectoriales. - Actuar bajo estándares internacionales.

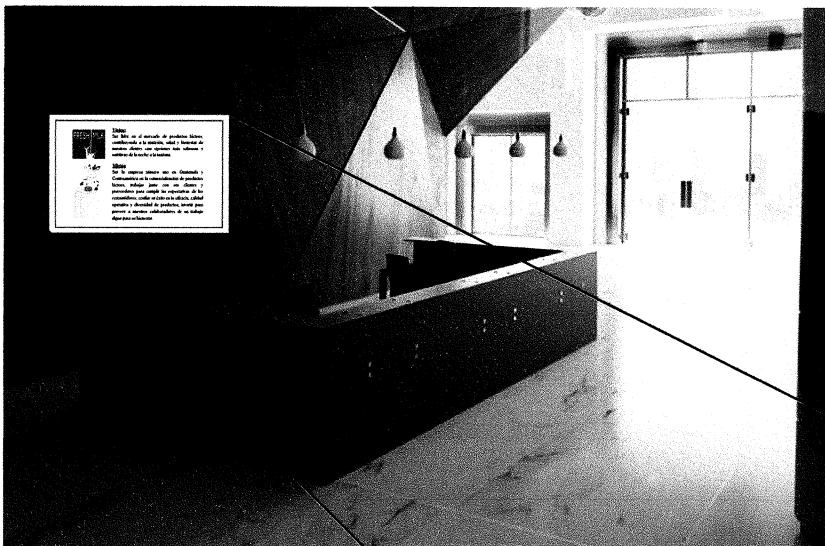
Verificación de auditoría: se analizaron los objetivos estratégicos y relacionados a nivel de empresa, observando que se encuentran en línea con la misión y son consecuentes con el riesgo aceptado y las tolerancias al riesgo.




Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	03/02/2016	A-1 4/4
Revisado:	AVG	05/02/2016	

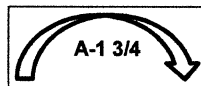
Como verificación de auditoría, se obtuvo fotografía de la visión y misión, la misma se encuentra ubicada en la recepción de la empresa, la cual se da a conocer tanto a personas internas como externas.






Visión:
Ser líder en el mercado de productos lácteos, contribuyendo a la nutrición, salud y bienestar de nuestros clientes con opciones más sabrosas y nutritivas de la noche a la mañana.

Misión:
Ser la empresa número uno en Guatemala y Centroamérica en la comercialización de productos lácteos, trabajar junto con sus clientes y proveedores para cumplir las expectativas de los consumidores; confiar su éxito en la eficacia, calidad operativa y diversidad de productos; invertir para proveer a nuestros colaboradores de un trabajo digno para su bienestar.



página 149

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	03/02/2016	A-2 1/4
Revisado:	AVG	05/02/2016	

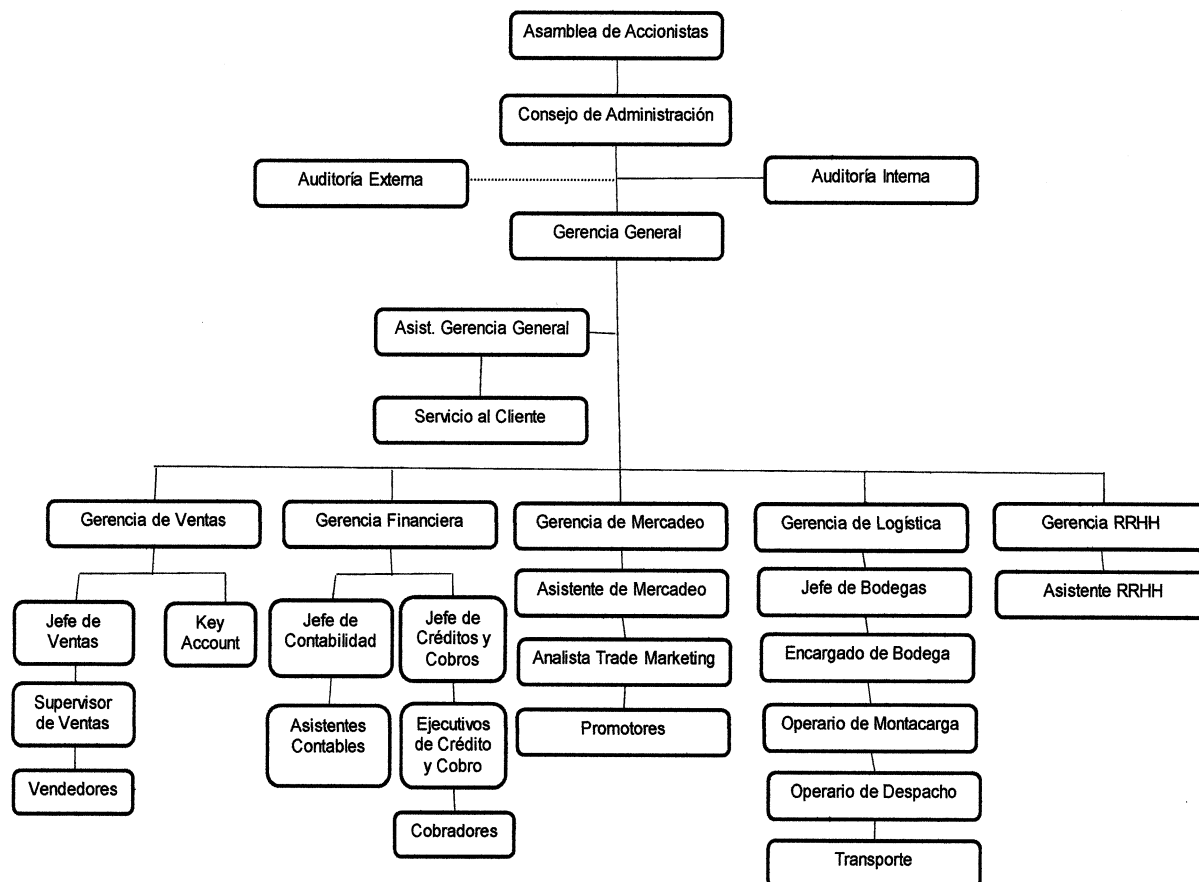
Entrevista con el gerente de recursos humanos

En la entrevista sostenida con el gerente de recursos humanos se determinaron los siguientes aspectos del ambiente interno:

- **Estructura organizativa:** la compañía está integrada por cinco gerencias administrativas operativas, encargadas del desarrollo del negocio. Dentro de la estructura se propone que la auditoría interna, así como las auditorías, debe estar bajo la dependencia del consejo de administración.

Figura 12

Estructura organizativa parte analizada



Fuente: información proporcionada por la administración de Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	03/02/2016	A-2 2/4
Revisado:	AVG	05/02/2016	

Verificación de la auditoría: se analizó la estructura, estableciendo que permite una gestión eficaz de riesgos corporativos, así como desarrollar las actividades y alcanzar los objetivos que le establezca la casa matriz.

- **Autoridad y responsabilidad:** la autoridad y responsabilidad asignadas al personal están incluidas en los descriptores de puestos que existen para todas las áreas de la empresa, así como en los manuales de operación que orientan la forma correcta de realizar las actividades.

Verificación de auditoría: se revisaron los expedientes de los colaboradores por muestreo, confirmando que los mismos contienen los descriptores de cada puesto y que una copia de éstos fue entregada a cada colaborador al momento de su contratación o promoción. Así mismo, se verificó que las funciones básicas de cada departamento se encuentran normadas en manuales de procedimientos.



página 154

- **Compromiso con la competencia:** los niveles de competencia para los puestos claves de la empresa son establecidos por cada gerencia. La política general del departamento de recursos humanos es contratar al personal que cuente con los conocimientos y habilidades necesarios para desempeñar cada puesto de trabajo.

Verificación de auditoría: se revisaron los expedientes del personal por muestreo, identificando que su grado académico, experiencia laboral y resultados de las pruebas psicométricas son los requeridos por la empresa para cada puesto.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	03/02/2016	A-2 3/4
Revisado:	AVG	05/02/2016	





- **Normas de recursos humanos:** las actividades básicas del departamento de recursos humanos se encuentran normadas en manuales de procedimientos.

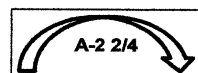
Verificación de auditoría: se revisaron los manuales que norman las prácticas de selección, contratación, formación, evaluación, promoción y compensación del personal, verificando que estos manuales están orientados a que el personal reúna altos grados de integridad, conducta ética y competencia. La empresa cuenta con políticas de capacitación técnica y profesional, programa de servicio al cliente y trabajo en equipo, programa de promociones, beneficios académicos, incremento salarial anual.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
 Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
 Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	03/02/2016	A-2 4/4
Revisado:	AVG	05/02/2016	

Verificación auditoría

	PERFIL / DESCRIPCIÓN DEL PUESTO Página 1 de 1		
	NOMBRE DEL PUESTO: _____		GERENTE FINANCIERO
PERFIL DEL PUESTO			
1 REQUERIMIENTOS MÍNIMOS DEL PERSONAL			
1.1. PERFIL DEL PERSONAL		1.2 ESCOLARIDAD DESEADA	
Sexo:	Indistinto	- Contador Público y Auditor, titulado	
Edad:	De 25 a 55 años	- Maestría en finanzas	
	Buena presentación	- Maestría en tributario	
Estado Civil:	Indistinto		
1.1.1 CUALIDADES / HABILIDADES		1.3 CONOCIMIENTOS BÁSICOS	
- Responsable	- Buena comunicación	<i>Idioma adicional:</i> inglés intermedio	
- Innovador	- Buenas habilidades interpersonales	1.3.1 Experiencia en gestión de recursos	
- Entusiasta	- Elaboración de presupuestos	1.3.2 Conocimientos de control y planificación	
- Creativo	- Trabajo en equipo	1.3.3 Alto manejo de las normas NIIF	
- Riguroso		1.3.4 Experiencia en la gestión con FM500	
- Ordenado		1.3.5 Manejo de Office a nivel técnico	
- Tolerante			
2.0 EXPERIENCIA			
Mínimo 10 años de experiencia en labores de jefatura.			
3.0 DESCRIPCIÓN DEL PUESTO			
3.1 OBJETIVO: Generar políticas y procedimientos para el adecuado funcionamiento del área.			
3.2 PRINCIPALES FUNCIONES Y ACTIVIDADES			
3.2.1 Administrar las actividades para generar información contable relacionada con las operaciones de la empresa.			
3.2.2 Cumplir con la legislación actual y con los plazos de cierre.			
3.2.3 Administrar las actividades diarias de la contabilidad financiera.			
3.2.4 Preparar reportes y los análisis, controlando el cumplimiento de todas las políticas y procedimientos de contabilidad.			
3.2.5 Preparar, desarrollar y analizar los presupuestos de la compañía.			
3.2.6 Analizar cuentas y presentación de los estados contables a la gerencia.			
3.2.7 Entregar estados de situación y estados de resultados mensuales a la gerencia.			
3.2.8 Elaborar presupuesto anual.			
3.2.9 Administrar los recursos económicos y financieros, utilizando criterios de racionalidad, en los aspectos relacionados con la ejecución del gasto.			
10/03/2008 Fecha de Aprobación	 Gerencia General	 Recursos Humanos	 Copia Recibida Colaborador



Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	04/02/2016	A-3 1/3
Revisado:	AVG	07/02/2016	

Entrevista con el gerente de ventas

En la entrevista sostenida con el gerente de ventas se determinaron los siguientes aspectos del ambiente interno:

- **Clasificación de la cartera de clientes:** los clientes representan el principal motor de empuje para que la operación de la subsidiaria se mantenga, estos se clasifican en: mayoristas, mercados especiales y detallistas. Los principales clientes se encuentran en mercados especiales, como lo son los supermercados quienes representan el 70% del volumen de venta.

Verificación de auditoría: se analizó la clasificación de clientes por medio de la distribución de rutas de ventas asignadas en cada sector geográfico del país. La compañía cuenta con mapeo de cada sector de venta con lo que se facilita la clasificación de cada cliente.

- **Principal proveedor para la venta:** el producto que se comercializa y distribuye en el mercado guatemalteco, es comprado directamente a nuestra casa matriz ubicada en Nueva Zelanda, siendo este nuestro único proveedor.

Verificación de auditoría: se revisaron por medio de muestreo las compras efectuadas a casa matriz durante el período del 1 de enero al 31 de diciembre del 2015. La compañía efectivamente tiene como único proveedor a su casa matriz.

- **Fuerza de ventas:** el equipo de ventas está conformado por un jefe de ventas, tres supervisores, el equipo de vendedores en los diferentes canales (mayoristas, mercados especiales y detalle), y dos KAM (key account manager), en los principales supermercados.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

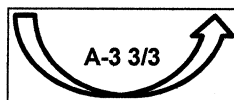
	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	04/02/2016	A-3 2/3
Revisado:	AVG	07/02/2016	

El pago de comisiones es con base a escalas y metas establecidas de acuerdo al rango que ocupe cada persona en la fuerza de ventas.

Verificación de auditoría: se analizaron por medio de muestro los expedientes de personal del área de ventas, para verificar el pago de comisiones de acuerdo a la escala y metas, datos que también posee el área de recursos humanos; aprovechando a revisar que el pago esté debidamente revisado y aprobado por la gerencia general.

- **Estrategias para incrementar las ventas:** se estarán introduciendo para el año 2016, 75 nuevas rutas para atender a los diferentes clientes con que cuenta la subsidiaria; asimismo, se estarán introduciendo al mercado nuevos productos en la clasificación de leches especializadas; con lo que se espera un incremento de ventas del 20% en relación al período anterior.


Verificación de auditoría: se revisaron las estrategias las cuales están aprobadas por la gerencia general, adicional cuentan con el aval de casa matriz para el cumplimiento de objetivos estratégicos para el año 2016.



página 157

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	04/02/2016	A-3 3/3
Revisado:	AVG	07/02/2016	

Verificación de auditoría



PLAN COMERCIAL 2016

Objetivos Estratégicos

- Incrementar las ventas en un 20%, con relación al período del año 2015
- Incrementar el número de clientes en un 25%, con relación al período del año 2015

Aspectos principales a considerar para cumplir y superar el presupuesto de ventas:

Estrategias

- Aumentar la cobertura de ventas, con la introducción de 75 rutas nuevas, que atenderán a clientes mayoristas, mercados especiales y detallistas
- Ingreso de nuevos productos al mercado guatemalteco de las líneas de leches especializadas

Gestión de Ventas

- Definir la función de ventas y sus características
- Las estrategias de atención al cliente
- El presupuesto de ventas

Promoción de Ventas

- Integrar la fuerza de ventas con el mercado
- Incluye publicidad
- Técnicas de promoción relacionadas al cliente final
- Investigación de nuevos mercados
- Manejo de las relaciones públicas con clientes mayoristas

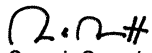
Gestión de Clientes

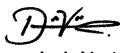
- Conocer los gustos del cliente
- Identificar su nivel de satisfacción con respecto a los productos
- Determinar los programas de fidelización


Técnicas de Negociación

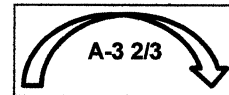
- Incluye conocer los elementos, fases y ciclo de negociaciones de los componentes externos de la cadena de valor de la empresa

15/12/2015
Fecha de Aprobación


 Gerencia General


 Gerencia de Ventas


 Vo.Bo. Casa Matriz



Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	04/02/2016	A-4 1/3
Revisado:	AVG	07/02/2016	

Entrevista con el gerente de mercadeo

En la entrevista sostenida con el gerente de mercadeo se determinaron los siguientes aspectos del ambiente interno:

- **Equipo de trabajo:** el área de mercadeo cuenta con un gerente, quien tiene la responsabilidad de cumplir con todas las estrategias de ventas establecidas por la casa matriz (material publicitario, artículos y actividades promocionales de la marca), tres analistas de trade marketing para atender cada sector del mercado en donde están clasificados los clientes (mayoristas, mercados especiales y detallistas), un asistente encargado del trabajo administrativo y tres promotores, quienes se encargan de llevar a cabo las actividades promocionales.

Verificación de auditoría: se revisaron todos los expedientes de personal del área, donde se pudo observar que cada puesto tiene un manual correspondiente a sus atribuciones y que las mismas están avaladas por la casa matriz para cumplir con las necesidades de seguir dando a conocer la marca en el mercado guatemalteco.

- **Funcionalidad de las actividades promocionales:** dependiendo la categoría de cliente, es así como se programan las diferentes actividades promocionales de nuestra gran gama de productos, las cuales se resumen en colocar un promotor en el punto de venta en donde se llevan actividades que consisten básicamente en obsequiar al consumidor final un artículo por la compra de nuestros productos con la debida factura del establecimiento comercial.

Verificación de auditoría: fueron solicitados los inventarios de artículos promocionales, para determinar las salidas de bodega y que efectivamente hayan sido entregados al consumidor final, por medio de un control que lleva cada promotor de las

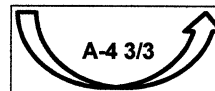
Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	04/02/2016	A-4 2/3
Revisado:	AVG	07/02/2016	

actividades promocionales, donde anota la fecha, punto de venta, factura del establecimiento comercial, clase de regalo otorgado y firma de recibido; estos controles deben estar debidamente firmados y sellados de aprobados tanto por la gerencia de mercadeo como por el cliente en donde se llevó a cabo la actividad promocional.

- **Lanzamiento de nuevos productos:** para el año 2016 se tiene programado introducir al mercado guatemalteco cuatro nuevos productos provenientes directamente de nuestro proveedor y casa matriz, en la categoría de leches especializadas para atender a otros clientes, esto amarrado al plan de ventas. Para el efecto se estarán utilizando los diferentes medios publicitarios (televisión, radio, vallas).

Verificación de auditoría: se solicitaron directamente a casa matriz los lanzamientos de productos nuevos para el año 2016 que llegarán a Guatemala, donde se pudo observar que efectivamente son los productos que indica tanto la gerencia general, ventas y mercadeo; así mismo, los planes estratégicos publicitarios para introducirlos al mercado guatemalteco y llevarlos al consumidor final.



página 160

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	04/02/2016	A-4 3/3
Revisado:	AVG	07/02/2016	

Verificación de auditoría



PLAN DE MERCADEO AÑO 2016 SUBSIDIARIA GUATEMALA

1 Resumen Ejecutivo

Plan comprendido para un período de 12 meses, desde enero 2016 hasta diciembre 2016. En el que se pretende incrementar las ventas de la subsidiaria ubicada en Guatemala, con relación a los del año 2015.

2 Resumen del Mercado

Por su ubicación geográfica, Guatemala, es un excelente destino para ubicar y posicionar la marca Fresh Milk, ya que la aceptación de nuestros productos en el mercado guatemalteco se comprueba por el gusto del consumidor final al comprarlos en los diferentes puntos de venta.

3 Necesidades de Mercado

Diseño exclusivo:

Fresh Milk Internacional, S.A., valora positivamente la exclusividad de los nuevos productos.

Calidad del Producto:

La calidad del producto debe ser óptima para obtener incremento en las ventas.

Atención al Cliente:

Es fundamental, para que el cliente se sienta seguro de que está consumiendo un producto de alta calidad.

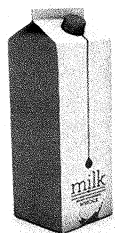
Marca:

El sentido de pertenencia a una marca como Fresh Milk, por parte de las familias guatemaltecas, y el deseo de seguir consumiendo los productos.

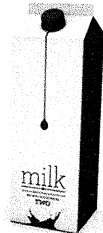
4 Análisis de la Competencia:

No cuenta con una línea de leches especializadas, como las que se estará introduciendo al mercado guatemalteco.

5. Productos nuevos a comercializar en Guatemala, para el año 2016, leches especializadas en presentación de 2.5 litros:



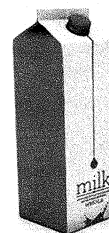
Deslactosada
Entera
+ Fibra



Deslactosada
Descremada
+ Calcio



Deslactosada
Semidescremada
+ Cereales



Deslactosada
Descremada
+ Avena

5 Misión:

En Fresh Milk Internacional, S.A., se ve el mundo desde una perspectiva distinta, a lo largo de su historia y trayectoria ha dejado huella. Esta marca logra producir productos que reflejan el ilimitado potencial creativo, sino el reto que maneja día a día en el compromiso permanente de proporcionar a sus clientes alrededor del mundo, con opciones más sabrosas y nutritivas de la noche a la mañana.

5 Descripción del producto:

Los nuevos productos que se introducirán al mercado guatemalteco, son leches deslactosadas con valor agregado (fibra, calcio, cereales y avena), que beneficiará a las personas con intolerancia a la lactosa.

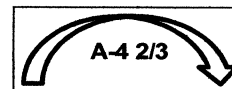
5 Estrategia de mercadeo:

Los medios publicitarios para introducirlos al mercado guatemalteco y llevarlos al consumidor final, será a través de pautas publicitarias en los principales medios de radio y televisión; el tiempo al aire en estos medios, incluirá la frase "Vive Sin Lactosa".

Fecha elaboración: 01/10/2015

Fecha estimada de arribo de los primeros embarques a Guatemala: 27/12/2015

Las estrategias aquí contenidas, son elaboradas por el departamento de Mercadeo de Fresh Milk Internacional, S.A. de Nueva Zelanda



página 159

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	05/02/2016	A-5 1/3
Revisado:	AVG	08/02/2016	

Entrevista con el gerente financiero

En la entrevista sostenida con el gerente financiero se determinaron los siguientes aspectos del ambiente interno:

- **Estructura del departamento financiero:** para atender tanto al cliente interno como externo, el departamento financiero está compuesto por un jefe de contabilidad, quien se encarga de coordinar y distribuir el trabajo del área de 9 asistentes (planilla, inventarios, activos fijos e impuestos, cuentas por pagar, liquidaciones y facturación); el área de créditos y cobros también está a cargo de la gerencia financiera, y está compuesto por un jefe, 5 ejecutivos encargados de las gestiones con los clientes y 3 cobradores.

Verificación de auditoría: se solicitaron todos los expedientes del área, donde se pudo observar que todos los colaboradores cuentan con atribuciones específicas para desarrollar su trabajo y que todos están comprometidos a mantener un alto criterio de ética y secreto profesional en cuanto a los valores que cada uno maneja.

- **Proveedores:** el plazo para pago a proveedores locales es de 15 a 30 días, el cual se determina de acuerdo al tipo de bien o servicio adquirido. El plazo para pago a nuestra casa matriz, proveedor de todos los productos que comercializa y distribuye la subsidiaria en el mercado guatemalteco es de 60 días, establecido en las políticas corporativas.

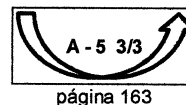
Verificación de auditoría: se revisaron 3 pagos por cada mes del año 2015, a la casa matriz para verificar que efectivamente se cumpla con el plazo de pago según la política corporativa, adicional que cada importación cuente con todos los documentos necesarios para validar el ingreso a Guatemala de todos los productos que distribuye y comercializa la subsidiaria localmente.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	05/02/2016	A-5 2/3
Revisado:	AVG	08/02/2016	

- **Ventas a compañías relacionadas:** no se efectúan ventas de ninguna índole a otras subsidiarias, ya que la casa matriz es la principal proveedora tanto para Guatemala como para las otras ubicadas en Filipinas, Estados Unidos de América, Malasia, China, México y Suramérica (Brasil y Argentina). En Centroamérica nuestra cobertura de exportaciones abarca hasta Nicaragua, donde la venta es directa a los grandes supermercados y mayoristas de esos países.

Verificación de auditoría: se solicitaron todas las exportaciones del año 2015 para verificar que efectivamente las ventas realizadas fueron efectuadas directamente al cliente, adicional se verificó por muestreo de 36 documentos, que cada exportación cuente con los documentos necesarios para validar la salida de Guatemala de todos los productos que distribuye y comercializa la subsidiaria en el exterior.



- **Distribuidores autorizados dentro y fuera de Guatemala:** la subsidiaria es la única empresa distribuidora autorizada por casa matriz para comercializar los productos en el mercado guatemalteco y no cuenta con distribuidores en otros países de Centroamérica, sino más bien con clientes que pertenecen a casa matriz y por la ubicación geográfica de Guatemala se importa el producto y luego se exporta a ese tipo de clientes.

Verificación de auditoría: para dar validez al artículo 56, de la ley de actualización tributaria, en cuanto a partes relacionadas, fue solicitado a casa matriz el listado de clientes con que cuenta en Centroamérica y que la venta debe ser exportada desde Guatemala, con el fin de garantizar que los mismos no se clasifican dentro del concepto de partes relacionadas. Adicional, se revisó el listado de los principales clientes clasificados como mayoristas con el fin de verificar que no exista algún contrato de por medio en cuanto a distribución de la marca.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	05/02/2016	A-5 3/3
Revisado:	AVG	08/02/2016	

Verificación auditoría, muestreo aleatorio al azar simple, de facturas por exportaciones a Centroamérica, año 2015, con los siguientes atributos:

Universo: 125 documentos

Tamaño de la muestra: 36 documentos

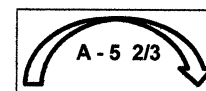
Número de aceptación: 0

Número de rechazo: 1

Procedimiento: Se revisan 36 documentos, todas las facturas de exportación deben tener los documentos de salida del país, "Cero" y se acepta el lote de documentos. Si hay 1 o más, se rechaza el lote de documentos y se toman las medidas para su disposición (que puede ser realizar una revisión al 100%).

Documentos a revisar: Fauca, póliza aduanal, permiso MAGA, permiso Ministerio de Salud, carta porte, certificado de productos de origen animal

Muestra	#Factura	Tipo	Fecha	País de Destino	Cliente	Tipo Producto Exportado	Línea de Crédito	Fauca	Póliza Aduanal	Permiso Maga	Permiso Min. de Salud	Carta Porte	Certificado Origen Animal	CIF en US\$.
1	15000023053	Electrónica	05/01/2015	El Salvador	Supermercados El Amigo	Leche envasada UHT, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
2	15000023101	Electrónica	15/01/2015	Honduras	Tiendas Más por Menos	Leche en polvo, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
3	15000023199	Electrónica	25/01/2015	Nicaragua	Tienda de Lácteos Buen Precio	Quesos y mantequillas, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
4	15000023250	Electrónica	01/02/2015	Nicaragua	Super El Económico	Helados, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
5	15000023315	Electrónica	20/02/2015	El Salvador	Panadería La Surtidora	Leche industrial en polvo	Si	x	x	x	x	x	x	x
6	15000023390	Electrónica	28/02/2015	Honduras	Super El Buen Precio	Leche envasada, quesos, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
7	15000023455	Electrónica	20/03/2015	Honduras	Mi Super 24	Helados, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
8	15000023458	Electrónica	21/03/2015	El Salvador	Panadería La Surtidora	Quesos industriales	Si	x	x	x	x	x	x	x
9	15000023459	Electrónica	22/03/2015	Nicaragua	Tienda de Conveniencia El Nica	Leche envasada UHT, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
10	15000023497	Electrónica	10/04/2015	El Salvador	Supermarket El Gran Competidor	Helados, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
11	15000023525	Electrónica	15/04/2015	Nicaragua	Super El Económico	Leche en polvo, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
12	15000023540	Electrónica	20/04/2015	Honduras	Tiendas Más por Menos	Yogurt, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
13	15000023565	Electrónica	01/05/2015	Nicaragua	Supermercados El Mejor Precio	Leche UHT, Leche en polvo, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
14	15000023587	Electrónica	25/05/2015	Honduras	Mi Super 24	Helados, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
15	15000023598	Electrónica	31/05/2015	El Salvador	Supermercados El Amigo	Leche envasada UHT, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
16	15000023611	Electrónica	09/06/2015	El Salvador	Super El Precio Justo	Leche en polvo, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
17	15000023640	Electrónica	21/06/2015	Honduras	Abastecimiento de Tiendas	Leche envasada UHT, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
18	15000023655	Electrónica	25/06/2015	Nicaragua	Tienda de Lácteos Buen Precio	Quesos y mantequillas, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
19	15000023690	Electrónica	02/07/2015	Nicaragua	Super El Económico	Helados, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
20	15000023709	Electrónica	14/07/2015	Nicaragua	Tienda de Conveniencia El Nica	Leche en polvo, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
21	15000023761	Electrónica	28/07/2015	Nicaragua	Supermercados El Mejor Precio	Quesos, mantequillas, helados, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
22	15000023794	Electrónica	03/08/2015	Honduras	Cadena de Supermercados Más	Leche envasada UHT, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
23	15000023815	Electrónica	07/08/2015	Honduras	Cadena de Supermercados Más	Leche en polvo, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
24	15000023888	Electrónica	30/08/2015	El Salvador	Corporación de Alimentos	Yogurt, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
25	15000023903	Electrónica	09/09/2015	El Salvador	Panadería La Surtidora	Leche industrial en polvo	Si	x	x	x	x	x	x	x
26	15000023933	Electrónica	17/09/2015	El Salvador	Supermarket El Gran Competidor	Helados, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
27	15000023951	Electrónica	29/09/2015	Honduras	Mi Super 24	Yogurt, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
28	15000023981	Electrónica	10/10/2015	Nicaragua	Supermercados Unidos de Nicaragua	Leche envasada UHT, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
29	15000023989	Electrónica	13/10/2015	Honduras	Corporación de Panaderías	Leches y quesos industriales, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
30	15000024002	Electrónica	26/10/2015	El Salvador	Supermercados Unidos Salvadoreños	Leche en polvo, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
31	15000024054	Electrónica	14/11/2015	Honduras	Mi Super 24	Helados, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
32	15000024057	Electrónica	16/11/2015	Honduras	Tiendas Más por Menos	Yogurt, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
33	15000024061	Electrónica	18/11/2015	El Salvador	Supermercados El Amigo	Quesos y mantequillas, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
34	15000024111	Electrónica	19/12/2015	Nicaragua	Supermercados Unidos de Nicaragua	Leche en polvo, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
35	15000024120	Electrónica	22/12/2015	Nicaragua	Supermercados El Mejor Precio	Leche UHT, Leche en polvo, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x
36	15000024122	Electrónica	23/12/2015	Honduras	Supermercados La Estrella	Leche en polvo, variedad	Si	x	x	x	x	x	x	x



Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	05/02/2016	A-6 1/4
Revisado:	AVG	08/02/2016	

Entrevista con el gerente de logística y operaciones:

En la entrevista sostenida con el gerente de logística y operaciones se determinaron los siguientes aspectos del ambiente interno:

- **Equipo de trabajo:** el departamento de logística y operaciones cuenta con 1 jefe de bodegas, 3 encargados de áreas (producto ambiente, refrigerados y congelados), 4 operarios de montacargas, 10 operarios para estibar y despachar los productos; a su cargo tiene la flotilla de vehículos en donde se distribuye la gran gama de productos con que cuenta la marca, el área de compras e importaciones también está bajo su responsabilidad, para coordinar el abastecimiento de los inventarios, el área de control de calidad está integrado también al área.

Verificación de auditoría: se solicitaron 50% de los expedientes de colaboradores del área, donde se pudo observar que los mismos cuentan con atribuciones específicas para desarrollar su trabajo y que cuentan con tarjeta de salud por manipulación de alimentos.

- **Procedencia de los productos:** el ingreso de todos los productos a Guatemala es vía marítima a través de Puerto Quetzal, hacia donde la casa matriz y único proveedor ubicado en Nueva Zelanda envía todas las embarcaciones, en donde el gestor aduanal contratado realiza los trámites correspondientes para validar las importaciones de acuerdo a la legislación local.

Verificación de auditoría: por cada mes del año 2015, fueron solicitadas 5 importaciones que ingresaron a cada bodega, se verificó que efectivamente todas llegan al mismo lugar de embarque en Guatemala, adicional se revisó que cada.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	05/02/2016	A-6 2/4
Revisado:	AVG	08/02/2016	

importación cuente con la revisión correspondiente de cada bodega para cotejar que la factura comercial sea exactamente lo que indica el Bill of Landing

Como proceso paralelo fueron solicitados al área de inventarios del área contable financiera, los ingresos al sistema de esas facturas, donde se pudo verificar que cada una de las importaciones, cuenta con el prorrateo de costos correspondiente, de los productos que ingresan a la subsidiaria.

- **Marcas almacenadas en bodegas:** la empresa distribuye y comercializa exclusivamente la marca Fresh Milk, en su diversidad de productos como lo son leches líquidas, leches en polvo, quesos, cremas lácteas, helados, yogurt; los cuales están debidamente identificados con el logotipo de la empresa en cada una de las presentaciones.

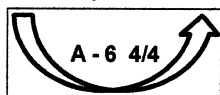
Verificación de auditoría: se pudo observar en cada bodega que los productos almacenados son efectivamente de la marca Fresh Milk, lo cual se evidenció muestreando por medio de fotografías.

- **Principales destinos al exterior:** de acuerdo a las estadísticas que se llevan, en su orden de importancia, los principales destinos para las exportaciones son Honduras, El Salvador y Nicaragua; donde la venta es efectuada directamente al cliente (supermercado o mayorista); existen clientes que pertenecen a casa matriz, pero la venta es contabilizada en Guatemala. En estos países no se cuenta con distribuidores, ya que la gerencia de ventas es la encargada de dar seguimiento a nuestros clientes ubicados en estos mercados.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	05/02/2016	A-6 3/4
Revisado:	AVG	08/02/2016	

Verificación de auditoría: como proceso adicional utilizado en la entrevista con la gerencia financiera, se enviaron confirmaciones de saldos a los principales clientes ubicados en esos países, solicitando que indiquen la naturaleza de la transacción comercial, se verificó en las respuestas que efectivamente ninguno tiene contrato de distribución.



página 167

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
 Precios de Transferencia: Aportes de las Gerencias
 Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	05/02/2016	A-6 4/4
Revisado:	AVG	08/02/2016	

Verificación auditoría



Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
 San Juan Sacatepéquez, Milpas Altas, Guatemala, C.A.
 Teléfono: (502) 77296400

Guatemala, febrero 06 del 2016

Señores
 Supermercados Unidos de Nicaragua
 Avenida Managua, Calle Poniente Apdo. 01001, Nicaragua

De nuestra consideración:

Nuestros auditores internos, están llevando a cabo una auditoría de nuestros estados contables. En consecuencia y al solo efecto de verificar la exactitud de nuestros registros, nos permitimos pedirles tengan a bien suministrarles un estado de nuestras cuentas al 31 de diciembre 2015.

Después de firmar en el espacio provisto en la parte inferior, envíen directamente por correo electrónico, su respuesta a la siguiente dirección: vrodriguez@freshmilkgt.com.

O bien, para su comodidad, acompañamos un sobre timbrado y con la dirección impresa, o sírvanse enviar directamente al fax de nuestros auditores internos, número 502-77296700.

La presente no es un reclamo de pago y no persigue otro fin que el enunciado. Por tal razón, descontamos desde ya su cooperación, y aprovechamos la oportunidad para saludar a ustedes muy atentamente.


Roberto Arathoon
 Gerente General

Circular No.: 025-AI
 Cuenta No.: 4576910

Sean tan amables de confirmar A ó B:

A: Nuestro saldo de \$7,875.35 al 31 de diciembre 2015, está de acuerdo con nuestros registros y se compone de la siguiente manera:

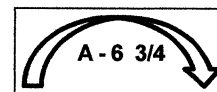
Cuenta corriente	\$ 7,875.35	Naturaleza de la transacción comercial: (marque una x)	
Documentos	\$ -	Importación de productos lácteos:	<input checked="" type="checkbox"/>
Anticipos	\$ -	Contrato de distribución:	<input type="checkbox"/>
Otros	\$ -	Otros:	<input type="checkbox"/>
Total	\$ 7,875.35		

B : El saldo que debíamos al 31 de diciembre 2015, era de \$_____. Adjuntamos la composición de nuestras cuentas, indicando las diferencias identificadas.

SUPERMERCADOS
 UNIDOS DE NICARAGUA

 Sello y firma

Jefe de Cuentas por Pagar
 Cargo del firmante



página 166

4.3.4 Informes de auditoría externa

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Informes de Auditoría Externa
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	08/02/2016	B 1/4
Revisado:	AVG	10/02/2016	

Como parte del trabajo solicitado por la Gerencia General, se solicitaron los informes de auditoría externa, donde se pudo evidenciar en el estudio de precios de transferencia que la misma viene realizando desde el año 2013, y que parte del informe incluye:

Cierre periodo 31 de diciembre	Análisis funcional	Riesgos	Método utilizado	Matriz de operaciones con relacionadas	Estados financieros analizados	Matriz de aceptación y rechazo	Conclusiones	Recomendaciones
2013	x	x	MMNT	x	x	x	x	x
2014	x	x	MMNT	x	x	x	x	x
2015	x	x	MMNT	x	x	x	x	x

La auditoría externa informa a través de un documento formal dirigido a la Gerencia General para los 3 períodos (2013-2014-2015); que Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A., viene aplicando el principio de libre competencia con su parte relacionada Fresh Milk International, S.A.; y que el precio o monto para una operación determinada, que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas.

El estudio que realiza la auditoría externa se basa principalmente en la aplicación del método del margen neto de la transacción (MMNT); en los períodos del 1 de enero al 31 de diciembre, con terminación en los años 2013, 2014 y 2015; en donde se ha podido observar que en los mismos informan:

a) Objetivo del Estudio de Precios de Transferencia:

El objetivo de este estudio es determinar si las transacciones efectuadas por PRODUCTOS LÁCTEOS DE CALIDAD INTERNACIONAL, S.A. (en adelante "LA COMPAÑÍA") con sus partes relacionadas no residentes se realizaron de acuerdo con el Principio de Libre Competencia (arm's length principle).

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	08/02/2016	B 2/4
Revisado:	AVG	10/02/2016	

En particular, este estudio analiza si la utilidad obtenida por LA COMPAÑÍA en cada una de las transacciones durante el ejercicio fiscal concluido el 31 de Diciembre de cada año (2013, 2014 y 2015) se encuentra dentro de un rango de mercado, de conformidad con las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, contenidas en el Capítulo VI, Título II del libro I del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria.

Asimismo, este estudio proporciona a LA COMPAÑÍA la información y documentación necesaria para cumplir con los requerimientos establecidos en el Capítulo VI, Título II del libro I del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria.

b) Trabajo Realizado:

Indican que el trabajo que realizan ha consistido en analizar las transacciones que la administración de LA COMPAÑÍA ha informado que realizaron con sus partes relacionadas no residentes en los ejercicios fiscales 2013, 2014 y 2015; e incluyó lo siguiente:

1. Preparación del cuestionario de funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos por LA COMPAÑÍA, así como otros cuestionarios detallados en materia de precios de transferencia para ser respondidos por la gerencia de LA COMPAÑÍA.
2. Revisión de los estados financieros correspondientes a los ejercicios fiscales concluidos el 31 de diciembre de cada año (2013, 2014 y 2015), información de compras y ventas del producto, así como otra información relevante para cada ejercicio fiscal.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	08/02/2016	B 3/4
Revisado:	AVG	10/02/2016	

3. Actividad de distribución:

- 3.1. Revisión y análisis de transacciones no controladas potencialmente comparables.
- 3.2. Selección del método más confiable para evaluar si la rentabilidad obtenida por LA COMPAÑÍA en su actividad de distribución fue consistente con el Principio de Libre Competencia.
- 3.3. Búsqueda e identificación de compañías públicas potencialmente comparables en bases de datos para el análisis de la actividad de distribución realizada por LA COMPAÑÍA durante cada período fiscal.
- 3.4. Depuración del grupo de compañías potencialmente comparables por medio de la aplicación de diversos criterios de selección para el análisis de la actividad de distribución realizada por LA COMPAÑÍA durante cada período fiscal.
- 3.5. Obtención del grupo final de compañías comparables para el análisis de la actividad de distribución realizada por LA COMPAÑÍA durante cada período fiscal.
- 3.6. Obtención de información financiera y otra información relevante sobre las compañías comparables para el análisis de la actividad de distribución realizada por LA COMPAÑÍA durante cada período fiscal.
- 3.7. Realización de ajustes contables y de capital a los estados financieros de las compañías comparables para el análisis de la actividad de distribución realizada por LA COMPAÑÍA durante cada período fiscal 2013.
- 3.8. Realización del análisis económico para comparar los resultados financieros de la parte analizada con aquéllos obtenidos por las compañías comparables analizadas. Para este análisis indican que emplean el programa de aplicación computacional Transfer Pricing Search Modeling and Reporting Tool o TPSMART™.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	08/02/2016	B 4/4
Revisado:	AVG	10/02/2016	

- 3.9. Obtención y análisis de los resultados.
4. Aclaración de cuestiones relevantes y obtención de información adicional a través de conferencias telefónicas y correspondencia con el personal de LA COMPAÑÍA.
 5. Revisión de que este estudio cumple con los requerimientos de documentación establecidos en el Capítulo VI, Sección II del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria.
 6. Emisión del borrador final del estudio para comentarios por parte de la gerencia de LA COMPAÑÍA.
 7. Incorporación de comentarios realizados por la gerencia de LA COMPAÑÍA al borrador presentado.
 8. Emisión del estudio final para cada ejercicio fiscal concluido el 31 de diciembre de 2013, 2014 y 2015.

Dentro del cuerpo del informe final que entregan se puede observar que hacen una descripción de los métodos disponibles para realizar el estudio de precios de transferencia: método de precio comparable no controlado, método de costo adicionado, método de precio de reventa, método de partición de utilidades, método del margen neto de la transacción y método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías; así mismo de la selección del método más confiable para analizar la actividad de distribución realizada por Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.

4.3.5 Descripción del negocio de la empresa

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Descripción del negocio de la empresa
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	10/02/2016	C 1/4
Revisado:	AVG	12/02/2016	

1. Tipo de empresa

La compañía se dedica a la importación de productos de la marca Fresh Milk y los comercializa localmente en Guatemala, y sus principales mercados de exportación a Centroamérica son: Honduras, El Salvador y Nicaragua.

2. Proveedores

Para la distribución de los productos que comercializa en Guatemala, la compañía únicamente adquiere el producto terminado de su proveedor relacionado no residente, Fresh Milk International, S.A. (Nueva Zelanda). Asimismo, la compañía realiza adquisiciones de compras y servicios varios y de productos publicitarios y promocionales a otros proveedores locales, los cuales son no relacionados.

Proveedor	Tipo de Producto	Monto	%	Moneda	FOB/CIF/Otra	Plazo Días	Ubicación	Tercero	Relacionado
Canal Nuestro Mundo, S.A.	Publicidad	93,430.25	26%	Qtz	CIF	30	Guatemala	X	
Almacenes de Productos Plásticos	Artículos promocionales	10,025.70	3%	Qtz	CIF	30	Guatemala	X	
Seguridad Inteligente	Seguridad	38,425.00	11%	Qtz	CIF	30	Guatemala	X	
Outsourcing de Guatemala	Servicios de personal	40,008.33	11%	Qtz	CIF	30	Guatemala	X	
Supermarket	Descuentos, crecimiento	75,979.55	21%	Qtz	CIF	30	Guatemala	X	
Corporación de Supermercados	Descuentos, crecimiento	106,800.40	29%	Qtz	CIF	30	Guatemala	X	
Total		364,669.23	100%						

^ V

Los términos económicos de las compras con el proveedor relacionado de productos para la distribución, se manejan las siguientes condiciones de compra:

Concepto	Términos económicos
Plazo de pago recibido	60 días
Intereses moratorios en caso de no cumplir con el plazo	No hay
Moneda en la que se pactan y pagan las compras	Dólares americanos

Fuente: datos proporcionados por la administración de la compañía.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
 Precios de Transferencia: Descripción del negocio de la empresa
 Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	10/02/2016	C 2/4
Revisado:	AVG	12/02/2016	

3. Principales clientes

Se detallan los clientes de la compañía por porcentaje y según su relación durante el ejercicio fiscal 2015.

Cliente	Tipo de Producto	Monto	%	Moneda	FOB/CIF/Otra	Plazo Días	Ubicación	Tercero	Relacionado
Corporación de Supermercados	Productos lácteos y derivados	28,750,003.85	61%	Qtz	CIF	45	Guatemala	X	
Supermarket	Productos lácteos y derivados	5,021,400.25	11%	Qtz	CIF	45	Guatemala	X	
SuperXmas Guatemala	Productos lácteos y derivados	4,105,900.40	9%	Qtz	CIF	45	Guatemala	X	
Tiendas La Económica	Productos lácteos y derivados	1,275,001.90	3%	Qtz	CIF	30	Guatemala	X	
Farmacias El Amigo	Productos lácteos y derivados	400,095.33	1%	Qtz	CIF	30	Guatemala	X	
Resto de otros Clientes	Productos lácteos y derivados	7,442,100.52	16%	Qtz	CIF	30	Guatemala	X	
Total		46,994,502.25	100%						

^ Y

Los términos económicos de las ventas efectuadas por la compañía, distinguiendo, en todos los casos, a clientes nacionales y extranjeros, tanto relacionados como no relacionados:

Concepto	Términos económicos
Plazo de pago concedido a los supermercados (Corp. de Supermercados, Supermarket, SuperXmas)	45 días
Plazo de pago concedido (Resto de clientes)	30 días
Intereses moratorios en caso de no cumplir con el plazo de pago estipulado	La compañía, no tiene como política comercial el cobrar intereses moratorios a los clientes por no cumplir con el plazo establecido en sus días de crédito, ya que esto genera inconformidad en el cliente.
Moneda en la que se pactan y cobran las ventas locales	Quetzales
Moneda en la que se pactan y cobran las ventas al exterior	Dólares americanos

Fuente: Datos proporcionados por la administración de la compañía.

La política de descuentos es determinada por el tipo de cliente o por el volumen de ventas definidas por el gerente general y el gerente de ventas, se otorga descuento entre el 1% y 2% únicamente a los clientes clasificados dentro de mayoristas y detallistas.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	10/02/2016	C 3/4
Revisado:	AVG	12/02/2016	

4. Descripción de la Industria

El mercado lácteo en Guatemala se concentra en su mayoría en la importación de estos productos de consumo, Guatemala importa alrededor del 66% del consumo nacional de leche que representa US\$.170 millones al año (en contraste con las exportaciones que representa US\$.900 mil). Según el desempeño macroeconómico del Banco de Guatemala del año 2015, en los últimos 40 años, Guatemala pasó de ser el país con la mayor producción de leche de la región, a mayor importador de productos lácteos.

Mientras que la Organización Mundial de la Salud (OMS) recomienda que el consumo per cápita anual de leche sea de 140 litros, en Guatemala la ingesta por habitante es de 57 litros, según la Organización de las Naciones para la Alimentación, es la más baja de Centroamérica; sin embargo, en el mercado lácteo guatemalteco participa una gran variedad de empresas que se dedican a la comercialización y producción de los lácteos y sus derivados.

Dentro de la gran variedad de compañías que se dedican a la comercialización de lácteos y sus derivados en Guatemala, la compañía disputa las posiciones en el mercado con sus diferentes competidores, dentro de los cuales se puede mencionar:

- Lama: Empresa de origen mexicano que produce y comercializa leche y sus derivados, basados en estándares de calidad mundial.
- Lechemost: Empresa adquirida recientemente por la empresa mexicana Lama, comercializa productos lácteos de corta duración en diferentes presentaciones.
- Las Vaquitas: Empresa de origen costarricense que produce y comercializa en la región leche y sus derivados, jugos y néctares.
- Corlacs: Es una empresa que se dedica a la distribución de productos alimenticios, tales como leches, quesos, cremas.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
 Precios de Transferencia: Descripción del negocio de la empresa
 Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	10/02/2016	C 4/4
Revisado:	AVG	12/02/2016	

- Bontlé: Es la principal corporación global de nutrición, salud y bienestar. Distribuye productos alimenticios.

La compañía implementa estrategias de mercado para poder competir con estas partes del mercado, por medio de lanzamiento de nuevos productos como lo son las leches especializadas con lo que se espera mejorar la participación en el mercado.

5. Transacciones entre compañías relacionadas

El nombre, país y la información fiscal de las partes relacionadas no residentes con las que la compañía celebró operaciones durante el ejercicio fiscal sujeto a análisis para determinar los procedimientos contables y fiscales, se muestran a continuación:

Compañía relacionada	Transacción	Tipo de Transacción	Monto
Fresh Milk International, S.A.	Importación de productos alimenticios	Egreso	Q.264,045,762.10 W
País	Nueva Zelanda		
Registro fiscal	NZ-M001-800		
Dirección fiscal	Palmerston North	Apdo. Postal	Nueva Zelanda 1025

4.3.6 Análisis a los procesos de la empresa

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Análisis a los Procesos de la empresa
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	15/02/2016	D-1 1/9
Revisado:	AVG	17/02/2016	

Análisis funcional

Se detallan las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos por las partes relacionadas e involucradas en las transacciones sujetas al análisis. El análisis funcional resulta fundamental en la determinación de la metodología más adecuada para considerar si las transacciones entre compañías relacionadas sujetas a estudio, se pactaron de acuerdo con el principio de libre competencia.

Conforme a lo que indica el artículo 58, inciso 3), en el Capítulo VI, Título II del libro I del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, en el análisis para determinar si dos o más operaciones de semejantes características son comparables, se tomarán en cuenta los siguientes factores:

- a. Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación;
- b. Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderados, en su caso, los activos utilizados;
- c. Los términos contractuales de los que en su caso se deriven de las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante;
- d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones;
- e. Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	15/02/2016	D-1 2/9
Revisado:	AVG	17/02/2016	

Esto conlleva al análisis de las funciones, de activos y riesgos de la empresa para determinar el grado de comparabilidad de transacciones, con el objeto de poder establecer si las operaciones celebradas con partes relacionadas fueron pactadas o no de acuerdo con el principio de libre competencia. Por lo cual se realiza un comparativo entre las condiciones de las operaciones entre relacionadas con otras operaciones comparables realizadas con independientes.

a. Funciones

A continuación se resumen las principales funciones desarrolladas por la compañía durante el ejercicio fiscal concluido el 31 de diciembre de 2015.

1. Ventas

Comercializa la gama de productos alimenticios (leches, helados, yogurt, quesos, cremas lácteas y productos industriales), a través de 3 canales:

- **Canal detalle**

Las ventas efectuadas en este canal de ventas, están sectorizadas a las tiendas de barrio ubicadas en las distintas zonas del área metropolitana de la ciudad de Guatemala, así como en el resto del territorio, donde haya acceso a los vehículos de reparto con que cuenta la compañía. La cartera de clientes de esta área representa un porcentaje menor en relación con las ventas.

- **Canal mayorista y mercados especiales**

Las ventas efectuadas por este canal, corresponden a ventas efectuadas a los principales supermercados del país, restaurantes y tiendas de conveniencia, así como ventas efectuadas a clientes identificados como mayoristas, de acuerdo con el volumen

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	15/02/2016	D-1 3/9
Revisado:	AVG	17/02/2016	

de compras que le efectúan a la compañía. Este canal representa el mayor volumen de ventas, ya que sus principales clientes son los supermercados del país.

2. Mercadeo

El departamento de publicidad y mercadeo, se encarga de las diferentes actividades promocionales para dar a conocer la gama de productos que comercializa, es aquí donde se realizan los estudios respectivos para verificar el comportamiento del mercado. Los medios de comunicación utilizados para dar a conocer los productos o nuevos lanzamientos son afines al mercado del consumo de alimentos, como lo son, revistas semanales de ofertas, actividades en los puntos de venta (degustaciones), vallas publicitarias, ferias alimenticias, etc.

3. Logística y operaciones

Este departamento se encarga de llevar a cabo el desarrollo de la logística del negocio, el cual se divide en importación, almacenaje y distribución.

Para la entrega de mercadería a los clientes en el área metropolitana, es de 24 a 30 horas dependiendo el monto del pedido. En el caso del área departamental, puede ser hasta 10 días de acuerdo a las rutas de transporte establecidas para el efecto.

Se realiza una planificación de inventario, a través del área de importaciones, que es la encargada del plan de abastecimiento de la bodega, en función de la planificación de ventas. El trabajo es efectuado por un comité de inventarios, quienes se reúnen normalmente el día viernes de cada semana. Este comité es multidisciplinario, ya que incluye personal designado de ventas, mercadeo, finanzas, logística y gerencia general. Se revisan las existencias de los inventarios, en función de las ventas promedio de las últimas 8 semanas anteriores; y, sobre esa base se efectúan las compras a casa matriz.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	15/02/2016	D-1 4/9
Revisado:	AVG	17/02/2016	

La política de la compañía es que las existencias de los inventarios, en producto de bodega ambiente y congelados sean de 20 días; y, en el caso del producto refrigerado, es de 11 días.

En el momento de efectuar una importación, se considera que la casa matriz tarda 35 días en enviar un despacho desde Nueva Zelanda hacia Guatemala. El producto ingresa principalmente por la aduana de Puerto Quetzal en contenedores completos. Una vez planificada y confirmada la importación, la subsidiaria se encarga de efectuar los trámites aduanales correspondientes ante las entidades gubernamentales guatemaltecas, para obtener los permisos de ingreso respectivos, ya que por ser productos alimenticios para consumo humano, deben contar con los mismos.

4. Servicio al cliente

Como parte de sus principales funciones están:

- Atención a los clientes en tomar los pedidos que realizan por medio de llamadas telefónicas y correos electrónicos; asimismo, la atención de pedidos que realizan los vendedores ruteros y la facturación en general de cualquier pedido para la venta.
- Dar seguimiento a la venta hasta que se encuentre recibida por parte del cliente.

5. Recursos humanos

Departamento encargado de realizar las contrataciones de personal de acuerdo a las necesidades, coordinar las capacitaciones, resguardo de contratos de trabajo y todo lo relacionado con los temas de recursos humanos del personal.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	15/02/2016	D-1 5/9
Revisado:	AVG	17/02/2016	

b. Activos

Se detallan los activos utilizados por la compañía en el desarrollo de su actividad económica durante el periodo fiscal 2015.

1. Activo corriente

Al 31 de diciembre de 2015, el activo corriente representaba el 95.30% del activo total. Las cifras reportadas respecto del activo corriente se detallan a continuación:

Cuentas	Saldo en Qtz	% Participación del Activo Total
Caja y bancos	22,850,001.75	24.66%
Cuentas por cobrar comerciales	46,994,502.25	50.71%
Existencias	15,670,899.00	16.91%
Otras cuentas activos corrientes	2,799,551.00	3.02%
Total	88,314,954.00	95.30%

^ y/

2. Activo no corriente

Al 31 de diciembre de 2015, el activo no corriente representaba el 4.70% del activo total. Las cifras reportadas respecto del activo no corriente se detallan a continuación:

Cuentas	Saldo en Qtz	% Participación del Activo Total
Propiedades, planta y equipo (neto)	4,307,078.00	4.65%
Otros activos	49,075.87	0.05%
Total	4,356,153.87	4.70%

^ y/

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	15/02/2016	D-1 7/9
Revisado:	AVG	17/02/2016	

c. Riesgos

Se detallan los riesgos asumidos por la compañía en el desarrollo normal de la actividad económica durante el ejercicio fiscal 2015.

1. Riesgo de inventario

Se refiere a las pérdidas asociadas con la realización de inventario de producto terminado. Las pérdidas incluyen descomposición o descongelamiento de tal manera que los productos no puedan ser vendidos.

Para el caso del almacenamiento de los productos que comercializa la compañía, las bodegas cuentan con lineamientos y estándares de seguridad por el cuidado que requieren dichos productos; sin embargo, existen riesgos externos que pueden ocasionar la pérdida del producto, tales como inundaciones, incendios, etc. Dichos riesgos son mitigados con una cuidadosa selección de estándares de seguridad dentro de las bodegas. Para el caso de falla en la electricidad, la compañía cuenta con planta de generación de electricidad que se activa de forma inmediata ante una falla en el sistema eléctrico, en caso de arruinarse cualquier congelador, la compañía también cuenta con seguro que cubre este tipo de eventualidades.

2. Riesgo de producto

Los riesgos se mitigan en función del tipo de producto. En el caso de los productos congelados y refrigerados, la compañía cuenta con cuartos fríos, los cuales se mantienen a la temperatura que requiere cada tipo de producto.

Para el caso de los productos a temperatura ambiente, la compañía tiene bodegas estructuradas, de manera que el producto no sea afectado por cambios climáticos, que pudieran originar descomposición de los mismos.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	15/02/2016	D-1 8/9
Revisado:	AVG	17/02/2016	

La compañía tiene contratados seguros contra riesgos, principalmente el riesgo de robo de producto que puede darse por ser producto alimenticio, susceptible de ser comercializado de contrabando.

3. Riesgo de crédito

El riesgo de cobro a los clientes es variable. Por ejemplo, la cuenta por cobrar en transacciones entre compañías relacionadas (eventuales), no corre riesgo debido a que está respaldado por casa matriz. En el caso de las transacciones con terceros, por ejemplo en la línea de supermercados (canal principal de ventas), la cuenta por cobrar está respaldada por los contratos de negociación con cada cliente de esta línea. Y en el caso de ventas con los demás clientes, primero se debió cumplir con la política de otorgamiento de créditos establecida por la compañía.

4. Riesgo de tipo de cambio

Los riesgos del tipo de cambio los asume la compañía por el tipo de transacciones que se operan en moneda extranjera. No se tiene contratado ningún instrumento financiero que cubra el riesgo de tipo de cambio. La forma de evitar una pérdida cambiaria, es mantener monitoreo constantemente de las tasas de cambio del banco central y del mercado, principalmente con los bancos donde la empresa tiene cuentas monetarias habilitadas, y la negociación directa con la banca al momento de realizar compra de divisas.

5. Riesgo país

Existen hechos que pueden ocurrir durante el proceso de transportación de la mercadería a las instalaciones de los clientes, entre los que se pueden mencionar: robo de furgones, factores climáticos, accidentes, productos dañado, mala manipulación del producto, incendios e inadecuada ubicación de los productos en las bodegas de los clientes, ante los cuales la compañía toma diversas acciones para mitigarlos.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	15/02/2016	D-1 9/9
Revisado:	AVG	17/02/2016	

Para la mitigación de este tipo de riesgos, la compañía contrata seguros para proteger la mercadería al momento de ser transportada, contrata servicios de seguridad (custodios), capacita a su personal, ha instalado sistemas de detección de incendios así como extintores y planos de evacuación ante cualquier eventualidad.

Adicionalmente, algunos riesgos identificados dentro del país son:

- Acceso vial: bloqueos de carreteras y aduanas que demoren la entrega de los productos. Este riesgo puede mitigarse estableciendo vías alternas, previendo el incremento que esto conlleva.
- Aumento de precios en los productos. Un factor principal que provoca un aumento en los precios de los productos es el alza en el costo de los combustibles, por el precio de flete en el traslado de los productos.

En los casos de devoluciones de producto, la compañía tiene la política de no aceptar devoluciones, exceptuando casos excepcionales que son tratados de forma específica con la gerencia de ventas.

4.4.1 Selección del método más confiable para diseñar el control adecuado de precios de transferencia

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Selección del método más confiable para diseñar el control adecuado de PT
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	17/02/2016	PT-1 1/5
Revisado:	AVG	19/02/2016	

Un método apropiado para documentar las principales transacciones controladas entre partes relacionadas es aquel método que, dados los hechos y circunstancias, proporciona una medida confiable o el mejor estimado del precio intercompañía (con relación a los resultados de otros métodos). A efectos de determinar la confiabilidad de un método, los cuatro factores más importantes a considerar son:

- La existencia de comparables operacionales,
- El grado de comparabilidad entre las partes relacionadas y las transacciones comparables no controladas o partes comparables,
- La calidad de la información disponible, y
- La validez de los supuestos empleados en el análisis de las transacciones controladas.

Se analiza la actividad de distribución realizada por la compañía, lo cual permite comprobar si las compras de productos terminados efectuadas por la compañía a partes relacionadas no residentes durante el período fiscal 2015 se realizaron de acuerdo con el principio de libre competencia. La compañía realiza importación de producto terminado con su casa matriz en Nueva Zelanda (Fresh Milk International, S.A.)

1. Selección del método más confiable

Método de importaciones y exportaciones de mercancías (artículo 60, Decreto Número 10-2012)

La legislación guatemalteca establece un sexto método específico para la importación y exportación de mercancías, el cual establece en el caso de importación que el precio

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	17/02/2016	PT-1 2/5
Revisado:	AVG	19/02/2016	

de las mercancías no podrá ser mayor a su precio en base a parámetros internacionales a la fecha de compra en el lugar de origen; sin embargo, en Guatemala, no se cuenta con dichos parámetros internacionales para evaluar las importaciones realizadas por la compañía, por lo que no fue posible aplicar el método de importaciones y exportaciones de mercancías para la actividad de distribución de la compañía.

Método de precio comparable no controlado (MPC) (artículo 59, numeral 1, inciso a. Decreto Número 10-2012)

El camino más directo para determinar si las condiciones establecidas o impuestas entre dos empresas relacionadas responden al principio de libre competencia, consiste en comparar los precios facturados en operaciones vinculadas entre esas dos empresas relacionadas, con los precios facturados en operaciones comparables entre dos empresas independientes (comparación externa); o bien la comparación entre los precios facturados en operaciones con una empresa relacionada con la facturación a una empresa independiente (comparación interna).

No obstante, con base en la información analizada de la compañía, su principal proveedor es su parte relacionada no residente. La compañía no adquiere productos similares de terceros independientes. Por lo anterior, no fue posible la aplicación del MPC interno.

Por otro lado, no fue posible obtener información de transacciones similares a la analizada, celebradas entre terceros (comparación externa). Por las razones señaladas en los párrafos anteriores no fue posible aplicar el método de precio comparable no controlado para el análisis de la compra de producto terminado para su distribución.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	17/02/2016	PT-1 3/5
Revisado:	AVG	19/02/2016	

Método de costo adicionado (MCA) (artículo 59, numeral 1, inciso b. Decreto Número 10-2012)

El MCA es regularmente utilizado para evaluar compañías que realizan actividades de valor agregado como: manufactura, ensamble, producción de bienes que son vendidos a otra parte relacionada, o que presten algún servicio; sin embargo, la transacción en estudio es una compra de producto terminado para su distribución, ya que la compañía no realiza ningún proceso de manufactura, por lo que este método no sería el más adecuado para medir ésta transacción.

Método de precio de reventa (MPR) (artículo 59, numeral 1, inciso c. Decreto Número 10-2012)

El MPR se aplica principalmente en el caso de distribuidores que revenden productos sin efectuar alteraciones físicas o sin incrementar significativamente el valor agregado del producto distribuido. No se pudieron identificar transacciones comparables internas para medir la compra de producto que la compañía hace a su parte relacionada.

Adicionalmente, si bien varias compañías independientes podrían ser consideradas comparables a la compañía, no resulta recomendable el método de precio de reventa externo ya que la aplicación de este método implica que se deben conocer los conceptos registrados en el costo de venta tanto de la compañía como de las comparables para determinar que se haya utilizado el mismo criterio de clasificación; sin embargo, no se pudo corroborar esto para las comparables. Por estas razones, no se consideró oportuno aplicar el método de precio de reventa.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	17/02/2016	PT-1 4/5
Revisado:	AVG	19/02/2016	

Método de partición de utilidades (MPU) (artículo 59, numeral 2, inciso a. Decreto Número 10-2012)

Este método se deriva de las utilidades combinadas de operación generadas por partes independientes en las actividades del negocio en cuestión. Bajo este método, el porcentaje de la utilidad (o pérdida) combinadas de operación generadas por partes independientes, será usado para asignar la utilidad (o pérdida) combinada de operación de la actividad relevante del negocio en cuestión. Para asegurar que las asignaciones sean conforme al principio de libre competencia, la búsqueda debe ser conducida hacia la identificación de la porción adecuada de los beneficios o ganancias.

El MPU no fue seleccionado para analizar la compra de producto terminado, debido a que no se tuvo acceso a la información financiera de la contraparte, en este caso la casa matriz en Nueva Zelanda; asimismo, tampoco se puede aplicar debido a que este método no es apropiado si una de las partes tiene funciones simples y no tiene una contribución única en la operación bajo análisis. Por estas razones no se consideró oportuno aplicar el método de partición de utilidades.

Método del margen neto de la transacción (MMNT) (artículo 59, numeral 2, inciso b. Decreto Número 10-2012)

El método del margen neto de la transacción consiste en determinar la utilidad de operación entre partes relacionadas y compararla con la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base a factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos utilizados, funciones realizadas y riesgos asumidos.

Debido a que los resultados del método del margen neto de la transacción no se ven afectados significativamente por diferencias en el producto como el método de precio comparable no controlado; o por diferencias en la clasificación de costos de ventas y

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	17/02/2016	PT-1 5/5
Revisado:	AVG	19/02/2016	

gastos de operación, como el método de costo adicionado o el método de precio de reventa, se considera que la aplicación del método del margen neto de la transacción podría ser más confiable que la aplicación de otros métodos.

Debido a que la compañía compra todos sus productos terminados de su parte relacionada no residente, no fue posible aplicar el método del margen neto de la transacción utilizando comparables internas. De igual manera, se intentó obtener información de operaciones celebradas por las partes relacionadas de la compañía con terceros independientes, que fueran similares a la operación bajo análisis; sin embargo, tampoco fue posible identificar la existencia de estas operaciones.

Por lo anterior, para la aplicación confiable del método del margen neto de la transacción, se identificarán compañías públicas que realizan funciones y enfrentan riesgos similares a los de la compañía; asimismo, se utilizó el método del margen neto de la transacción ya que es poco preciso hacer una diferenciación de los costos y gastos que las empresas comparables hacen, por lo que la utilidad de operación ofrece un estimado confiable cuando se dificulta la separación de lo que se considera como costos y gastos de operación por las empresas comparables.

4.4.2 Aplicación del método del margen neto de la transacción entre la subsidiaria y su casa matriz

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Aplicación del método del margen neto de la transacción
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

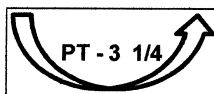
	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	18/02/2016	PT-2 1/2
Revisado:	AVG	22/02/2016	

El método del margen neto de la transacción –MMNT–, consiste en determinar transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o parte no relacionadas en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos y/o flujos de efectivo (artículo 59, de la ley de actualización tributaria y los lineamientos de la OCDE).

El grado de comparabilidad requerido para obtener un resultado confiable bajo el MMNT es en general menos exigente que el requerido bajo otros métodos. El grado de comparabilidad se determina en función al capital invertido y riesgos asumidos, tanto por parte de la entidad bajo análisis, como por las compañías no relacionadas que se usan como comparables. Bajo el MMNT, las compañías independientes comparables sólo necesitan ser similares a grandes rasgos, y se acepta cierta diversidad de servicios, productos y funciones.

Las etapas a desarrollar para aplicar el método del margen neto de la transacción, en el análisis de la importación de productos terminados de la compañía, con su parte relacionada no residente, durante el período fiscal 2015, requiere la aplicación confiable, de los siguientes elementos:

- Selección de la parte analizada;



página 191

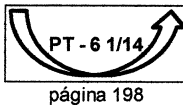
	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	18/02/2016	PT-2 2/2
Revisado:	AVG	22/02/2016	

- Determinación de los resultados financieros correspondientes a las transacciones entre partes relacionadas;

- Selección del período a comparar;



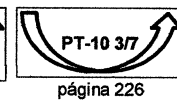
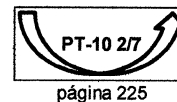
- Selección de compañías comparables;



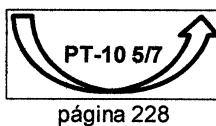
- Aplicación de ajustes a los estados financieros de las compañías comparables y a los estados financieros de la parte analizada, para eliminar diferencias en prácticas contables, asumiendo que estos ajustes son los más adecuados y posibles;



- Realización de ajustes para eliminar diferencias entre la parte analizada y las compañías comparables. Estas diferencias incluyen riesgos asociados, funciones desempeñadas, costos de capital y condiciones económicas generales, asumiendo que estos ajustes son adecuados y posibles; y



- Selección de un indicador del nivel de utilidad confiable.



4.4.3 Selección en la distribución local de la entidad como parte analizada en el mercado guatemalteco

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Parte Analizada
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	19/02/2016	PT-3 1/4
Revisado:	AVG	23/02/2016	

Siendo que la compañía es el contribuyente guatemalteco y considerando que dicha entidad es una distribuidora con las operaciones menos complejas del grupo. La compañía es la entidad bajo análisis; que es la entidad participante en las transacciones controladas cuyos precios serán evaluados utilizando el método del margen neto de la transacción –MMNT–.

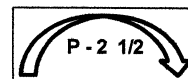
La parte analizada es generalmente la compañía participante en las transacciones controladas cuyos precios o resultados pueden ser evaluados de la manera más sencilla, utilizando la información más confiable, requiriendo el menor número de ajustes y para la cual es posible identificar información de compañías comparables no relacionadas.

De acuerdo con lo anterior, en la mayoría de los casos la entidad bajo análisis será la compañía participante en las transacciones controladas sujetas a estudio que sea menos compleja y que no posea bienes intangibles u otros activos cuyas características la hagan diferente de posibles compañías comparables no relacionadas.

Es importante la valoración del entorno en el que el grupo económico desarrolla su actividad: sector productivo, aspectos macroeconómicos, condiciones del mercado o mercados, entre otros.

1. Análisis económico:

La compañía desarrolla su actividad comercial en el sector distribución de importaciones y venta de bienes perecederos de origen animal a terceros. Importa los bienes de su parte relacionada residente en el extranjero (Nueva Zelanda).



Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Parte Analizada
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	19/02/2016	PT-3 2/4
Revisado:	AVG	23/02/2016	

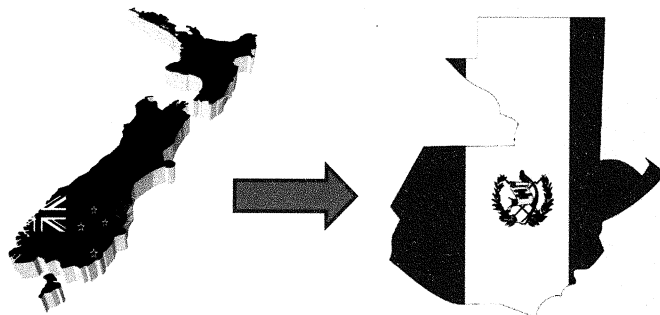
De acuerdo a la información recopilada, se analizan los datos siguientes:

- **Etapas de desarrollo económico de mercado:** la economía de mercado de la compañía es exitosa debido a que el consumo de bienes perecederos (productos lácteos y derivados de origen animal), son productos que con el pasar del tiempo van tomando importancia en la alimentación de la población guatemalteca, por tratarse de una marca reconocida a nivel mundial está muy bien posicionada.
- **Oferta y demanda:** es fuerte para una empresa que compite en el mercado guatemalteco, ya que existen varias marcas de productos de la misma línea que ofrecen a los clientes productos de primera necesidad. La demanda es recíproca, derivado a que el consumidor final opta por comprar los productos de la compañía (leches larga duración), por ser estos de marca líder en el mundo.
- **Nivel y tamaño de mercado:** en un país como Guatemala, en donde el consumo de productos lácteos y sus derivados va tomando auge en la canasta básica, el mercado para los bienes que distribuye y comercializa la compañía, lo constituyen personas de todas las edades, estilos de vida, de todas las diversas actividades cotidianas, académicas y laborales del país.
- **Ubicación geográfica:** la compañía es una empresa residente en Guatemala, con establecimiento permanente en San Juan Sacatepéquez, Milpas Altas. Su casa matriz es residente en Nueva Zelanda.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	19/02/2016	PT-3 3/4
Revisado:	AVG	23/02/2016	

Figura 13

Ubicación geográfica compañías relacionadas



Fuente: elaboración propia con base a los datos obtenidos de la compañía.

- **Distribución de los productos en el mercado guatemalteco**

De la importación de bienes de la compañía se selecciona, para efectos ilustrativos, los productos más reconocidos por su utilización en familia, por lo tanto, la venta y distribución de dichos productos a los clientes en Guatemala se realiza de acuerdo a lo siguiente:

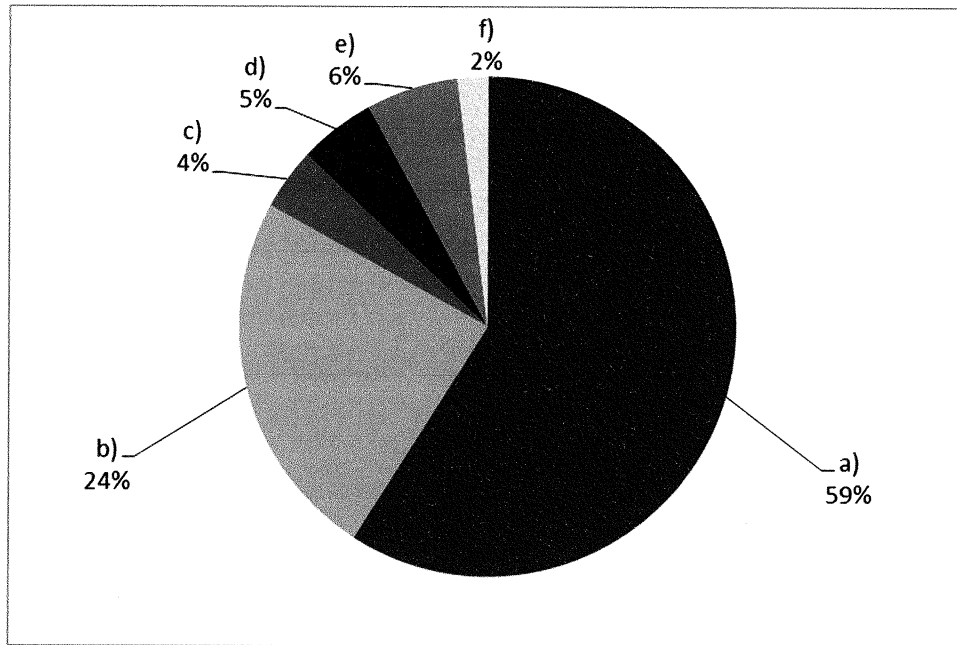
Familia de productos	Venta
a) Leche líquida larga duración	59%
b) Leche en polvo	24%
c) Quesos	4%
d) Yogurt	5%
e) Helados	6%
f) Cremas lácteas	2%
Total	100%

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Parte Analizada
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	19/02/2016	PT-3 4/4
Revisado:	AVG	23/02/2016	

Figura 14

Distribución de productos importados parte analizada residente en Guatemala



Fuente: elaboración propia con base a los datos obtenidos de la compañía.

4.4.4 Determinación de resultados financieros correspondientes a transacciones entre partes relacionadas

Se presentan los estados financieros de la compañía del período fiscal terminado al 31 de diciembre de 2015. Debido a que la compañía se dedica exclusivamente a la distribución de productos terminados, no hubo necesidad de segmentar los estados financieros, los mismos fueron proporcionados por la gerencia financiera.

PRODUCTOS LÁCTEOS DE CALIDAD INTERNACIONAL, S.A.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2015
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

ACTIVO			
CORRIENTE			
Caja y bancos		22,850,001.75	88,314,954.00
Cuentas por cobrar comerciales		46,994,502.25	
Existencias		15,670,899.00	
Otras cuentas activos corrientes		2,799,551.00	
		<hr/>	
NO CORRIENTE			4,356,153.87
Propiedades, planta y equipo (neto)		4,307,078.00	
Otros activos		49,075.87	
		<hr/>	
TOTAL ACTIVO			<u>92,671,107.87</u>
PASIVO			
CORRIENTE			
Cuentas por pagar comerciales locales		364,669.23	12,042,482.37
Cuentas por pagar comerciales del exterior		1,048,884.50	
Otras cuentas por pagar		2,554,934.41	
Otros pasivos corrientes		8,073,994.23	
		<hr/>	
NO CORRIENTE			0.00
TOTAL PASIVO			<u>12,042,482.37</u>
PATRIMONIO Y RESERVAS			
Capital suscrito y pagado	65,000,000.00		
Reserva legal	<u>2,075,096.96</u>	67,075,096.96	
Utilidad ejercicios anteriores		6,725,954.40	
Utilidad del ejercicio		<u>6,827,574.14</u>	80,628,625.50
			<hr/>
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO			<u>92,671,107.87</u>

El infrascrito Perito Contador, Titulado y Registrado en la Superintendencia de Administración Tributaria con NIT 1312160-1; CERTIFICA: Que el presente ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA al 31 de diciembre de 2015, demuestra en forma razonable la situación financiera de la empresa Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.

Guatemala, 21 de marzo de 2016


ÁLVARO DEL VALLE
CONTADOR
NIT 1312160-1


ROBERTO ARATHOON
REPRESENTANTE LEGAL

PRODUCTOS LÁCTEOS DE CALIDAD INTERNACIONAL, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2015
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

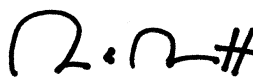
Ventas netas	331,396,237.18
Costo de ventas	<u>(264,045,762.10)</u>
Utilidad bruta en ventas	67,350,475.08
Gastos de operación	(57,672,307.85)
Gastos de venta	(46,351,133.49)
Gastos administrativos	<u>(11,321,174.36)</u>
Utilidad en operación	9,678,167.23
Otros gastos	(600,409.82)
Otros ingresos	<u>25,674.78</u>
Ganancia (pérdida del periodo)	9,103,432.19
Impuesto sobre la renta	<u>(2,275,858.05)</u>
Utilidad después de impuestos	<u><u>6,827,574.14</u></u>

El infrascrito Perito Contador, Titulado y Registrado en la Superintendencia de Administración Tributaria con NIT 1312160-1; CERTIFICA: Que el presente ESTADO DE RESULTADOS comprendido por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015, demuestra en forma razonable los resultados financieros de la empresa Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.

Guatemala, 21 de marzo de 2016



ÁLVARO DEL VALLE
CONTADOR
NIT 1312160-1



ROBERTO ARATHOON
REPRESENTANTE LEGAL

4.4.5 Selección del período a comparar, para efectuar los ajustes razonables

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
 Precios de Transferencia: Selección del período a comparar
 Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	23/02/2016	PT-5
Revisado:	AVG	25/02/2016	

Para la aplicación del método del margen neto de la transacción, generalmente, se considera información de años múltiples. El artículo 40 del Acuerdo Gubernativo Decreto Número 2132013, del reglamento del impuesto sobre la renta indica que "...Si existen diferencias, deben realizarse los ajustes razonables correspondientes, entendidos éstos como aquellos que eliminen las variaciones, para que las operaciones sean comparables, siempre que el método y las razones de éste ajuste puedan justificarse en la documentación". Es decir, que cuando los ciclos de negocio o aceptación comercial de un producto o servicio del contribuyente abarquen más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores o posteriores.

En caso de que se utilice información financiera de compañías extranjeras, el fin del ejercicio fiscal de la parte analizada podría no coincidir necesariamente con el fin del ejercicio fiscal de las compañías consideradas comparables. Esto origina problemas al determinar el ejercicio fiscal de las compañías comparables que corresponde al ejercicio fiscal de la compañía. En este caso, se considera que el ejercicio fiscal de las compañías comparables que se corresponde con el de la compañía analizada, es aquel que tiene el mayor número de meses en común con el ejercicio fiscal de la compañía. De esta manera, se estableció un rango en el que podía concluir el ejercicio fiscal de las compañías comparables con el objeto de considerarlo similar con el de la compañía. A continuación se establece el mencionado rango.

Fin del ejercicio fiscal de la compañía analizada	Rango del fin del ejercicio fiscal de las compañías comparables	
al 31 de diciembre 2015	Octubre 2012	Septiembre 2013
	Octubre 2013	Septiembre 2014
	Octubre 2014	Septiembre 2015



4.4.6 Selección de compañías comparables

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Selección del Compañías Comparables
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 1/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

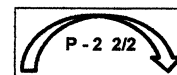
Conforme a lo establecido en el artículo 58, del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria, se buscaron compañías que realizaran actividades de empresas distribuidoras de alimentos en general con baja intensidad en el uso de activo fijo y bajo valores agregados; similares a las realizadas por la compañía. Para efectos de la legislación en materia de precios de transferencia, comparabilidad significa que no existan diferencias que puedan afectar significativamente la comparación del monto de la contraprestación o margen de utilidad o, si existen tales diferencias, sea posible realizar los ajustes razonables para eliminar su efecto. Según el MMNT, la comparabilidad se establece con base a las similitudes en las funciones realizadas, activos utilizados, riesgos asumidos y productos vendidos. Considerando que para este método la similitud en los productos es menos importante que la similitud en las funciones, activos y riesgos, la búsqueda de compañías comparables se enfocó a compañías que realizaran actividades de distribución de alimentos en general con baja intensidad en el uso de activo fijo y bajo valor agregado.



página 209

Debido a la inexistencia de transacciones internas que pudieran ser consideradas transacciones comparables no controladas internas, se procedió a buscar compañías con información públicamente disponible que realizaran actividades similares. No fue posible emplear información financiera de empresas públicas comparables residentes en Guatemala debido a que esta información no estuvo disponible. Por lo tanto, la búsqueda se basó en empresas públicas en Estados Unidos de América y Canadá.

En tal sentido, la búsqueda se basó en empresas públicas que cotizan en las bolsas de valores de los E.U.A. y Canadá. A pesar de que las diferencias de mercado geográfico pueden causar diferencias sistemáticas en la rentabilidad de compañías comparables



página 190

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 2/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

en Guatemala y otros países, es posible realizar ajustes económicos que eliminen de manera razonable dichas diferencias.

A este respecto, las Guías de la OCDE establecen en su artículo 3.35, lo siguiente:

“...Las comparables no domésticas no deben ser rechazadas automáticamente por el simple hecho de no ser nacionales. La determinación de que una comparable no doméstica sea confiable o no debe de hacerse caso por caso, y en función de la medida en que esta satisfaga los cinco factores de comparabilidad...”

Asimismo el artículo 39, numeral 3 Acuerdo Gubernativo Decreto Número 213-2013 Reglamento del impuesto sobre la renta también establece lo siguiente:

“...Para la determinación del valor de las operaciones potencialmente comparables en condiciones de libre competencia, se deben considerar, entre otros, los siguientes elementos: Identificación, disponibilidad, fiabilidad, y análisis de precios de operaciones comparables tanto internos como externos, tanto domésticos como extranjeros. Se entiende por comparable interno el precio que una parte interviniente en la operación relacionada acuerda con una parte independiente...”.

A continuación se describen los procedimientos empleados en el desarrollo de la muestra de transacciones o compañías comparables no relacionadas, la búsqueda realizada en diversas fuentes de información incluyendo bases de datos desarrolladas con licencia, los indicadores de los niveles de rentabilidad, el análisis de selectividad, así como los ajustes estadísticos y económicos si son procedentes.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 3/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

a. Descripción del proceso de búsqueda de compañías comparables

En la búsqueda de compañías comparables no relacionadas, se descarta el uso de información financiera de compañías privadas. El problema principal con esta información es que los dueños o las partes que ejercen control sobre la compañía, también participan en la administración de la misma. Esto implica que la remuneración de estos entes constituye en sí misma una operación entre partes relacionadas. Por lo tanto, la discrecionalidad en el monto de las transacciones controladas y su registro pudiera ser arbitraria y afectar los resultados del análisis.

De la misma manera, muchos contribuyentes conocen a sus competidores en la industria y saben que estos realizan el mismo tipo de funciones y venden productos o prestan servicios similares. Siempre que sea posible, se intenta usar a esas entidades como comparables; sin embargo, en la mayoría de los casos estos competidores representan pequeñas líneas de negocios dentro de grandes corporaciones integradas que realizan varias operaciones diferentes.

Por lo tanto, no es posible reunir la información necesaria acerca de estas entidades que asegure la utilización confiable de información de estos competidores para establecer el rango de valor de mercado una vez descartado el uso de información de compañías privadas y de competidores de la entidad bajo análisis, se necesitan identificar compañías comparables no relacionadas a las actividades de las mismas. Con este propósito, se recurren a bases de datos de compañías con información pública que, como se mencionó anteriormente, han sido desarrolladas y que contienen la información necesaria para la aplicación de los métodos de precios de transferencia.

La búsqueda de compañías comparables se llevó a cabo utilizando las bases de datos Compustat, y Global Vantage. Por medio de esta búsqueda se identificaron 10

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 4/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

compañías las cuales cumplen de manera razonable con los criterios de comparabilidad establecidos en las guías en materia de precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para empresas multinacionales y administraciones fiscales (Guías de la OCDE) y el artículo 58, del Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.

El proceso de búsqueda estuvo enfocado a identificar empresas dedicadas a la distribución de alimentos, con funciones, activos y riesgos comparables a los establecidos para la parte analizada.

Según el método del margen neto de la transacción, la comparabilidad se establece con base a las similitudes en las funciones realizadas, activos utilizados, riesgos asumidos y productos vendidos. A este respecto, las Guías de la OCDE mencionan lo siguiente:

Artículo 1.40: “Dependiendo del método de precios de transferencia, este factor (características de bienes o servicios) debe ser considerado en mayor o menor medida.” “...Las posibles diferencias en las características de bienes o servicios son menos sensibles en el caso de métodos transaccionales de utilidad que los métodos transaccionales tradicionales.”

Artículo 1.41: “Dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso, puede ser aceptable ampliar el alcance del análisis de comparabilidad incluyendo transacciones no controladas relacionadas con productos que son diferentes (a los de la parte analizada), pero con funciones desempeñadas similares.”

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 5/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

b. Información pública de compañías guatemaltecas y mexicanas

Para llevar a cabo el análisis del método del margen neto de la transacción, de primero se realizó una búsqueda de información pública en periódicos, anuarios financieros y bursátiles de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), reportes y publicaciones especializadas de compañías mexicanas independientes que desarrollan actividades de distribución de productos de consumo masivo, de tal forma que pudieran servir como comparables a las funciones desarrolladas por ésta.

En Guatemala, la legislación que regula el mercado de valores es relativamente joven, por lo que no existe en la Bolsa de Valores Nacional (BVNSA), información pública de compañías, para ubicar transacciones comparables no controladas.

En México existe cierta información pública, desafortunadamente dicha información no es muy amplia. De acuerdo con la naturaleza de la transacción analizada, se busca información publicada en las citadas fuentes para ubicar transacciones comparables no controladas.

Sin embargo, en México sólo existe información pública disponible de compañías que, generalmente, son parte de grandes conglomerados por lo que su información financiera no refleja adecuadamente el nivel de precisión requerido para elaborar una muestra significativamente comparable.

En Guatemala, la información de la mayoría de compañías no es pública, dificultando obtener información comparable o no relacionada. Debido a que no se obtuvieron compañías comparables no relacionadas mexicanas ni guatemaltecas, en la búsqueda inicial, se inició una nueva búsqueda que incluyera compañías establecidas en la región considerada en bases de datos de Norteamérica, (EE.UU. y Canadá) y que

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 6/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

contaran con información pública y conforme a los criterios requeridos por la U.S. Securities and Exchange Commission –SEC–, puesto que así se garantiza la confiabilidad de los estados financieros de compañías comparables.

Por lo tanto, considerando que para este método la similitud en los productos es menos importante, la búsqueda de compañías comparables se enfocó en identificar empresas dedicadas a la distribución de alimentos con funciones, activos y riesgos similares a los establecidos para la parte analizada.

c. Información pública de compañías en Norteamérica

Se inició una búsqueda que incluyera compañías en los EE.UU. y Canadá, que contaran con información pública y conforme a los criterios requeridos por la U.S. Securities and Exchange Commission -SEC- (puesto que así se garantiza la confiabilidad de los estados financieros de las compañías comparables). El emplear información comparable de compañías extranjeras es una práctica común debido a que existe muy poca información pública disponible. La aplicación de información pública de compañías en los Estados Unidos de América y en Canadá resulta confiable debido a los criterios contables y al grado de detalle que manejan, lo que genera un mayor nivel de comparabilidad, permitiendo la documentación de transacciones controladas que llevan a cabo compañías residentes en otros países.

Para desarrollar la muestra de compañías comparables no relacionadas se utilizaron bases de datos en programas como CS Prime, Research Data y Bloomdats, entre otras. Estas bases de datos contienen información cualitativa y cuantitativa de compañías públicas no relacionadas publicada en dos bases de datos: Compustat PC Plus database y Global Vantage de Standard and Poor. Estas bases de datos contienen información promedio de aproximadamente 200,000 compañías, contratos y transacciones no controladas disponibles como: 10 años de información financiera,

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 7/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

descripciones de negocios e información sobre la participación accionaria de las compañías, entre otras.

d. Sistema standard industrial classification

Se llevó a cabo la búsqueda de compañías comparables no relacionadas utilizando el sistema de Clasificación Industrial Estándar (Standard Industrial Classification –SIC–). El sistema SIC clasifica a las compañías por el tipo de actividad económica que realizan y por los productos que venden o manufacturan. Las actividades económicas dentro del sistema SIC se agrupan en amplias divisiones funcionales: manufactura, minería, distribución al mayoreo, y otras. A estas divisiones se les asigna un código de dos dígitos, por ejemplo, el SIC 50 se refiere a las compañías cuya principal actividad es la distribución de bienes. La especificación de la industria se vuelve progresivamente más detallada a medida que se le adicionan dígitos mayores a cero al código SIC.

A medida que la muestra sea más específica, los comparables no controlados ahí contenidos tenderán a asemejarse más a la parte analizada en términos de productos y funciones realizadas, lo que resulta en un mayor grado de confiabilidad.

Las compañías pueden estar incluidas en diferentes códigos SIC en función de la base de datos de la que se obtenga la información. Por este motivo, podría suceder que una compañía aparezca incluida dentro de un código SIC primario en una base de datos y, sin embargo, aparezca catalogada en otro código SIC primario en las restantes bases de datos consultadas, a cada compañía se le asigna un código primario que indica la actividad económica de la que la compañía obtiene la mayor parte de sus ingresos.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 8/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

Debido a que la compañía no es propietaria de intangibles valiosos, se identificaron compañías comparables que tampoco sean dueñas de intangibles valiosos y que se dediquen a actividades de distribución similares. La siguiente es una lista de los códigos SIC que fueron considerados para buscar compañías comparables:

- 5140 Distribución de comestibles y productos relacionados
- 5141 Distribución de comestibles
- 5147 Distribución de carne y productos de carne
- 5149 Distribución de otros productos comestibles
- 5190 Distribución de productos misceláneos no duraderos

e. Indicadores de niveles de rentabilidad

El método del margen neto de la transacción se utiliza para determinar si la cantidad cobrada en una transacción controlada se efectuó de acuerdo a los precios que hubieran pactado partes no relacionadas bajo circunstancias de negocio similares al comparar indicadores de niveles de rentabilidad (Profit Level Indicator –PLI–) de compañías similares a los de la compañía analizada. Para determinar la rentabilidad de la muestra de compañías comparables no relacionadas, se calcula aquellos PLI que en términos económicos resultan ser los más apropiados para compañías que desarrollan actividades comparables a las realizadas en la operación sujeta a estudio.

f. Análisis de comparabilidad

La ley de actualización tributaria, decreto 10-2012, establece que las transacciones o las compañías son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 59, de la misma ley, y cuando existan dichas diferencia, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencia, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 9/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

requieran, según el método utilizado, considerando entre otros los siguientes elementos:

- Características de las transacciones;
- Funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las transacciones controladas de cada una de las partes involucradas en la operación;
- Términos contractuales;
- Circunstancias económicas; y
- Estrategias de negocio, incluyendo aquellas que estén relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

g. Información financiera de múltiples ejercicios

La información financiera de múltiples ejercicios permite utilizar información promedio de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores, cuando los ciclos de negocio o aceptación comercial de un producto cobran más de un ejercicio. Lo anterior obedece a que existen compañías que por la naturaleza de su operación, no resulta del todo preciso utilizar información financiera de un solo ejercicio, ya que sus operaciones son conocidas como cíclicas o ciclos de negocios. Con el propósito de obtener un entendimiento completo de los hechos y circunstancias de la transacción analizada, Se recomienda analizar información tanto del ejercicio fiscal al que se refiere el análisis, como a ejercicios fiscales anteriores. Este procedimiento permite identificar hechos que pudieron o debieron haber influenciado la determinación de los precios intercompañía.

Resultados de la búsqueda

A través de nuestra búsqueda en Compustat y Global Vantage se identificaron 40 compañías potencialmente comparables. El objeto del proceso de selección consistió

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 10/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

en identificar compañías que distribuyan alimentos en general. Posteriormente, como parte de nuestro proceso de depuración del grupo inicial de compañías, se revisa las descripciones de negocio de las compañías y se elimina aquellas que:

- No contaban con información financiera para al menos dos años del período 2011-2014;
- Fueran parte de otra empresa o grupo de empresas que ejercieran control sobre ellas, ya que la utilidad de estas compañías podría no estar de acuerdo con el principio de libre competencia tal como lo establece el artículo 54, del decreto 10-2012;
- Realizaban actividades significativamente diferentes, tales como manufactura, prestación de servicios, diseño de productos, etc. Este criterio asegura el nivel de comparabilidad funcional necesario para el análisis del MMNT;
- Tenían características significativamente diferentes (propietarias de patentes, licencias, marcas y otros intangibles de alto valor). Este criterio trata de eliminar a aquellas compañías que poseen activos intangibles no rutinarios valiosos o activos únicos, ya que dichas compañías generalmente obtendrán utilidades promedio superiores a las propias de compañías que sólo poseen activos intangibles rutinarios;
- Vendían principalmente a diferentes niveles de mercado. Por ejemplo, fueron eliminadas compañías que predominantemente venden a menudeo. Este criterio permite aumentar el grado de comparabilidad de las compañías, ya que dos compañías que operen en diferentes niveles de mercado desarrollarán funciones diferentes;
- Realizaban actividades significativas de investigación y desarrollo. Este criterio permite eliminar aquellas compañías que puedan estar en proceso de desarrollar intangibles no rutinarios;

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 11/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

- Habían sufrido una desviación importante en el curso normal de sus actividades. Por ejemplo, bancarrota, fusión, adquisición, etc. Este criterio permite eliminar a aquellas compañías que podrían no estar obteniendo los niveles de utilidad normales de mercado; y/o,
- Tenían pérdidas en promedio para el período de los tres últimos años. Este criterio permite eliminar compañías que podrían estar atravesando una difícil situación económica.

Set de compañías seleccionadas como comparables

A continuación se presenta una breve descripción de las compañías seleccionadas como comparables. De acuerdo con el artículo 58, numeral 3, del Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 59, del Decreto Número 10-2012, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Asimismo, el artículo 1.36 de las Guías de la OCDE señala lo siguiente: "...Los atributos o factores que son relevantes al momento de determinar la comparabilidad (entre transacciones) incluyen las características de los bienes o servicios transferidos, las funciones desempeñadas por las partes (tomando en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), los términos contractuales, las circunstancias económicas de las partes, y las estrategias de negocio..."

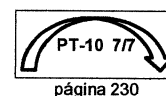
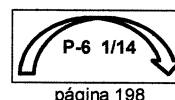
Por lo tanto, con el objeto de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación guatemalteca y en las Guías de la OCDE en materia de comparabilidad, se realizó el análisis de los siguientes factores:

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 12/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

- Características de los bienes o servicios transferidos;
- Funciones desempeñadas;
- Activos utilizados en la actividad analizada;
- Riesgos incurridos;
- Relaciones contractuales;
- Circunstancias económicas; y
- Estrategias de negocio.



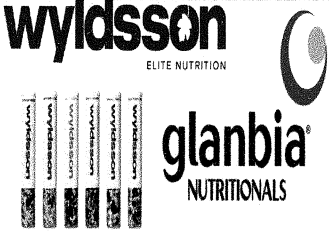


La muestra de las 10 compañías que cumplen de manera razonable con los criterios de comparabilidad establecidos en las guías de precios de transferencia de la OCDE y el artículo 58, del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria; son:

Figura 15
Set de Compañías Comparables



No.	Logo de la compañía comparable	Descripción
1		Kashi, es una empresa dedicada a la distribución de cereales, al mayoreo y el menudeo, distribuye principalmente a supermercados y hoteles.
2		Promitor, es una empresa que importa y distribuye carnes procesadas empacadas al por mayor.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 13/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

No.	Logo de la compañía comparable	Descripción
3		Sealed Air Food Care, es una empresa distribuidora de alimentos naturales orgánicos, productos perecederos y suplementos nutricionales.
4		Goya Foods, es una empresa dedicada a la distribución al mayoreo de todo tipo de productos alimenticios.
5		Wyldsson Elite Nutrition, es una empresa dedicada a importar y comercializar alimentos, con especialidad en productos de merienda saludables.
6		Macha Inc, es una empresa dedicada a la distribución de verduras, legumbres y otros productos alimenticios frescos y preparados.
7		Altex Xtra, es una empresa que se dedica a la distribución de una amplia línea de productos que se comercializan en tiendas de conveniencia.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
 Precios de Transferencia: Selección del Compañías Comparables
 Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	24/02/2016	PT-6 14/14
Revisado:	AVG	26/02/2016	

No.	Logo de la compañía comparable	Descripción
8		Applegate Hormel Foods, es una empresa distribuidora de productos comestibles y bebidas. Distribuye a hoteles, restaurantes, hospitales.
9		Ingredion Company, es una empresa dedicada a la distribución al por mayor de alimentos y abarrotes, principalmente en los supermercados.
10		Russ-Fruit Inc, es una empresa que se dedica a la distribución de frutas y otros productos alimenticios frescos.

Todas las marcas aquí mencionadas están registradas, y pertenecen a las empresas citadas.

4.4.7 Ajustes contables

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Ajustes Contables
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	25/02/2016	PT-7 1/2
Revisado:	AVG	29/02/2016	

El método de margen neto de la transacción deberá aplicarse únicamente a las utilidades ordinarias obtenidas de la adecuada segregación de las transacciones realizadas por la parte analizada con partes relacionadas de las que disponga de información segmentada. Adicionalmente, es necesario considerar el hecho de que las transacciones a menudo se encuentran tan estrechamente relacionadas que no pueden ser evaluadas independientemente.

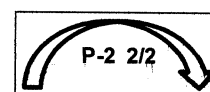
Una aplicación confiable del método del margen neto de la transacción deberá fundamentarse en la más exacta información disponible y no deberá verse afectada por diferencias en las prácticas contables que no tengan relación con las operaciones del negocio.

Ajustes por diferencias en prácticas de contabilidad

a. Ajustes por diferencias en la valuación de inventarios

Para eliminar el impacto de las diferencias en las prácticas contables de valuación de inventarios; las normas internacionales de información financiera (NIIF); tanto en Estados Unidos de América, como también en Guatemala, establecen que una compañía puede escoger uno de varios métodos para realizar su valuación de inventarios.

Las diferencias en el método de valuación de inventarios, pueden causar diferencias en la comparabilidad de la utilidad entre las compañías. Por ejemplo, dos compañías con operaciones idénticas pueden reflejar utilidades (a través del costo de ventas) y activos de operación (a través del inventario) totalmente diferentes en los estados financieros como consecuencia del método utilizado para valorar el inventario. No es aplicable la



Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Ajustes Contables
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	25/02/2016	PT-7 2/2
Revisado:	AVG	29/02/2016	

ejecución de ajustes comparables, derivado de los buenos resultados obtenidos en el desarrollo de la comparación. Se logró objetividad y confiabilidad en la comparación realizada, no existiendo diferencias significativas entre las operaciones comparables.

4.4.8 Ajustes de capital

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Ajustes de Capital
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	25/02/2016	PT-8 1/3
Revisado:	AVG	29/02/2016	

Los ajustes de capital son necesarios si las diferencias en las funciones (por ejemplo, mantener un inventario) o en las condiciones comerciales (por ejemplo, términos de financiamiento recibidos de los proveedores), ocasionan diferencias en la intensidad del capital de las compañías comparables y de la compañía. El cálculo de todos los ajustes de capital se realizó a partir de los estados financieros resultantes de la aplicación de los ajustes contables descritos anteriormente.

Generalmente, los ajustes de capital son necesarios para mejorar la confiabilidad de las comparaciones en la aplicación del método de costo adicionado. En particular, resultan recomendables si la parte analizada tiene diferencias con respecto a los niveles de cuentas por pagar, cuentas por cobrar e inventario. A continuación se detallan los ajustes aplicados al margen bruto.

Ajustes a razones financieras

a. Ajuste de cuentas por cobrar

Las cuentas por cobrar reflejan el plazo de pago concedido a los clientes, por lo que las ventas netas no sólo incluirán la compensación por el bien o servicio vendido sino también un ingreso derivado del interés implícito atribuible al crédito otorgado a través de las cuentas por cobrar.

La compañía con mayor (o menor) días de cobro implícitamente provee más (o menos) financiamiento a sus clientes y se asume que, debido a dicho financiamiento, tendrá mayor (o menor) precio de venta. Las diferencias en las cuentas por cobrar distorsionan la comparabilidad en el margen bruto. Por ejemplo, dos compañías

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Ajustes de Capital
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	25/02/2016	PT-8 2/3
Revisado:	AVG	29/02/2016	

idénticas que proveen diferentes niveles de financiamiento a sus clientes van a reportar diferentes ventas y utilidades y, por lo tanto, el margen bruto tendrá diferente valor.

Para poder realizar una comparación confiable, se elimina de las ventas de las compañías comparables el interés implícito en las cuentas por cobrar.

b. Ajuste de cuentas por pagar

Las cuentas por pagar reflejan el plazo de pago concedido por los proveedores, por lo que el costo de ventas no sólo incluirá el costo de los bienes o servicios adquiridos sino también el costo derivado del interés implícito atribuible al crédito recibido a través de las cuentas por pagar.

Una compañía que compra productos y que está recibiendo financiamiento de sus proveedores tiene un interés implícito en el precio de adquisición (y, por ende, en el costo de ventas), como consecuencia de dicho financiamiento recibido. El margen bruto de dos compañías que reciben diferentes plazos de pago aunque sean idénticas va a diferir, ya que la compañía con plazos más extensos va a reportar un costo de ventas más alto y, como consecuencia, una utilidad menor. Por lo tanto, para llevar a cabo la comparabilidad del margen bruto de la compañía y de las compañías comparables, se realizó un ajuste para eliminar del costo de ventas de todas las compañías comparables los intereses totales implícitos en las cuentas por pagar.

c. Ajuste de inventario

Una compañía que mantiene un inventario significativo está prestando funciones de mantenimiento de inventario adicionales a las de sus proveedores y/o clientes, y se presume que estará siendo compensada a través de un precio de venta más elevado o de un costo de ventas inferior. Para eliminar esta diferencia, estimamos el costo de

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Ajustes de Capital
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	25/02/2016	PT-8 3/3
Revisado:	AVG	29/02/2016	

interés adicional incurrido por la compañía que posee un mayor inventario. El ajuste refleja sólo posibles diferencias en los costos de financiamiento a corto plazo asociados con los diferentes niveles de inventario; sin embargo, no refleja posibles diferencias por riesgos de inventario, como podría ser la obsolescencia de los productos.

4.4.9 Ajustes por mercado geográfico

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Ajustes por Mercado Geográfico
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	25/02/2016	PT-9 1/7
Revisado:	AVG	29/02/2016	

a. Descripción

En principio, dos compañías que operen en diferentes mercados geográficos pueden estar sujetas a distintas circunstancias económicas que repercutan en distintos niveles de rentabilidad por actividades similares desarrolladas, tanto en términos nominales como reales.

En términos nominales, al comparar los resultados obtenidos por dos empresas en diferentes mercados geográficos a lo largo de varios años, el resultado de la compañía que opera en el mercado con mayor inflación tenderá a asignarle un mayor peso en el resultado promedio a los resultados de los últimos años respecto a la otra compañía, derivado exclusivamente de una distorsión causada por la depreciación de su moneda funcional.

En términos reales, dos compañías en distintos mercados geográficos pueden generar diferentes niveles de rentabilidad, derivados de factores tales como estructuras de mercado, costos de financiamiento, riesgos de operación, regulaciones, etc. Asimismo, factores nominales como son la inflación y los riesgos cambiarios, tienden a generar distintos niveles de rentabilidad real derivados de una sustitución de activos monetarios a no monetarios y a una mayor incertidumbre por parte de los agentes económicos en términos del rendimiento real esperado que pueden obtener por invertir en una empresa o proporcionarle financiamiento.

Bajo mercados de capital competitivos, el nivel de rentabilidad que obtiene una empresa debería ser de un monto suficiente como para compensar a sus accionistas por cualquier otra alternativa de inversión que tengan disponible, ya que de lo contrario tenderían a dejar de invertir en dicha empresa por otras inversiones más rentables.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	25/02/2016	PT-9 2/7
Revisado:	AVG	29/02/2016	

Asimismo, si dicha empresa financiara sus operaciones por medio de endeudamiento, su rentabilidad debería ser lo suficiente como para compensar a los proveedores la deuda de sus costos de oportunidad y para compensar a sus accionistas por el componente en el que se esté financiando por medio de capital.

La utilidad de operación refleja la rentabilidad obtenida por la compañía, necesaria para compensar a los proveedores de la deuda y a los inversionistas de la empresa. Por lo tanto, los márgenes de operación de las empresas serán distintos (ya sea mediante menores costos o mayores ventas), si el costo de capital entre ellas varía; de lo contrario, la empresa no contaría con una rentabilidad que le permitiera captar recursos de capital escasos, por los que compiten múltiples demandantes.

Es razonable esperar variaciones en el costo de capital de las compañías que operen en Guatemala y en otros países. Por lo tanto, al usar compañías de otros países como base para establecer la rentabilidad que debieran obtener compañías guatemaltecas, se deben hacer ajustes confiables para explicar estas diferencias. Para determinar un rango de beneficios de acuerdo con el principio de libre competencia para la compañía debe realizar un ajuste por mercado geográfico ("AMG"), para minimizar cualquier diferencia entre las compañías comparables de otros países y la compañía.

En el presente análisis, el ajuste por mercado geográfico se enfoca principalmente a un ajuste por las diferencias de inflación experimentadas por Guatemala respecto a compañías comparables de otros países y a las diferencias en los términos de financiamiento que dichas compañías recibirían y otorgarían a través de las cuentas por cobrar y por pagar, así como en el costo de oportunidad por mantener inventarios.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	25/02/2016	PT-9 3/7
Revisado:	AVG	29/02/2016	

Si bien las diferencias de rentabilidad originadas de distintos mercados geográficos pueden ser significativas por múltiples razones, dichas diferencias pueden ser reducidas en parte a través de una selección cuidadosa de las compañías comparables, de tal manera que se busquen compañías que realicen actividades similares, tengan el mismo perfil de riesgo, utilicen activos similares y estén sujetas a circunstancias de mercado similares (tales como estructuras similares). Mediante dicho procedimiento, es posible minimizar las diferencias en el costo de capital y, por ende, de distintos niveles de rentabilidad.

b. Selección de tasas de interés para incorporar el AMG a los ajustes de capital

Con el objeto de realizar el AMG al costo promedio del capital para minimizar cualquier variación entre las compañías comparables de otros países y la compañía, en este análisis se utilizaron tasas de interés bancarias que reflejaran el interés implícito en las cuentas del balance general según la moneda en la que se encontraran denominadas dichas cuentas. Según las monedas en las que estuvieran denominadas, las cuentas a las que se realizan los ajustes de capital, para el caso de la compañía y de las comparables, se utilizaron las tasas de préstamos preferenciales de Estados Unidos de América (3.25%) y Canadá (2.87%).



página 225

c. Integración de los ajustes de capital y el AMG

Con el objeto de simplificar los ajustes que permiten aumentar la comparabilidad, se integró el AMG con los ajustes de capital, de tal forma que se consideran conjuntamente las diferencias en el costo del capital entre la compañía y las compañías comparables.

Para efectos de los ajustes de capital y de mercado geográfico, es importante tomar en cuenta que el ajuste de capital refleja el interés implícito en, por ejemplo, las cuentas por pagar, debido al financiamiento obtenido por la empresa por comprar a plazo.

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	25/02/2016	PT-9 4/7
Revisado:	AVG	29/02/2016	

Esto afecta la comparación respecto a otras empresas que bien podría estarse financiando a través de préstamos y el interés generado no se reflejaría en la utilidad de operación; sin embargo, en el caso de una empresa guatemalteca sería poco probable que obtuviera un préstamo en las mismas condiciones que una

empresa norteamericana, aunque el pasivo estuviera denominado en dólares americanos, debido a factores inherentes al país y a la empresa en particular (riesgos crediticios derivados de un riesgo cambiario por una distinta moneda en la que estén denominados los flujos de ingreso - ventas en pesos- y los flujos de egreso –gastos en dólares americanos).

Debido a ello, al aplicar el ajuste de capital se debe tomar en cuenta que una empresa que está financiándose por medio de plazos de pago en sus compras, no debería recibir el mismo trato que una empresa norteamericana, como tampoco lo recibiría si eligiera más bien financiarse vía préstamos y pagar en efectivo sus compras.

Por lo mismo, al momento de otorgar financiamiento (vía cuentas cobrar), una empresa guatemalteca daría términos de financiamiento al menos en los mismos términos en los que le cuesta financiarse, siempre y cuando esto pueda darse en términos competitivos.

Para calcular los ajustes de capital, estas diferencias geográficas se toman en cuenta según se indica a continuación.

1. Ajuste de cuentas por pagar

Un proveedor extranjero otorgaría financiamiento al menos en los mismos términos en los que le costaría financiarse. Es decir, un proveedor no daría un financiamiento inferior a su tasa preferencial; sin embargo, dicho proveedor además consideraría un

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	25/02/2016	PT-9 5/7
Revisado:	AVG	29/02/2016	

premio extra por otorgar financiamiento a una empresa guatemalteca. Dicho premio surge de riesgos reales por tratar con una empresa guatemalteca, como es el caso de riesgos crediticios impulsados por riesgos cambiarios, que generan una posibilidad mayor de impago de la empresa guatemalteca en el momento en que su moneda de pago no es la misma en la que percibe sus ingresos, o como es el caso de mayores dificultades prácticas de cobro a un cliente en otro país. Debido a ello, dicho proveedor incluirá en sus ventas a crédito un interés implícito que reflejará dichos riesgos, además de su costo de financiamiento. Debido a ello, las tasas utilizadas para cada moneda reflejan un margen por riesgo país en el caso de las cuentas por pagar. Ciertamente existen factores particulares a la empresa guatemalteca que hacen que su margen sea diferente al riesgo país. Dichos factores no son tomados en cuenta en el presente análisis.

Es importante notar que el incorporar un riesgo país respecto a una tasa de referencia es un concepto geográfico y no un concepto necesariamente por denominación de moneda. Por ejemplo, la tasa preferencial (prime rate) de EUA refleja principalmente un interés en dólares americanos por créditos principalmente a clientes norteamericanos. Por lo mismo, el margen del riesgo país de Guatemala que se adiciona a dicha tasa, refleja un riesgo extra desde la perspectiva de un proveedor norteamericano, lo cual lo evidencia, las agencias calificadoras de riesgos internacionales.

No obstante, aún en el caso de proveedores de otros países que facturen en dólares americanos, dicho margen se puede considerar que es válido, por razones de competencia. La empresa guatemalteca siempre tiene la opción de endeudarse en dólares americanos y pagar al contado sus compras. Por dicho endeudamiento, la empresa guatemalteca pagaría un interés en dólares americanos equivalente a la tasa preferencial. Debido a ello, proveedores de países con menores costos de financiamiento (ej. un proveedor suizo) pueden siempre, bajo términos competitivos,

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	25/02/2016	PT-9 6/7
Revisado:	AVG	29/02/2016	

incluir en sus ventas a crédito un interés equivalente a la tasa preferencial más el margen por riesgo país. De igual manera, un país con un mayor costo de financiamiento (ej. un proveedor colombiano), no podría incluir un interés superior a la tasa preferencial más el margen por riesgo país. Lo mismo se puede decir de otras cuentas por pagar denominadas en otras monedas.

El ajuste de cuentas por pagar se realiza a partir de la tasa de interés que resulta de la ponderación de las distintas tasas mencionadas por lo que representan las cuentas por pagar en cada una de las monedas identificadas en total de cuentas por pagar.

2. Ajuste de cuentas por cobrar

Generalmente se expresan ganancias o pérdidas inflacionarias por mantener activos monetarios tales como las cuentas por cobrar. Por ejemplo, mantener activos monetarios en un ambiente inflacionario dará lugar a una pérdida real debido a la disminución del poder adquisitivo que tiene lugar durante el tiempo que transcurre desde que se concede el crédito hasta que se recibe el dinero. Las compañías que operan en ambientes inflacionarios pactan, generalmente, un precio más elevado para las ventas a crédito que realizan con el objetivo de compensar la pérdida de poder adquisitivo, así como para compensar el riesgo derivado del hecho de que al momento de pactar el crédito existe una incertidumbre de cuál será efectivamente dicha pérdida de poder adquisitivo. Este comportamiento en los precios, generalmente, origina márgenes más altos para las compañías que experimentan una inflación más alta.

Una empresa guatemalteca no proporcionaría financiamiento en términos inferiores a los que le cuesta financiarse; sin embargo, existen como limitantes los términos de financiamiento que podría el cliente obtener en lugar de comprar a plazo, endeudarse y pagar sus compras al contado.

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Ajustes por Mercado Geográfico
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	25/02/2016	PT-9 7/7
Revisado:	AVG	29/02/2016	

3. Ajuste de inventario

Para el ajuste de inventario, se asume que la compensación que recibe la compañía por mantener inventarios es equivalente a su costo de oportunidad local por invertir fondos por un monto equivalente al monto de inventario en quetzales guatemaltecos, por lo que se utilizó la tasa preferencial. En el caso de las compañías comparables se utiliza la tasa según el país.

4.4.10 Análisis y resultados

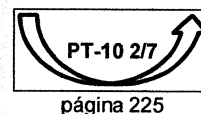
Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Análisis y Resultados
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	26/02/2016	PT-10 1/7
Revisado:	AVG	01/03/2016	

Durante el período fiscal con cierre al 31 de diciembre 2015, la compañía obtuvo en su actividad de distribución, un margen operativo de 2.92%, según análisis realizado con base a los estados financieros proporcionados por la gerencia financiera:

PRODUCTOS LACTEOS DE CALIDAD INTERNACIONAL, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2015
(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

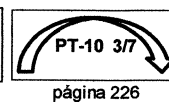
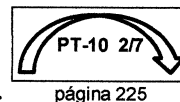
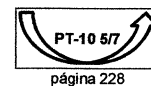
Concepto	Monto Q.	%
Ventas netas	331,396,237.18	100.00%
Costo de ventas	(264,045,762.10)	-79.68%
Utilidad bruta en ventas	67,350,475.08	20.32%
Gastos de operación	(57,672,307.85)	-17.40%
Utilidad en operación	9,678,167.23	2.92%
Otros gastos	(600,409.82)	-0.18%
Otros ingresos	25,674.78	0.01%
Ganancia (pérdida del período)	9,103,432.19	2.75%
Impuesto sobre la renta 25%	(2,275,858.05)	-0.69%
Utilidad después de impuestos	6,827,574.14	2.06%



^

Para el set de compañías comparables por el período de 2013 a 2015, ajustado a las condiciones de la parte analizada, correspondiente a la aplicación del método del margen neto de la transacción para la actividad de distribución, el análisis queda así:

Compañías comparables	País	Cierre operaciones	Margen operativo capital ajustado PT
Kashi	Estados Unidos de América	12 meses - Oct 2015	2.13%
Promitor	Estados Unidos de América	12 meses - Sep 2015	3.05%
Sealed Air Food Care	Estados Unidos de América	12 meses - Nov 2014	1.56%
Goya Foods	Canadá	12 meses - Dic 2014	3.07%
Wydsson Elite Nutrition	Estados Unidos de América	12 meses - Dic 2014	5.56%
Macha Inc.	Canadá	12 Meses - Oct 2013	6.26%
Altex Xtra	Canadá	12 meses - Oct 2013	7.47%
Applegate Hormel	Estados Unidos de América	12 meses - Dic 2013	2.19%
Ingredion Company	Estados Unidos de América	12 meses - Nov 2013	1.36%
Russ-Fruit Inc.	Estados Unidos de América	12 meses - Nov 2014	2.25%


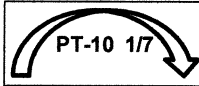
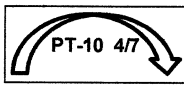


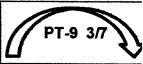
Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

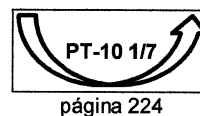
Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Análisis y Resultados
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	26/02/2016	PT-10 2/7
Revisado:	AVG	01/03/2016	

Ajuste por mercado geográfico, para eliminar diferencias entre la parte analizada y las compañías comparables.

Descripción Cuenta	Fórmula	Prod. Lácteos de Calidad Internacional, S.A.	Kashi	Promitor
Año fiscal histórico		12 meses	12 meses	12 meses
País		Guatemala	EUA	EUA
Tasa de interés - cuentas por cobrar - (REC.Z.RATE)		3.25%	3.25%	3.25%
Tasa de interés - inventarios - (INV.Z.RATE)		3.25%	3.25%	3.25%
Tasa de interés - cuentas por pagar - (PAY.Z.RATE)		3.25%	3.25%	3.25%
Indicadores de nivel de utilidad:				
Margen operativo				
OM - margen operativo sin ajustar	Op/Ventas	2.92%	1.72%	2.46%
OMAA - margen operativo contable ajustado	Op_AA/Ventas (OP_AA+PAY_Z- REC_ZINV_ Z)/(SALE-REC_Z)	2.92%	1.77%	2.46%
OM1 - margen operativo capital ajustado		2.75%	1.55%	2.47%
OM2 - margen operativo capital ajustado P.T.	OM1_COI_IN/TP:SALE	2.92%	2.13%	3.05%
				Y
	página 190	página 224	página 227	

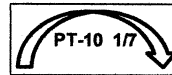
Descripción Cuenta	Fórmula	Prod. Lácteos de Calidad Internacional, S.A.	Sealed Air Food Care	Goya Foods
Año fiscal histórico		12 meses	12 meses	12 meses
País		Guatemala	EUA	Canadá
Tasa de interés - cuentas por cobrar - (REC.Z.RATE)		3.25%	3.25%	2.87%
Tasa de interés - inventarios - (INV.Z.RATE)		3.25%	3.25%	2.87%
Tasa de interés - cuentas por pagar - (PAY.Z.RATE)		3.25%	3.25%	2.87%
Indicadores de nivel de utilidad:				
Margen operativo				
OM - margen operativo sin ajustar	Op/Ventas	2.92%	0.98%	1.68%
OMAA - margen operativo contable ajustado	Op_AA/Ventas (OP_AA+PAY_Z- REC_ZINV_ Z)/(SALE-REC_Z)	2.92%	0.98%	2.66%
OM1 - margen operativo capital ajustado		2.75%	0.98%	2.49%
OM2 - margen operativo capital ajustado P.T.	OM1_COI_IN/TP:SALE	2.92%	1.56%	3.07%
				
				página 219



Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Análisis y Resultados
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	26/02/2016	PT-10 3/7
Revisado:	AVG	01/03/2016	

Descripción Cuenta	Fórmula	Prod. Lácteos de Calidad Internacional, S.A.	Wylidsson Elite Nutrition	Macha Inc.
Año fiscal histórico		12 meses	12 meses	12 meses
País		Guatemala	EUA	Canadá
Tasa de interés - cuentas por cobrar - (REC.Z.RATE)		3.25%	3.25%	2.87%
Tasa de interés - inventarios - (INV.Z.RATE)		3.25%	3.25%	2.87%
Tasa de interés - cuentas por pagar - (PAY.Z.RATE)		3.25%	3.25%	2.87%
Indicadores de nivel de utilidad:				
Margen operativo				
OM - margen operativo sin ajustar	Op/Ventas	2.92%	5.10%	6.20%
OMAA - margen operativo contable ajustado	Op_AA/Ventas (OP_AA+PAY_Z- REC_ZINV_ Z)/(SALE-REC_Z)	2.92%	5.27%	6.23%
OM1 - margen operativo capital ajustado		2.75%	4.99%	5.69%
OM2 - margen operativo capital ajustado P.T.	OM1_COI_IN/TP:SALE	2.92%	5.56%	6.26%

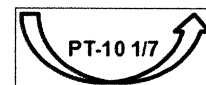


✓

Descripción Cuenta	Fórmula	Prod. Lácteos de Calidad Internacional, S.A.	Altex Xtra	Applegate Homel Foods
Año fiscal histórico		12 meses	12 meses	12 meses
País		Guatemala	Canadá	EUA
Tasa de interés - cuentas por cobrar - (REC.Z.RATE)		3.25%	2.87%	3.25%
Tasa de interés - inventarios - (INV.Z.RATE)		3.25%	2.87%	3.25%
Tasa de interés - cuentas por pagar - (PAY.Z.RATE)		3.25%	2.87%	3.25%
Indicadores de nivel de utilidad:				
Margen operativo				
OM - margen operativo sin ajustar	Op/Ventas	2.92%	8.36%	1.62%
OMAA - margen operativo contable ajustado	Op_AA/Ventas (OP_AA+PAY_Z- REC_ZINV_ Z)/(SALE-REC_Z)	2.92%	8.20%	1.61%
OM1 - margen operativo capital ajustado		2.75%	6.92%	1.61%
OM2 - margen operativo capital ajustado P.T.	OM1_COI_IN/TP:SALE	2.92%	7.47%	2.19%

✓

Descripción Cuenta	Fórmula	Prod. Lácteos de Calidad Internacional, S.A.	Ingredion Company	Russ-Fruit Inc.
Año fiscal histórico		12 meses	12 meses	12 meses
País		Guatemala	EUA	EUA
Tasa de interés - cuentas por cobrar - (REC.Z.RATE)		3.25%	3.25%	3.25%
Tasa de interés - inventarios - (INV.Z.RATE)		3.25%	3.25%	3.25%
Tasa de interés - cuentas por pagar - (PAY.Z.RATE)		3.25%	3.25%	3.25%
Indicadores de nivel de utilidad:				
Margen operativo				
OM - margen operativo sin ajustar	Op/Ventas	2.92%	0.76%	1.72%
OMAA - margen operativo contable ajustado	Op_AA/Ventas (OP_AA+PAY_Z- REC_ZINV_ Z)/(SALE-REC_Z)	2.92%	1.06%	1.94%
OM1 - margen operativo capital ajustado		2.75%	0.78%	1.67%
OM2 - margen operativo capital ajustado P.T.	OM1_COI_IN/TP:SALE	2.92%	1.36%	2.25%



✓

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Análisis y Resultados
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	26/02/2016	PT-10 4/7
Revisado:	AVG	01/03/2016	

Para determinar los valores de margen operativo a precios de transferencia, se detallan a continuación las compañías seleccionadas, de la información pública obtenida, de las bases de datos Compustat PC Plus database y Global Vantage de Standad and Poor:

Promedio de 3 años (2013 - 2015) (en miles de dólares americanos)										
Compañías aceptadas	Kashi		Promitor		Sealed Aif Food Care		Goya Foods		Wydsson Elite Nutrition	
Referencia aceptación	PT-10 7/7		PT-10 7/7		PT-10 7/7		PT-10 7/7		PT-10 7/7	
País	EUA		EUA		EUA		Canadá		EUA	
Fin de año fiscal comparable	31/10/2015		30/09/2015		30/11/2014		31/12/2014		31/12/2014	
Descripción	Miles Dólares	%	Miles Dólares	%	Miles Dólares	%	Miles Dólares	%	Miles Dólares	%
Ventas totales	1,001.30	100.00%	22,750.05	100.00%	557.25	100.00%	35,900.75	100.00%	42,001.80	100.00%
Costo de ventas	825.75	82.47%	18,001.90	79.13%	399.78	71.74%	28,001.25	78.00%	30,900.05	73.57%
Utilidad bruta	175.55	17.53%	4,748.15	20.87%	157.47	28.26%	7,899.50	22.00%	11,101.75	26.43%
Gastos de operación	139.45	13.93%	2,201.20	9.68%	89.05	15.98%	4,479.99	12.48%	5,758.75	13.71%
Gastos en inv.y desarrollo	0.00	0.00%	0.00	0.00%	0.00	0.00%	0.00	0.00%	0.00	0.00%
Gastos en ventas y admon.	18.90	1.89%	1,987.75	8.74%	62.95	11.30%	2,815.00	7.84%	3,199.75	7.62%
Utilidad en operación	17.20	1.72%	559.20	2.46%	5.47	0.98%	604.51	1.68%	2,143.25	5.10%

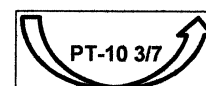
Y

Promedio de 3 años (2013 - 2015) (en miles de dólares americanos)										
Compañías aceptadas	Macha Inc.		Altex Xtra		Applegate Hormel		Ingredion Company		Russ-Fruit Inc.	
Referencia aceptación	PT-10 7/7		PT-10 7/7		PT-10 7/7		PT-10 7/7		PT-10 7/7	
País	Canadá		Canadá		EUA		EUA		EUA	
Fin de año fiscal comparable	31/10/2013		31/10/2013		31/12/2013		30/11/2013		30/11/2014	
Descripción	Miles Dólares	%	Miles Dólares	%	Miles Dólares	%	Miles Dólares	%	Miles Dólares	%
Ventas totales	52,955.60	100.00%	58,901.25	100.00%	9,001.90	100.00%	12,500.75	100.00%	19,009.85	100.00%
Costo de ventas	40,009.95	75.55%	44,325.40	75.25%	6,325.10	70.26%	8,601.90	68.81%	14,901.25	78.39%
Utilidad bruta	12,945.65	24.45%	14,575.85	24.75%	2,676.80	29.74%	3,898.85	31.19%	4,108.60	21.61%
Gastos de operación	5,860.00	11.07%	5,675.00	9.63%	1,304.00	14.49%	1,801.20	14.41%	1,753.33	9.22%
Gastos en inv.y desarrollo	0.00	0.00%	0.00	0.00%	0.00	0.00%	0.00	0.00%	0.00	0.00%
Gastos en ventas y admon.	3,800.00	7.18%	3,975.00	6.75%	1,227.40	13.63%	2,002.90	16.02%	2,028.00	10.67%
Utilidad en operación	3,285.65	6.20%	4,925.85	8.36%	145.40	1.62%	94.75	0.76%	327.27	1.72%

Y



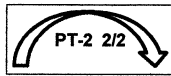
página 225



página 226

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	26/02/2016	PT-10 5/7
Revisado:	AVG	01/03/2016	

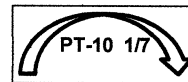
Para llevar a cabo la determinación si la parte analizada se encuentra dentro del rango de libre competencia, se utilizaron fórmulas estadísticas en Excel, de donde:



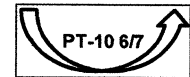
página 190

Mínimo
Cuartil Inferior
Mediana
Cuartil Superior
Máximo

=min(rango de datos) 1.36%
 =quartile(rango de datos,1 que equivale al cuartil 1 0.25) 2.15%
 =mediana(rango de datos) 2.65%
 =quartile(rango de datos,3 que equivale al cuartil 3 0.75) 4.94%
 =quartile(rango de datos,4 que equivale al cuartil 4 max) 7.47%



página 224



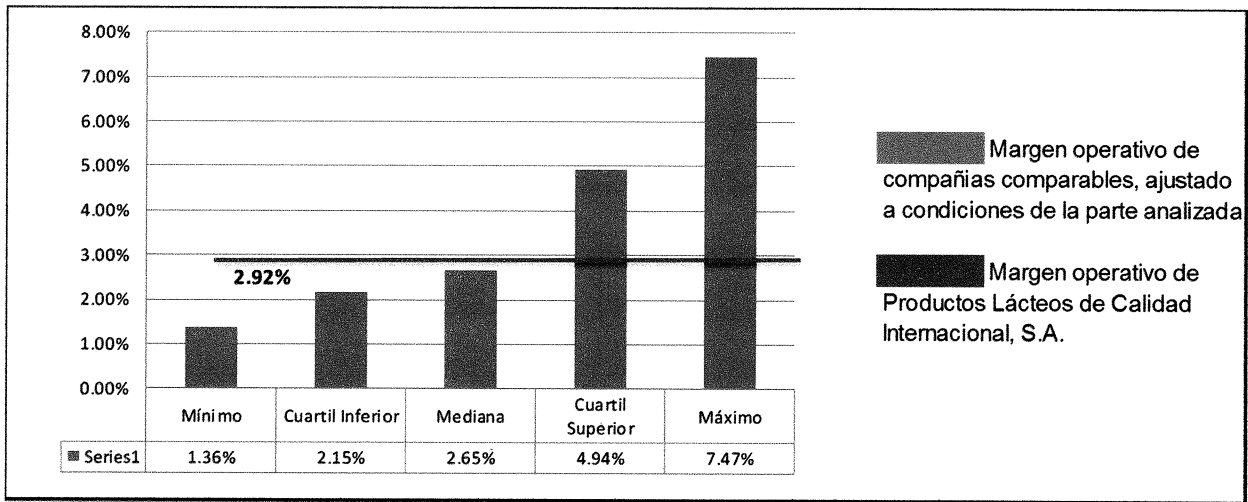
página 229

Rango de libre competencia:

Clasificación	% Utilidad operación	Rango de libre competencia
	1.36%	Mínimo
	1.56%	
	2.13%	
Límite inferior	2.15%	Primer cuartil
	2.19%	
	2.25%	
Mediana	2.65%	
Parte analizada	2.92%	
	3.05%	
	3.07%	
Límite superior	4.94%	Tercer cuartil
	5.56%	
	6.26%	
	7.47%	Máximo

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	26/02/2016	PT-10 6/7
Revisado:	AVG	01/03/2016	

Figura 16
Rango intercuartil de libre competencia



Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.



Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Precios de Transferencia: Análisis y Resultados
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

	Iniciales	Fecha	Papel de Trabajo
Preparado:	VR	26/02/2016	PT-10 7/7
Revisado:	AVG	01/03/2016	

Matriz de aceptación y rechazo de compañías comparables

No.	Compañía potencialmente comparable	País	Código SIC	Estatus	Insuficiencia inf. financiera	Pérdidas recurrentes	Otras	Razón de rechazo
1	Advanced Distri Solutions Sa -GV	EUA	5140	CNA		X		
2	Altex Xtra	Canadá	5140	CA				
3	Applegate Homel Foods	EUA	5140	CA				
4	Asmo Corp -GV	EUA	5140	CNA				presta servicios de comedor
5	Calavo Growers Inc -GV	EUA	5140	CNA	X			
6	Camposal Holdings Plc -GV	EUA	5140	CNA				distribuye productos agrícolas
7	Central Garden & Pet Company	EUA	5190	CNA				distribuye productos de jardinería
8	Chefs' Warehouse Inc	EUA	5140	CNA				distribuye alimentos, presta servicios de cocina (15% ventas)
9	Coffee Holding Co Inc	EUA	5140	CNA				procesa y distribuye café
10	Ct Holdings Plc -GV	EUA	5140	CNA				opera tiendas de conveniencia
11	Experience One International	EUA	5190	CNA				procesa y distribuye tabaco
12	Floriculture Auction Co -GV	Canadá	5190	CNA				distribuye flores y semillas
13	Food Group Ltd -GV	EUA	5140	CNA				distribuye materias primas alimenticias
14	Food Healthy Co.	EUA	5149	CNA				produce, cultiva y distribuye semillas
15	Food Invest Hldgs -GV	Canadá	5140	CNA				procesa y distribuye alimentos
16	Foodco Holding Pjsc -GV	EUA	5141	CNA				distribuye alimentos, presta servicios de comedor (12% ventas)
17	Global Foods Inc.	EUA	5147	CNA				manufactura productos alimenticios
18	Golden Resources Develop Int -GV	EUA	5140	CNA				procesa, empaca y distribuye arroz
19	Goya Foods	Canadá	5140	CA				
20	Growers Ltd -GV	EUA	5140	CNA	X			
21	Ingredion Company	EUA	5140	CA				
22	Innerworkings Inc	EUA	5190	CNA				distribuye bebidas alcohólicas
23	Inner Foods Inc.	Canadá	5190	CNA	X			
24	Kashi	EUA	5149	CA				
25	Macha Inc.	Canadá	5140	CA				
26	Menzies (John) Plc -GV	Canadá	5190	CNA				distribuye revistas y periódicos
27	Natural Foods Inc.	EUA	5140	CNA				procesa y distribuye cereales
28	Pizza Inc.	EUA	5140	CNA				franquicia de restaurantes
29	Promitor	EUA	5147	CA				
30	Russ-Fruit Inc.	EUA	5140	CA				
31	Sealed Air Food Care	EUA	5149	CA				
32	Tai Industries Ltd	EUA	5140	CNA				procesa y distribuye especias
33	Tohto Suisan Co Ltd -GV	EUA	5140	CNA				presta servicios de almacenamiento de alimentos
34	Total Produce Plc -GV	Canadá	5140	CNA				procesa y distribuye pescados y mariscos
35	United Natural Foods Inc -GV	Canadá	5140	CNA				cultiva y distribuye productos agrícolas
36	Vadilal Enterprise Ltd -GV	EUA	5140	CNA				manufactura productos alimenticios
37	Vegetable International Co.	EUA	5140	CNA				cultiva y distribuye productos agrícolas
38	Wk Overseas Intl.	EUA	5190	CNA				cultiva y distribuye productos agrícolas
39	Wydsson Elite Nutrition	EUA	5149	CA				
40	Xinhua Media Co Ltd -GV	EUA	5190	CNA				distribuye alimentos y revistas (12% ventas)



página 209

Fuente: Compustat PC Plus database y Global Vantage de Standad and Poor, marcas registradas.

Después de haber aceptado 10 compañías como comparables, considerando que tienen la información financiera suficiente, que no tengan pérdidas recurrentes, con el margen de aceptar, y que la parte analizada ha logrado generar utilidades y que las compañías comparables se desarrollan dentro de las actividades de distribución.

- 4.5 Informe final del auditor interno en el diseño de procedimientos contables y fiscales para el adecuado control de precios de transferencia de una comercializadora de lácteos en Guatemala y su casa matriz.

Informe Final

A: Gerencia General

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.

Objetivo:

Este informe tiene como propósito, diseñar la documentación en materia de precios de transferencia, que cuente con las herramientas necesarias para fortalecer los procedimientos en materia contable y fiscal, a través de un diseño que se ajuste a las necesidades de la administración de aquí en adelante, tomando como punto de partida el análisis realizado por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015.

Alcance:

La actividad de auditoría interna cumple con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, la responsabilidad del departamento de auditoría interna es diseñar los procedimientos contables y fiscales para el adecuado control de precios de transferencia; para el efecto, como parte del diseño, se seleccionó el método más adecuado y determinar si se opera en libre competencia, según las disposiciones contempladas en el Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y las disposiciones del Acuerdo Gubernativo Decreto Número 213-2013, reglamento del libro I de dicha ley, que establece el Impuesto Sobre la Renta.

El informe y diseño de procedimientos contables y fiscales para el adecuado control de precios de transferencia fueron elaborados exclusivamente para uso interno de Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A., por lo que por ningún motivo este

documento podrá ser proporcionado a terceros (excepto las autoridades fiscales de guatemaltecas y/o al Contador Público colegiado activo para efectos del dictamen del contribuyente) o copiados, sin previo consentimiento y aprobación por escrito.

El análisis se fundamentó principalmente en la aplicación del método del margen neto de la transacción –MMNT–, por la importación de productos terminados con la parte relacionada no residente en Guatemala, durante el ejercicio fiscal concluido el 31 de diciembre de 2015, para determinar si cumple con el principio de libre competencia.

En particular como parte del diseño solicitado, se realizó un estudio con base a la utilidad obtenida en la transacción sujeta a análisis y determinar, dentro del diseño de procedimientos contables y fiscales, que la empresa se encuentra dentro de un rango de mercado, de conformidad con lo establecido en el Capítulo VI, Título II, de los artículos del 54 al 67 del Libro I, del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

A continuación se muestra un resumen del resultado obtenido por la compañía durante el ejercicio fiscal de 2015 por la transacción celebrada con su parte relacionada no residente (casa matriz):

Transacción analizada	Método utilizado	La compañía	Rango intercuartil período 2013-2015		
			Cuartil inferior	Mediana	Cuartil superior
Importación de productos terminados	Margen Neto de la Transacción	2.92%	2.15%	2.65%	4.94%

Durante el período fiscal 2015, Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A., obtuvo en su actividad de distribución un Margen Operativo de 2.92%, mientras que para las compañías comparables se obtuvo un rango intercuartil de Margen Operativo ajustado a capital a las condiciones de la parte analizada para el período de 2012 al 2015 de 2.15% a 4.94% con una mediana de 2.65%.

Por lo tanto, el 2.92% ajustado obtenido por Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A., en la realización de su actividad de distribución se encuentra dentro del rango intercuartil ajustado del 2.15% a 4.94% con una mediana de 2.65% ajustado obtenido por las compañías comparables.

Conclusiones:

Los siguientes puntos resumen las principales conclusiones de este informe:

1. Como parte del diseño solicitado por la Gerencia General, este estudio se encuentra sustentado en la legislación guatemalteca, así como en las directrices de la OCDE vigentes, al ejercicio fiscal concluido al 31 de diciembre de 2015, base del estudio y diseño.
2. Solamente las implicaciones sobre el impuesto sobre la renta y, en su caso, las posibles consecuencias fiscales discutidas con la gerencia general, se encuentran amparadas en esta conclusión y ninguna clase de implicaciones o consecuencias derivadas de la aplicación de alguna otra clase de impuesto.
3. No es posible asegurar que estas conclusiones sean aceptadas por la administración tributaria. En el entendimiento de que esta conclusión no es obligatoria para la SAT y no debería ser considerada como representación o garantía de que el fisco estará de acuerdo con estas conclusiones.
4. Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A., opera bajo principios de libre competencia, llegando a esta conclusión después de haber analizado la transacción utilizando el método del margen neto de la transacción, el cual está contemplado en el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria, respecto a compañías aceptadas en condiciones similares a la operación realizada por Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.

Recomendaciones y planes de acción:

Se adjuntan como parte de este informe, el diseño de procedimientos contables y fiscales para el adecuado control de precios de transferencia, como plan de acción para fortalecer los controles administrativos y en materia de impuestos ante cualquier revisión de la administración tributaria.



Lic. Héctor Rubén Muñoz
Gerente de Auditoría

Adjunto manuales.

Guatemala, 28 de marzo de 2016



**PRODUCTOS LÁCTEOS DE CALIDAD INTERNACIONAL, S.A.
SUBSIDIARIA GUATEMALA**

MANUAL DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES PARA EL ADECUADO CONTROL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA VERSIÓN 1.0.0



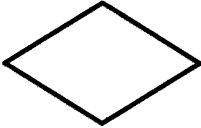



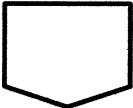
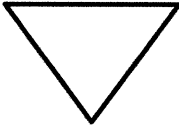
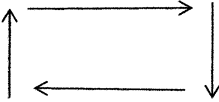

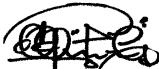

**APROBADO POR CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN CASA MATRIZ
FECHA: 28 DE MARZO 2016**

REALIZADO POR: LIC. VINICIO RODRÍGUEZ - ANALISTA DE AUDITORÍA

REVISADO POR: LIC. ABNER VELÁSQUEZ - JEFE DE AUDITORÍA

APROBADO POR: LIC. HÉCTOR RUBÉN MUÑOZ - GERENTE DE AUDITORÍA



Simbología		
Símbolo	Nombre	Descripción
	Terminal	Para indicar en donde empieza y termina el diagrama.
	Proceso	Representa la realización de una operación o actividad relativa a un procedimiento.
	Decisión	Para evaluar una condición y plantear la selección de una alternativa. Normalmente, tiene dos salidas: respuestas si o no.
	Documento	Representa cualquier tipo de documento o formato generado y trasladado en el transcurso del procedimiento diagramado.
	Multidocumento	Indica una serie o conjunto de documentos trasladados en el transcurso del flujograma.
	Preparación	Indica la elaboración de un documento en el flujo de transacciones.
	Conector de páginas	Enlace hacia otra página del flujograma.
	Archivo	Representa el archivo y custodia de los documentos.
	Traslado	Indica el sentido de la información, para conectar los diferentes símbolos y con ello representa el recorrido de la información entre los diferentes procedimientos diagramados.
 Realizado por Lic. Vinicio Rodríguez	 Revisado por Lic. Abner Velásquez	 Aprobado por Lic. Héctor Rubén Muñoz



Introducción

Un manual de procedimientos, es un documento que contiene la descripción de las actividades que deben seguirse en la realización de las funciones de una empresa, además se encuentra registrada toda la información básica referente a las unidades administrativas, facilitar las labores de auditoría, la evaluación, el control interno, su vigilancia, la conciencia en los empleados y en sus jefes de que el trabajo se está realizando adecuadamente.

Objetivo general

Diseñar un documento, que cuente con las herramientas necesarias, para tener una planificación fiscal y de precios de transferencia, por medio de procedimientos contables y fiscales, para un adecuado control de precios de transferencia, aplicando el principio de libre competencia, los precios de transferencia, las partes relacionadas; bajo las disposiciones de la ley de actualización tributaria, Decreto Número 10-2012, que se encuentra en vigencia a partir del 1 de enero del año 2015

Objetivos específicos

transferencia, reflejen una operación transparente para la administración y el fisco en Guatemala.

2. Que la utilidad de cada ejercicio, resultado del registro y control de las transacciones con la parte relacionada no residente en Guatemala, se encuentre dentro de un rango de mercado, de conformidad con las normas especiales de valoración entre partes relacionadas

3. Proporcionar cuando sea requerido por la administración tributaria, la información y documentación necesaria para cumplir con los requerimientos establecidos en el Capítulo VI, Título II, del Libro I, del Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

Tomando de referencia que Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A., cuenta actualmente con políticas y procedimientos corporativos para todas sus unidades administrativas; y que, los mismos son el motor de la operación y el resultado de aplicarlos se refleja claramente en los estados financieros; pero no cuenta con los procedimientos contables y fiscales para un adecuado control de precios de transferencia.

Derivado del estudio y análisis realizado, se diseñan los procedimientos contables y fiscales para el adecuado control de precios de transferencia, para contar con una herramienta de planificación fiscal, la cual permitirá establecer que las transacciones entre la parte relacionada se pueden comprobar y se valoran de acuerdo con el principio de libre competencia.

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



PROCEDIMIENTOS CONTABLES PARA LA PREPARACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS TRIMESTRALES, BASE PARA LA COMPARABILIDAD DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Objetivo:

Garantizar la exactitud, la confiabilidad, oportuna y pertinente de la información contable para la elaboración de estados financieros; los cuales serán la base para poder realizar el comparativo entre las condiciones de las operaciones entre relacionadas con otras operaciones comparables con independientes.

Alcance:

Comprende desde la recopilación de todas las transacciones y hechos en el período sujeto de comparación, hasta determinar la utilidad o pérdida de la compañía; con una muestra comparativa de 15 empresas en otros mercados, que realicen una operación de distribución de alimentos o similares.

Términos relacionados

Estados financieros: son los informes que utilizan las instituciones para informar de la situación económica y financiera; y, los cambios que experimenta la misma a una fecha o período determinado.

Estado de situación: es una especie de fotografía que retrata la situación contable de la empresa en una cierta fecha. Gracias a este documento, el empresario accede a información vital sobre su negocio, como la disponibilidad de dinero y el estado de sus deudas.

Estado de resultados: es un documento contable complementario donde informa detallada y ordenadamente el resultado de las operaciones (utilidad, pérdida remanente y excedente) de una entidad durante un período determinado.

Precios de transferencia: es la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades.

Partes relacionadas: para efectos tributarios, se considerarán a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en Guatemala, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en Guatemala, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz






Condiciones:

resultado de la operación (compras, ventas, ingresos, costos y gastos), indicando en términos porcentuales el margen de operación acumulado a la fecha de presentación que tiene la empresa.

2. Los estados financieros base para la comparación de principio de libre competencia, deben estar disponibles como mínimo cada 3 meses, para soportar los cierres contables parciales.




3. La muestra comparativa en otros mercados debe estar comprendida entre 15 y 20 compañías que realicen una actividad económica similar.

Procedimiento:

Responsable	Actividades	
Asistente financiero	1. Análisis y verificación de los comprobantes de contabilidad se encuentren debidamente soportados, y revisando la naturaleza y esencia de las operaciones de acuerdo a las procedimientos contables existentes.	
Asistente financiero	2. Análisis de balance de comprobación trimestral Se exporta desde el sistema contable utilizado el listado de balance de comprobación y debe verificar cuenta por cuenta, verificando los saldos y movimientos durante dicho trimestre y realizar recomendaciones.	
Jefe de contabilidad	3. Corrección de balance de comprobación trimestral Debe hacer un informe donde se encontrarán las recomendaciones y sugerencias.	
Asistente financiero	Procede a realizar los respectivos ajustes y debe generar un nuevo balance de comprobación.	
		
Realizado por Lic. Vinicio Rodríguez	Revisado por Lic. Abner Velásquez	Aprobado por Lic. Héctor Rubén Muñoz






Procedimiento:

Responsable	Actividades	
	4. Elaboración de los estados financieros trimestrales	
Jefe de contabilidad	Efectuadas las correcciones al balance de comprobación, procede a preparar los estados financieros en Excel®.	
	5. Análisis de precios de transferencia trimestral	
Jefe de contabilidad	Con los estados financieros analizados, calcular la utilidad en operación que tiene acumulada la empresa al trimestre sujeto a análisis con compañías comparables en otros mercados.	
Jefe de contabilidad	Revisión y análisis de transacciones no controladas potencialmente comparables.	
Jefe de contabilidad	Búsqueda e identificación de compañías públicas potencialmente comparables en bases de datos para el análisis de la actividad de distribución realizada, durante períodos fiscales que sean de igual proporción al que está comparando (3 meses).	
Jefe de contabilidad	Depuración del grupo de compañías potencialmente comparables por medio de la aplicación de diversos criterios de selección para el análisis de la actividad de distribución realizada, durante el período comparable.	
Jefe de contabilidad	Obtención del grupo final de compañías comparables para el análisis de la actividad de distribución realizada, durante el período comparable.	
Jefe de contabilidad	Obtención de información financiera y otra información relevante sobre las compañías comparables, para el análisis de la actividad de distribución realizada, durante el período comparable.	
		
Realizado por Lic. Vinicio Rodríguez	Revisado por Lic. Abner Velásquez	Aprobado por Lic. Héctor Rubén Muñoz



Procedimiento:

Responsable	Actividades	
Jefe de contabilidad	<p>Realización de ajustes por mercado geográfico a los estados financieros de las compañías comparables para el análisis de la actividad de distribución realizada, durante el período comparable.</p> <p>6. Análisis económico para comparar resultados financieros</p>	
Jefe de contabilidad	<p>Realizar el análisis para comparar los resultados financieros de la parte analizada con aquellos obtenidos por las compañías comparables analizadas.</p> <p>7. Obtención y análisis de resultados</p>	
Gerente Financiero	<p>Aclaración de cuestiones relevantes y obtención de información adicional a través de conferencias telefónicas y correspondencia con el personal de la compañía (parte analizada).</p>	
Gerente Financiero	<p>Revisión que el análisis cumple con los requerimientos de documentación establecidos en el Capítulo VI, sección II del Decreto Número 10-2012.</p>	
Gerente Financiero	<p>Emisión del borrador final de estudio trimestral para comentarios de la gerencia general de la compañía (parte analizada).</p>	
Gerente Financiero / Gerente General	<p>Realizar reunión para presentar los estados financieros trimestrales con el análisis de precios de transferencia.</p>	
Gerente Financiero	<p>Incorporación de comentarios realizados por la gerencia general al borrador presentado.</p> <p>8. Estudio Precios de Transferencia trimestral</p>	
Gerente Financiero	<p>Emisión del estudio final para el ejercicio trimestral concluido.</p>	
Asistente financiero	<p>Impresión de estados financieros.</p>	
 Realizado por Lic. Vinicio Rodríguez	 Revisado por Lic. Abner Velásquez	 Aprobado por Lic. Héctor Rubén Muñoz



Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Manual de Procedimientos Contables
Precios de Transferencia

Fecha
28 de marzo de 2016
Páginas
7 9

Actividad: precios de transferencia trimestral	Descripción	Responsable	Base Legal
	<p>Se verifica que todos los meses se encuentren cerrados y todos los comprobantes debidamente soportados, revisando la naturaleza de las operaciones.</p> <p>Se obtiene balance de comprobación del sistema contable utilizado, se analizan y revisan las cuentas que pueden dar lugar a una serie de partidas de ajuste.</p> <p>Se verifican los saldos del balance de comprobación verificando cuenta por cuenta, revisando los movimientos del trimestre.</p> <p>Hacer informe de recomendaciones y sugerencias para las correcciones.</p> <p>Se realizan las correcciones, reclasificaciones y ajustes correspondientes.</p> <p>Posterior a las correcciones, reclasificaciones y ajustes, se genera un nuevo balance de comprobación.</p> <p>La presentación de informes que reflejen la situación financiera de la empresa se debe realizar cada 3 meses.</p>	<p>Asistente financiero</p> <p>Asistente financiero</p> <p>Asistente financiero</p> <p>Jefe de contabilidad</p> <p>Asistente financiero</p> <p>Asistente financiero</p> <p>Jefe de contabilidad</p>	<p>Código de Comercio Decreto No. 2-70, artículo 368</p>

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Manual de Procedimientos Contables
Precios de Transferencia

Fecha
28 de marzo de 2016
Páginas
8 9

Actividad: precios de transferencia trimestral

Descripción

Responsable

Base Legal

Página Anterior

5. Análisis de precios de transferencia trimestral

Con los estados financieros analizados, calcular la utilidad en operación que tiene acumulada la empresa al trimestre sujeto a análisis. Jefe de contabilidad

5.1 Análisis de transacciones no controladas

Revisión y análisis de transacciones no controladas potencialmente comparables. Jefe de contabilidad

5.2 Búsqueda de compañías comparables

Búsqueda e identificación de compañías públicas potencialmente comparables en bases de datos, durante períodos fiscales que sean de igual proporción al que está comparando (3 meses). Jefe de contabilidad

Art. 58 Dto. No. 10-2012

5.3 Depuración de compañías comparables

Depuración de compañías potencialmente comparables aplicando diversos criterios de selección para el análisis. Jefe de contabilidad

5.4 Obtener grupo final de compañías comparables

Obtención del grupo final de compañías comparables para el análisis de la actividad de distribución realizada. Jefe de contabilidad

5.5 Obtención de información financiera de compañías comparables

Obtención de información financiera y otra información relevante sobre las compañías comparables. Jefe de contabilidad

5.6 Ajustes por mercado geográfico compañías comparables

Realización de ajuste por mercado geográfico a los estados financieros de las compañías comparables. Jefe de contabilidad

Siguiente página

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



Actividad: precios de transferencia trimestral	Descripción	Responsable	Base Legal
<pre> graph TD A[Página anterior] --> B[6. Análisis comparación de resultados financieros] B --> C[7. Obtención y análisis de resultados] C --> D[7.1 Revisión cumplimiento Decreto Número 10-2012] D --> E[7.2 Borrador final de estudio trimestral P.T.] E --> F[7.3 Estados financieros trimestrales con análisis P.T.] F --> G[7.4 Incorporación comentarios al borrador] G --> H[7.5 Estados financieros impresos con estudio de P.T. trimestral] H --> I[8. Archivo] I --> J[Fin] </pre>	<p>Comparar los resultados financieros de la parte analizada con aquellos obtenidos por las compañías comparables.</p> <p>Aclaración de cuestiones relevantes y obtención de información adicional a través de conferencias telefónicas y correspondencia con el personal de la compañía.</p> <p>Revisión que el análisis cumple con los requerimientos de documentación establecidos.</p> <p>Emisión del borrador final de estudio trimestral.</p> <p>Presentación de estados financieros trimestrales con el análisis de precios de transferencia.</p> <p>Incorporación de comentarios realizados por la Gerencia General al borrador presentado.</p> <p>Emisión de estados financieros y estudio trimestral de precios de transferencia.</p>	<p>Jefe de contabilidad</p> <p>Gerente Financiero</p> <p>Gerente Financiero</p> <p>Gerente Financiero</p> <p>Gerente Financiero / Gerente General</p> <p>Gerente financiero</p> <p>Gerente financiero</p>	<p>Capítulo VI, sección II del Decreto Número 10-2012.</p>

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



**PRODUCTOS LÁCTEOS DE CALIDAD INTERNACIONAL, S.A.
SUBSIDIARIA GUATEMALA**

MANUAL DE PROCEDIMIENTOS FISCALES PARA EL ADECUADO CONTROL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA VERSIÓN 1.0.0

APROBADO POR CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN CASA MATRIZ
FECHA: 28 DE MARZO 2016

REALIZADO POR: LIC. VINICIO RODRÍGUEZ - ANALISTA DE AUDITORÍA

REVISADO POR: LIC. ABNER VELÁSQUEZ - JEFE DE AUDITORÍA

APROBADO POR: LIC. HÉCTOR RUBÉN MUÑOZ - GERENTE DE AUDITORÍA



PROCEDIMIENTOS FISCALES PARA PRESENTACIÓN ADECUADA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN DECLARACIÓN ANUAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Objetivo:

Definir las actividades del procedimiento de la presentación oportuna y confiable de la declaración del impuesto sobre la renta con el anexo del estudio de precios de transferencia realizado por los auditores externos.

Alcance:

Empieza desde la generación de los estados financieros y los movimientos registrados en las cuentas correspondientes para analizar la información requerida en el anexo del formulario de la declaración del impuesto sobre la renta.

Responsables:

Asistente financiero, jefe de contabilidad, gerente financiero, auditoría externa del área financiera, auditoría externa del área tributaria

Términos relacionados:

Anexo precios de transferencia: está conformado por 6 secciones: 1) Información del contribuyente. Se refiere a la información general del contribuyente, (NIT, período impositivo y actividades económicas del contribuyente); 2) Información del grupo empresarial. La SAT solicita información referente al grupo empresarial, así como la posición en la que se encuentra el contribuyente (matriz, filial o subsidiaria); 3) Información de accionistas. El contribuyente debe consignar los nombres o razones sociales de los accionistas, así como su participación accionaria (En caso de que el capital de la sociedad no esté representado con acciones, el contribuyente deberá consignar el detalle de las aportaciones); 4) I. Partes relacionadas. Se debe incluir a aquellas compañías en las que el contribuyente tiene inversiones, es decir, compañías que son propiedad del contribuyente. 5) II. Otras partes relacionadas. El contribuyente debe indicar el resto de compañías relacionadas, aquellas empresas en las que no tiene propiedad accionaria sin embargo se consideran relacionadas. El Anexo solicita que el contribuyente indique el criterio de relación con estas empresas (basado en el artículo 56 del Decreto Número 10-2012 y sus reformas); y 6) Operaciones. Debe incluirse el detalle de las operaciones con partes relacionadas extranjeras realizadas por el contribuyente, tomando en cuenta el tipo de operación, monto total de la operación y método utilizado para efectuar el análisis económico.

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz




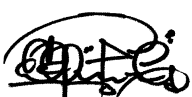

Declaración de renta: es el impuesto que debe pagar todos los contribuyentes sobre las utilidades o rentas que obtenga una persona natural o jurídica durante un año determinado.

verificación de la información; éste examen es ejecutado por contadores públicos independientes quienes finalmente expresan una opinión acerca de la razonabilidad de la situación financiera, resultados de operación y flujo de fondos que la empresa presenta en sus estados financieros de un ejercicio en particular. Estos deben ser enviados a la administración tributaria.

Condiciones:




1. Se inicia el procedimiento a partir de que el proceso de auditoría externa financiera y fiscal han finalizado, para el ejercicio contable a declarar a la administración tributaria.
2. Los estados financieros auditados deben trasladarse con anticipación por la auditoría externa encargada de la revisión, anexos y dictamen correspondientes.
3. El estudio de precio de transferencia anual debe trasladarse con anticipación por la auditoría externa encargada del mismo.
4. El borrador de la declaración de renta debe estar debidamente revisado y firmado por la gerencia financiera y auditoría externa.

Procedimiento:

Responsable	Actividades	
	1. Borrador declaración del impuesto sobre la renta del período a declarar.	
Asistente financiero	Verifica que todas las cuentas estén debidamente clasificadas en el borrador, la utilidad e impuesto sobre la renta deben ser exactamente los reportados en los estados financieros.	
Auditoría externa (fiscal)	Valida que el borrador de renta coincida con los estados financieros proporcionados para el informe.	
Gerente Financiero / Auditoría externa	Validan y firman borrador de renta, para que este sea la base para llenar la declaración correspondiente (formulario SAT-1411).	
		
Realizado por Lic. Vinicio Rodríguez	Revisado por Lic. Abner Velásquez	Aprobado por Lic. Héctor Rubén Muñoz






Procedimiento:

Responsable	Actividades	
Gerente Financiero Gerente General	2. Estados financieros auditados y notas a los estados financieros. / Revisan el informe de auditoria externa (previamente discutido), que contiene los estados financieros auditados y notas a los estados financieros; para que el mismo este listo y disponible para ser enviado a la administración tributaria.	
Gerente Financiero Gerente General	3. Estudio de precios de transferencia anual (previamente discutido), que contiene el análisis por el período a presentar conjuntamente con la declaración de renta; para que el mismo esté listo y disponible para llenar el anexo a la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta sobre partes relacionadas.	
Asistente financiero	4. Presentación y pago de declaración de renta anual más anexos solicitados por la administración tributaria. Formulario SAT-1411 (en base a borrador de renta) (disponible en declaraguatate www.sat.gob.gt).	
Gerente financiero	Estados financieros auditados (envío por medio de correo electrónico, a ejecutivo de SAT asignado).	
Asistente financiero	5. Anexo a la declaración jurada anual y recibo de pago del impuesto sobre la renta, sobre partes relacionadas (e-servicios). Sección I. Información del contribuyente: NIT, período impositivo y actividades económicas del contribuyente.	
Asistente financiero	Sección II. Información del grupo empresarial: matriz, filial o subsidiaria.	
 Realizado por Lic. Vinicio Rodríguez	 Revisado por Lic. Abner Velásquez	 Aprobado por Lic. Héctor Rubén Muñoz



Procedimiento:

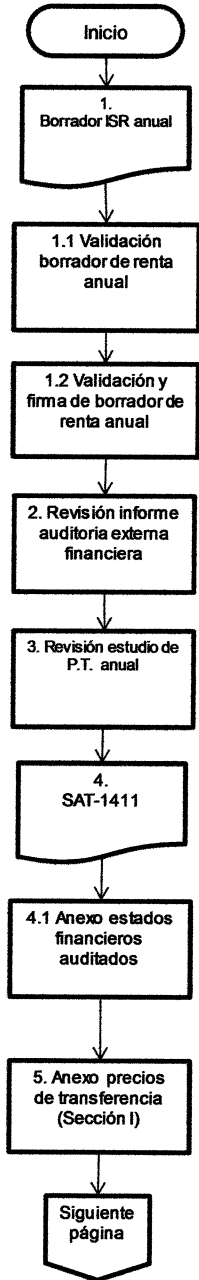
Responsable	Actividades	
Asistente financiero	Sección III. Información sobre accionistas: consignar los nombres o razones sociales de los accionistas, así como su participación accionaria	
Asistente financiero	Sección IV. Partes relacionadas: incluir a aquellas compañías en las que el contribuyente tiene inversiones, es decir, compañías que son propiedad del contribuyente.	
Asistente financiero	Sección V. Otras partes relacionadas: indicar el resto de compañías relacionadas, aquellas empresas en las que no tiene propiedad accionaria sin embargo se consideran relacionadas.	
Asistente financiero	Sección VI. Operaciones: Incluir el detalle de las operaciones con partes relacionadas extranjeras realizadas por el contribuyente, tomando en cuenta el tipo de operación, monto total de la operación y método utilizado para efectuar el análisis económico.	
Asistente financiero	Al terminar de ingresar la información en cada sección, debe seleccionar "Guardar"	
Asistente financiero	Generar constancia.	
Gerente Financiero	Envía constancia generada a casa matriz (no residente relacionado), para indicar que se cumplió con el requisito del anexo al impuesto sobre la renta de precios de transferencia.	
		
Realizado por Lic. Vinicio Rodríguez	Revisado por Lic. Abner Velásquez	Aprobado por Lic. Héctor Rubén Muñoz




Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Manual de Procedimientos Fiscales
Precios de Transferencia

Fecha
28 de marzo de 2016
Páginas
5 18

Actividad: Anexo P.T.
declaración ISR



Descripción	Responsable	Base Legal
Llenado de borrador de renta anual, verificando utilidad e ISR contra estados financieros.	Asistente financiero	
Valida que borrador de renta coincida con los estados financieros proporcionados para el informe.	Auditoria externa (fiscal)	
Validan y firman borrador de renta, base formulario SAT-1411.	Gerente financiero y auditoria externa (fiscal)	
Revisión informe de auditoria externa financiera (estados financieros auditados y notas a los estados financieros).	Gerente Financiero y Gerencia General	
Revisión estudio de P.T. anual, base para llenar el anexo de declaración de renta anual.	Gerente Financiero y Gerencia General	
Llenar declaración anual de impuesto sobre la renta formulario SAT-1411.	Asistente financiero	
Enviar estados financieros auditados por correo electrónico a ejecutivo de SAT asignado.	Gerente Financiero	art.40 Decreto Número 10-2012
Anexo Precios de Transferencia Sección I. Información del contribuyente.  Guardar	Asistente financiero	arts. 65, 66 y 67 Dto. Número 10-2012 / art.459 Dto. Número 17-73 código penal

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A.
Manual de Procedimientos Fiscales
Precios de Transferencia

Fecha
28 de marzo de 2016
Páginas
6 18

Actividad: Anexo P.T.
declaración ISR

Actividad: Anexo P.T. declaración ISR	Descripción	Responsable	Base Legal
<p>Página anterior</p>			
<p>5.2 Anexo precios de transferencia (Sección II)</p>	<p>Sección II. Información del grupo empresarial. Guardar</p>	<p>Asistente financiero</p>	<p>arts. 65, 66 y 67 Dto. Número 10-2012 / art.459 Dto. Número 17-73 código penal</p>
<p>5.3 Anexo precios de transferencia (Sección III)</p>	<p>Sección III. Información sobre accionistas. Guardar</p>	<p>Asistente financiero</p>	<p>arts. 65, 66 y 67 Dto. Número 10-2012 / art.459 Dto. Número 17-73 código penal</p>
<p>5.4 Anexo precios de transferencia (Sección IV)</p>	<p>Sección IV. Partes Relacionadas. Guardar</p>	<p>Asistente financiero</p>	<p>arts. 65, 66 y 67 Dto. Número 10-2012 / art.459 Dto. Número 17-73 código penal</p>
<p>5.5 Anexo precios de transferencia (Sección V)</p>	<p>Sección V. Otras Partes Relacionadas. Guardar</p>	<p>Asistente financiero</p>	<p>arts. 65, 66 y 67 Dto. Número 10-2012 / art.459 Dto. Número 17-73 código penal</p>
<p>5.6 Anexo precios de transferencia (Sección VI)</p>	<p>Sección VI. Operaciones. Guardar</p>	<p>Asistente financiero</p>	<p>arts. 65, 66 y 67 Dto. Número 10-2012 / art.459 Dto. Número 17-73 código penal</p>
<p>5.7 Constancia anexo P.T.</p>	<p>Generar Constancia.</p>	<p>Asistente financiero</p>	
<p>5.8 Envío a casa matriz constancia de anexo al ISR de P.T.</p>	<p>Envío a casa matriz, constancia generada, como cumplimiento al requisito del anexo al ISR de precios de transferencia.</p>	<p>Gerente financiero</p>	
<p>Fin</p>			

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



Anexo I. Como ingresar información al Anexo de declaración jurada anual del ISR sobre partes relacionadas

Información general

El anexo está conformado por 6 secciones, de la siguiente manera:

Anexo al ISR de precios de transferencia

Generar resumen

- ▶ Información del contribuyente
- ▶ Información del grupo empresarial
- ▶ Información de accionistas
- ▶ I. Partes relacionadas
- ▶ II. Otras partes relacionadas
- ▶ Operaciones

Cada sección está conformada por casillas numeradas, en las que se debe escribir o elegir la información solicitada. A continuación, se detalla cada una de las secciones.

Sección I:

Clic sobre Información del Contribuyente



Información del contribuyente

1	NIT : 806469 - Productos, Lácteos, de, Calidad, Internacional, S.A.	2	Período al que corresponde la información : 2015
3	Principal actividad económica que realiza :	5122 - Venta al por mayor de alimentos, bebidas y tabaco	▼
4	Otras actividades económicas que realiza :	5122 - Venta al por mayor de alimentos, bebidas y tabaco	▼
		<input type="button" value="+ Agregar"/>	
	Actividad económica	Acciones	
	No records found.		

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz








Anexo I. Como ingresar información al Anexo de declaración jurada anual del ISR sobre partes relacionadas

Contenido de los numerales:

No.1: El sistema desplegará el número de identificación tributaria, el nombre o razón social del contribuyente, según el Registro Tributario Unificado -RTU-

No.2: El sistema desplegará el período




No.3: Haga clic sobre el botón  y el sistema mostrará los códigos SIC (clasificación industrial estándar) y las actividades económicas que corresponden a los códigos, de las cuáles usted debe seleccionar la actividad económica principal que realiza, es decir la que le genera mayores ingresos, además el sistema le mostrará la opción de búsqueda  la que puede utilizar ingresando el nombre o el código de la actividad económica.

No.4: Si el contribuyente realiza más de una actividad económica, haga clic sobre el botón  luego seleccione las actividades económicas que realiza diferentes a la que seleccionó en la casilla No. 3, puede seleccionar hasta cuatro actividades en esta casilla. Debe elegir las en orden de importancia según la cantidad de ingresos que le genera cada una de estas actividades, de la siguiente manera: Haga clic sobre el botón  el sistema desplegará el listado de actividades y su respectivo código SIC; seleccione la actividad, luego seleccione , debe realizar el mismo procedimiento por cada actividad que desee agregar. Si realiza más de cuatro actividades económicas, además de la actividad económica principal, seleccione únicamente cuatro en este apartado

Sección II

Clic sobre Información del grupo empresarial

	Información del contribuyente
	Información del grupo empresarial

1	¿Cómo se encuentra definido en el grupo empresarial al que pertenece?	Subsidiaria 
2	Si el grupo empresarial al que usted pertenece tiene casa matriz, anote la denominación o razón social de ésta	<input type="text"/>
3	Anote la denominación del grupo empresarial al que usted pertenece	<input type="text"/>
4	Adjunte el organigrama del grupo empresarial al que pertenece	 





Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez



Revisado por
Lic. Abner Velásquez




Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



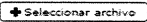
Anexo I. Como ingresar información al Anexo de declaración jurada anual del ISR sobre partes relacionadas

Contenido de los numerales:

No.1: Haga clic sobre el botón  luego seleccione una de las opciones de la lista que le muestra el sistema en esta casilla. Si seleccionó la opción Otros, por favor escriba como lo define el grupo empresarial al que pertenece.

No.2: Escriba la denominación o razón social de la casa matriz del grupo empresarial al que pertenece.

No.3: Escriba la denominación del grupo empresarial al que pertenece.

No.4: El sistema le permitirá adjuntar el organigrama del grupo empresarial al que pertenece, haga clic , luego seleccione el archivo que desea adjuntar, no olvide que debe ser en formato PDF.

Sección III



Clic sobre Información Accionistas

-  Información del contribuyente
-  Información del grupo empresarial
-  **Información de accionistas**

+ Agregar Accionista

1. Nombre y apellidos o Razón Social	2. Dirección Permanente	3. NIT o Número de registro tributario en otro país	4. Número de acciones		5. Porcentaje de propiedad		Otras aportaciones Excepto acciones	Acciones
			4.1 Saldo inicial	4.2 Saldo Final	5.1 Saldo inicial	5.2 Saldo Final		

No records found.

 1 / 1 

Haga clic en  y el sistema le desplegará la siguiente pantalla donde debe ingresar la información.

X

Nuevo Accionista

1. Nombre y apellidos o Razón Social

2. Dirección Permanente

3. NIT o Número de registro tributario en otro país

4. Número de acciones



4.1 Saldo Inicial

4.1 Saldo Final

6. Porcentaje de propiedad

5.1 Saldo Inicial

5.1 Saldo Final



Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez



Revisado por
Lic. Abner Velásquez



Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



Anexo I. Como ingresar información al Anexo de declaración jurada anual del ISR sobre partes relacionadas

Contenido de los numerales:

No.1: Ingrese el nombre y apellidos, denominación o razón social de cada accionista de la empresa.

No.2: Ingrese la dirección completa del accionista ingresado en la casilla número uno esta dirección debe especificar claramente la calle, avenida, sector, ciudad, país, región, y cualquier otro dato que contenga una dirección en Guatemala o en un país del extranjero.

No.3: Ingrese el número con que se identifica al accionista con la administración tributaria correspondiente en su país.

No.4: Se refiere al número de acciones.

No.4.1: Ingrese el número de acciones de la empresa, que posee cada uno de los accionistas incluidos en la casilla número uno de este apartado, que corresponden al saldo inicial del período declarado.

No.4.2: Ingrese el número de acciones de la empresa que posee cada uno de los accionistas incluidos en la casilla número uno de este apartado, que corresponden al saldo final del período declarado.

No.5: Se refiere al porcentaje de propiedad.


No.5.1: Ingrese el porcentaje de propiedad de la empresa que posee cada uno de los accionistas anotados en la casilla número uno de este apartado, que corresponde al saldo inicial del período declarado. Considere que el sistema solo le permite ingresar valores enteros de dos dígitos y dos decimales.

No.5.2: Ingrese el porcentaje de propiedad de la empresa que posee cada uno de los accionistas anotados en la casilla número uno de este apartado, que corresponde al saldo final del período declarado. Considere que el sistema solo le permite ingresar valores enteros de dos dígitos y dos decimales.

Notas:

1. Si la información ingresada está correcta, seleccione  Guardar, el sistema guardará la información, repita las acciones anteriores para cada uno de los accionistas.


2. Si la información ingresada no está correcta, usted tiene la opción  Cancelar

3. En caso de que la empresa no se encuentre constituida por acciones, debe ingresar los datos de las casillas 1, 2 y 3, y no es necesario que ingrese información en las casillas 4.1, 4.2, 5.1, y 5.2. Luego ingrese a otras aportaciones excepto acciones y haga clic en , el sistema le mostrará la siguiente pantalla:

Aportaciones

Productos Lácteos de Calidad Internacional, S.A. **+ Agregar Aportación**

6. Dinerarias			7. Propiedades Tangibles			8. Propiedades Intangibles			Acciones
6.1 Monto de la aportación	6.2 Moneda en que se efectuó la operación	6.3 Monto en Quetzales	7.1 Número Correlativo	7.2 Descripción	7.3 Valor Monetario Q.	8.1 Número Correlativo	8.2 Descripción	8.3 Valor Monetario Q.	
No records found.									
Total:					Q0.00				Q0.00
◀ 1 / 1 ▶									



Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



Anexo I. Como ingresar información al Anexo de declaración jurada anual del ISR sobre partes relacionadas

4. En esta pantalla debe ingresar la información correspondiente a las aportaciones dinerarias, propiedad tangible y/o propiedad intangible.

Haga clic en **+ Agregar Aportación** , el sistema le mostrará la siguiente pantalla:

No.6: Se refiere a las aportaciones dinerarias que realiza el accionista o socio.

No 6.1: Ingrese el monto total de la aportación en dinero del accionista o socio, en la moneda en que la realizó.

No.6.2: Seleccione la moneda en que se realizó la aportación.

No.6.3: Ingrese el monto de la aportación en quetzales al tipo de cambio del día en que realizó la aportación.

No.7: Se refiere a las aportaciones en propiedades tangibles que el socio haya realizado.

No.7.1: Se refiere al número correlativo.

No.7.2: Seleccione la descripción de la propiedad tangible que aportó el accionista o socio (vehículos, maquinaria y equipo, mobiliario y equipo, herramientas, equipo de cómputo, edificios, terrenos, buques, barcos, grúas, aviones, contenedores, inventarios y otros), en caso no hayan aportaciones seleccione (-) guión.

No.7.3: Ingrese el valor monetario en quetzales del total de la propiedad tangible aportada por el accionista o socio, en caso no hayan aportaciones ingrese 0 (cero).

No.8: Se refiere a las aportaciones en propiedades intangibles que el accionista o socio haya realizado.

No.8.1: Se refiere al número correlativo.

No 8.2: Seleccione la descripción de la propiedad intangible que aportó el socio (marcas, patentes, derechos de llave, licencias, fórmulas, derechos de autor, estudios, software y otros), en caso no hayan aportaciones seleccione (-) guión.

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



Anexo I. Como ingresar información al Anexo de declaración jurada anual del ISR sobre partes relacionadas

No.8.3: Ingrese el valor monetario en quetzales del total de la propiedad intangible aportada por el socio, en caso no hayan aportaciones ingrese 0 (cero).

Notas:

1. Si la información ingresada está correcta, seleccione , el sistema guardará la información, repita las acciones anteriores para cada uno de los accionistas.

2. Si la información ingresada no está correcta, usted tiene la opción .

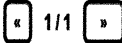
3. Repita las acciones anteriores para ingresar información de otros accionistas.

Sección IV

Clic sobre I. Partes Relacionadas

-  Información del contribuyente
-  Información del grupo empresarial
-  Información de accionistas
-  **I. Partes relacionadas**



1. No.	2. NIT o número de registro tributario en el extranjero	3. Nombre o Razón social	4. País según tabla respectiva		5. Inversión total	6. Porcentaje de propiedad		7. Otras aportaciones			8. Total otras aportaciones	9. Tipo de relación con su parte relacionada	10. Principal actividad económica	Acciones
			4.1 País	4.2 Código		6.1 Saldo	6.2 Saldo	7.1 Dineraria	7.2 Tangible	7.3 Intangible				
No hay datos ingresados														
														

La información que debe incluir en esta sección se refiere a partes relacionadas en las cuales tenga inversiones el contribuyente.

Si tiene partes relacionadas seleccione , para ingresar la información, el sistema le mostrará la siguiente pantalla donde debe ingresar la información solicitada:



Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez



Revisado por
Lic. Abner Velásquez



Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



Anexo I. Como ingresar información al Anexo de declaración jurada anual del ISR sobre partes relacionadas

X

Nueva Parte Relacionada

2. NIT o Número de registro tributario en otro país

3. Nombre y apellidos o Razón Social

4. País

5. Inversión total

6. Porcentaje de propiedad

6.1 Saldo Inicial

6.2 Saldo Final

7. Otras aportaciones

7.1 Dinerarias

7.2 Tangibles

7.3 Intangibles

8. Total otras aportaciones

9. Tipo de relación

10. Principal actividad económica que realiza

Contenido de los numerales:

No.1: Se refiere al número correlativo.

No.2: Ingrese el número de identificación tributaria, con que se identifica en su país con la administración tributaria. El sistema le permitirá el ingreso de números y letras.

No.3: Ingrese nombre, denominación o razón social completa de las partes relacionadas en las cuales tenga inversiones.

No.4: Seleccione el país en donde se encuentra ubicada la parte relacionada.

No.5: Ingrese la inversión total en quetzales que se haya realizado en cada una de las partes relacionadas, del período fiscal que se está reportando.

No.6: Se refiere al porcentaje de propiedad que le acredita la inversión realizada en su parte relacionada, ingresada en la casilla número 5.

No.6.1: Ingrese el porcentaje de la propiedad inicial del período indicado, que usted posee en su parte relacionada, el sistema le permitirá ingresar dos valores enteros y dos decimales.

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



Anexo I. Como ingresar información al Anexo de declaración jurada anual del ISR sobre partes relacionadas

No.6.2: Ingrese el porcentaje final del período indicado, de la propiedad que posee en su parte relacionada, el sistema le permitirá ingresar dos valores enteros y dos decimales.

No.7: Se refiere a otras aportaciones que realizó el contribuyente, (que no le dan propiedad accionaria).

Para los numerales 7.1 al 7.3: Seleccione SI o NO, según corresponda a lo indicado.

No.8: Ingrese el valor monetario total en quetzales, de otras aportaciones realizadas por el contribuyente, indicadas en las casillas 7.1, 7.2 y 7.3.

No.9: Seleccione el tipo de relación con su parte relacionada, según lo establecido en el artículo 56, del decreto 10-2012, del congreso de la república de Guatemala.

No.10: Seleccione la principal actividad económica que realiza su parte relacionada, según el código SIC, considerando que ésta es la que más ingresos le genere. El sistema mostrará las actividades económicas y códigos SIC (clasificación industrial estándar).

Al terminar de ingresar la información de la parte relacionada, seleccione , y repita las acciones anteriores para ingresar información de todas las partes relacionadas. Después de ingresar la información de todas las partes relacionadas.

Nota:

Si no tiene partes relacionadas, avance a la siguiente sección otras partes relacionadas.

Sección V

Clic sobre II. Otras Partes Relacionadas

- Información del contribuyente
- Información del grupo empresarial
- Información de accionistas
- I. Partes relacionadas
- II. Otras partes relacionadas**

1. No	2. NIT o número de registro tributario en el extranjero	3. Nombre o Razón social	4. País según tabla respectiva		5. Otras aportaciones			6. Total otras aportaciones	7. Tipo de relación con su parte relacionada	8. Principal actividad económica	Acciones
			4.1 País	4.2 Código	5.1 Dineraria	5.2 Tangible	5.3 Intangible				
No hay datos ingresados											
<input type="button" value="«"/> 1 / 1 <input type="button" value="»"/>											

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



Anexo I. Como ingresar información al Anexo de declaración jurada anual del ISR sobre partes relacionadas

La información que debe incluir en esta sección se refiere a otras partes relacionadas del contribuyente. Aquellas empresas en las que no tiene propiedad accionaria sin embargo son relacionadas.

Si tiene otras partes relacionadas seleccione **+ Agregar nuevo**, para ingresar la información, el sistema le mostrará la siguiente pantalla donde debe ingresar la información solicitada:

X

Agregar otra parte

2. NIT o Número de registro tributario en otro país

3. Nombre y apellidos o Razón Social

4. País

5. Otras aportaciones

5.1 Dinerarias ▼

5.2 Tangibles ▼

5.3 Intangibles ▼

6. Total otras aportaciones

7. Tipo de relación ▼

8. Principal actividad económica que realiza ▼

Contenido de los numerales:

No.1: Se refiere al número correlativo.

No.2: Ingrese el número de identificación tributaria con que se identifica la parte relacionada en su país con la administración tributaria correspondiente.

No.3: Ingrese Nombre, Denominación o Razón Social completa de las otras partes relacionadas que tenga.

No.4: Seleccione el país en donde se encuentra ubicada la otra parte relacionada.

No.5: Se refiere al tipo de aportación que realizó el contribuyente en su otra parte relacionada.

Para los numerales del 5.1 al 5.3: Seleccione SI o NO, según corresponda a lo indicado.

No.6: Ingrese el valor total en quetzales, de otras aportaciones realizadas por el contribuyente, indicadas en las casillas 5.1, 5.2 y 5.3.

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz




Anexo I. Como ingresar información al Anexo de declaración jurada anual del ISR sobre partes relacionadas

No.7: Seleccione el tipo de relación con su parte relacionada, según lo establecido en el art. 56 del decreto 10-2012, del congreso de la república de Guatemala.

No.8: Seleccione la principal actividad económica que realiza su parte relacionada, según el código SIC, considerando que ésta es la que más ingresos le genere. El sistema mostrará las actividades económicas y códigos SIC (clasificación industrial estándar).

Nota:



Al terminar de ingresar la información de otras partes relacionadas, seleccione , y repita las acciones anteriores para ingresar información de cada una de las otras partes relacionadas.

Sección VI

Clic sobre Operaciones

-  Información del contribuyente
-  Información del grupo empresarial
-  Información de accionistas
-  I. Partes relacionadas
-  II. Otras partes relacionadas
-  **Operaciones**



1. No.	2. Número de registro de la parte relacionada con quien realizó la	3. Nombre, denominación o razón social	4. ¿La parte relacionada es su distribuidor	5. Tipo de operación	6. Código de operación y descripción de la operación	7. Monto total de la operación en Quetzales	8. Método de precios de transferencia utilizado en la operación	Acciones
No hay datos ingresados								
 1 / 1 								



Si realizó operaciones con partes relacionadas o con otras partes relacionadas, seleccione para ingresar la información, el sistema le mostrará la siguiente pantalla donde debe ingresar la información solicitada:



Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez



Revisado por
Lic. Abner Velásquez



Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



Anexo I. Como ingresar información al Anexo de declaración jurada anual del ISR sobre partes relacionadas

x

Agregar operación

2. Número de registro de la parte relacionada con quien realizó la operación

3. Nombre de la parte relacionada

4. ¿La parte relacionada es su distribuidor exclusivo?

5. Tipo de operación

6. Código de operación y descripción de la operación

7. Monto total de la operación en Quetzales

8. Método de precios de transferencia utilizado en la operación

Contenido de los numerales:

No.1: Se refiere al número correlativo.

No.2: Seleccione el número de registro de la parte relacionada u otra parte relacionada con quien realizó la operación (le aparecerán los que usted ingresó en las secciones anteriores, para que usted elija con quién realizó la operación).

No.3: El sistema mostrará el nombre de la parte relacionada u otra parte relacionada con quien realizó la operación que corresponda al número de registro de la parte relacionada seleccionado.

No.4: Seleccione SI o NO a la pregunta planteada.

No.5: Seleccione el tipo de operación que realizó con su parte relacionada u otra parte relacionada (operaciones de ingreso, egreso, activo o pasivo).

No.6: Seleccione la operación que realizó con su parte relacionada.

No.7: Ingrese el monto total en quetzales, de la operación que realizó con su parte relacionada.

No.8: Seleccione el método de precios de transferencia que corresponda a la operación seleccionada. (Método del precio comparable no controlado, método del costo adicionado, método del precio de reventa, método de la partición de utilidades, método del margen neto de la transacción y método de valoración para las importaciones o exportaciones de mercancías).


Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez


Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz



Anexo I. Como ingresar información al Anexo de declaración jurada anual del ISR sobre partes relacionadas

Al terminar de ingresar la información de cada operación (en caso haya realizado varias operaciones), seleccione  repita las acciones anteriores por cada operación a ingresar y por cada parte relacionada.

Nota:

Después de ingresar la información de las operaciones que realizó con sus partes relacionadas u otras partes relacionadas, seleccione  , y ésta será generada.

Realizado por
Lic. Vinicio Rodríguez

Revisado por
Lic. Abner Velásquez

Aprobado por
Lic. Héctor Rubén Muñoz

CONCLUSIONES

1. Los precios de transferencia constituyen uno de los temas más discutidos en materia de fiscalidad local. La unidad de análisis de esta investigación, como contribuyente no quiere que sus transacciones se encuentren sujetas a una doble imposición internacional y a su vez, quiere disminuir carga tributaria, con el fin de ganar competitividad a costa de ello; por lo que, es importante contar con un manual de procedimientos contables y fiscales, que proporcione una debida planificación fiscal y de precios de transferencia, la cual le permitirá tanto a la misma como residente en Guatemala, como a su Casa Matriz en Nueva Zelanda (partes relacionadas), que las transacciones que realizan entre sí, se puedan comprobar y que las mismas se valoran de acuerdo con el principio de libre competencia. Con ello la unidad bajo análisis contará con un marco fiscal claro y previsible para adecuar y tener control de sus operaciones con la parte relacionada, en el marco contextual de los Precios de Transferencia.
2. Encontrar un precio justo o real, en operaciones comparables para la unidad objeto de estudio en la mayoría de los casos es prácticamente imposible. Siguiendo los procedimientos de la OCDE, habrá que adaptarlos para obtener ciertos parámetros. Es decir, si bien es muy difícil determinar por comparación que precio debe ser fijado para un producto, la comparación, sopesando este tipo de objeciones, nos da un parámetro de valores razonables.
3. La empresa analizada debe tener claro que la legislación guatemalteca, no se ha quedado atrás con el resto de las naciones, en cuanto al tema de Precios de Transferencia, debe aplicar correctamente el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria; en las transacciones comerciales con su relacionada en el extranjero, debe cumplir con la normativa, aplicando una base técnica y legal, que permita establecer que las

transacciones que realizan entre sí se pueden comprobar, cuando así sea requerido por el fisco el estudio de precios de transferencia correspondiente.

4. El Contador Público y Auditor, su función como consultor interno, tiene que dotarse de competencias y características que le permita pensar como gestor, convirtiéndose en un apoyo importante a toda la organización; y buscar, sistemáticamente evaluar la eficacia de los procesos de gestión de riesgo, los controles más adecuados para minimizar los riesgos. Este trabajo ha mostrado, la importancia de la auditoría interna como apoyo a toda la organización y su estrecha relación con la gestión de la calidad del trabajo del auditor, lo cual da presencia en toda la cadena de los procesos y procedimientos adoptados y por adoptar en una unidad económica.

RECOMENDACIONES

1. A las partes relacionadas analizadas en la presente investigación, la local como sujeto pasivo de la legislación relativa a los precios de transferencia, adoptar y utilizar todos los mecanismos que garanticen el cumplimiento tributario con relación al principio de libre competencia, al seleccionar el método de precios de transferencia a utilizar en el estudio, descartar la posibilidad de haber seleccionado un método hasta que no se determine que puede ser empleado otro que permita una mejor comparación. Con el diseño y adaptación de un manual tanto de procedimientos contables y fiscales fortalecerán el adecuado control de precios de transferencia, adicionalmente les permitirá una sólida planificación fiscal en Guatemala, bajo la aplicación de las normas especiales de valoración de partes relacionadas.
2. La parte analizada como contribuyente en Guatemala, debe tener claro que encontrar operaciones comparables no es tarea fácil; pero debe tener presente el principio de libre competencia, como principio rector en materia de precios de transferencia que supone la utilización de un precio justo para estas transacciones, entendiendo por precio justo o razonable, el que fijarían partes independientes para similares operaciones comparable a las realizadas.
3. La empresa local (parte analizada), como contribuyente en el territorio guatemalteco, tener en orden toda la documentación e información correspondiente a sus operaciones con su casa matriz (parte relacionada en el extranjero), reportada en el anexo de su declaración jurada anual del Impuesto sobre la Renta, al ser solicitada por la administración tributaria en el plazo que fija el Decreto Número 10-2012, y demostrar que en dicha información ha aplicado la normativa de precios de transferencia y que sus transacciones se pueden comprobar para que no sea sujeta a ajustes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

4. A los profesionales de la contaduría pública y auditoría, actualizarse en los temas novedosos del país, como el tema de precios de transferencia; y no solo limitarse a prestar servicios de contabilidad y finanzas; sino, más bien convertirse en un verdadero ingeniero fiscal para poder diseñar procedimientos para encontrar las mejores condiciones fiscales para sus clientes, para optimizar los procesos en materia tributaria, minimizando con ello el costo impositivo, a quien preste sus servicios profesionales.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Almanza Mosqueda, Precios de Transferencia, Estrategia y Norma Fiscal, 3ª. Edición, México, Editorial Cengage Learning 2013, 420 p.
2. Anguita Morera, Antonia, Comercio Internacional y los Precios de Transferencia Internacionales, 2ª. Edición, Editorial Pearson Educacion, 2012, 292 p.
3. Arrambide Gonzalez, Diana, Báez Moreno Andrés, Temas Selectos de Precios de Transferencia, 1ª. Edición, Editorial Themis, 2015, 154 p.
4. Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985.
5. Barrios Bettinger, José, Precios de Transferencia y sus Efectos Fiscales, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México 1995, 24 p.
6. Blanco Dopico, Maria Isabel, La Fijación de Precios de Transferencia y el Control de Gestión, 11ª. Edición, Editorial Pearson Educacion, 2014, 288 p.
7. Calderón Carrero, José Manuel / Martín Jiménez, Adolfo J., Los Precios de Transferencia en la Encrucijada del Siglo XXI, 5ª. Edición, México, Editorial Netbiblo, 2012, 336 p.
8. Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala. Compendio de las Disposiciones Legales, Estatutarias y Reglamentarias, 2008. 64 p.
9. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 295, Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, 54 p.

10. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 2-70, Código de Comercio Guatemala y sus Reformas, 2013, 202 p.
11. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 76-78, Ley Reguladora de la Prestación de Aguinaldos para los Trabajadores del Sector Privado, 1978, 5 p.
12. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 2-89 y sus reformas, Ley del Organismo Judicial, 79 p.
13. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 78-89 y sus reformas, Bonificación Incentivo, 2001, 3 p.
14. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 58-90 y sus reformas, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, 2006, 11 p.
15. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 6-91 y sus reformas, Código Tributario de Guatemala, 2012, 123 p.
16. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 27-92 y sus reformas, Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2012, 90 p.
17. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 37-92 y sus reformas, Ley del Impuesto del Timbre y de Papel Sellado Especial para Protocolos, 2012, 54 p.
18. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 42-92 y sus reformas, Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público, 6 p.

19. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 1441 y sus reformas Código de Trabajo, 225 p.
20. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 70-94 y sus reformas, Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, 2012, 84 p.
21. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 15-98 y sus reformas, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, 27 p.
22. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 36-98, Ley de Sanidad Vegetal y Animal, 29 p.
23. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 73-2008 y sus reformas, Ley del Impuesto de Solidaridad, 2012, 7 p.
24. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación Tributaria y al Contrabando, 2012, 56 p.
25. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, 2012, 163 p., y Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, 2013, 52 p.
26. D'Agostino, Errepar, Práctica de Precios de Transferencia, 4ª. Edición, México, Editorial Prentice Hall Hispanoamericana, S.A., 2014, 150 p.
27. Eiteman, David / Stonehill, Arthur, El Contador Público y Auditor en Las Finanzas de Las Empresas Multinacionales, 12ª. Edición, México, Editorial Pearson Educación, 2011, 488 p.

28. Normas Internacionales para el Ejercicio profesional de la Auditoría Interna (NIEPAI), The Institute of Internal Auditors, edición 2013, 24 p.
29. IASB (International Accounting Standards Board, UK). Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, 2015, 275 p.
30. IASB (International Accounting Standards Board, UK). Normas Internacionales de Información Financiera, actualización mayo 2016, 325 p.
31. OCDE (2015), Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, Editions OCDE.
32. Otis Rodner, James, La Inversión Internacional en Países en Vías de Desarrollo, Editorial Arte, México 2013, 265 p.
33. Quiros Madrigal, Pedro, La Figura de Los Precios de Transferencia a la Luz Del Derecho Tributario, Editorial San José, Costa Rica 2007, 70 p.
34. Rodríguez Valencia, Joaquín, Organización Contable y Administrativa de Las Empresas, 3ª. Edición, México, Editorial Ecafsa Thomson Learning, 2014, 210 p.

GLOSARIO

Advanced pricing agreement (“APA’s”)

Acuerdo previo sobre precio de transferencia

Acuerdo que permite determinar, previamente a la realización de operaciones vinculadas, un conjunto de criterios apropiados (en particular, el método que se ha de utilizar, 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.

Arm’s length principle

Principio de plena competencia

Norma internacional 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”.

Bill of lading

Guía de carga

Documento propio del transporte marítimo, que se utiliza en el marco de un contrato de transporte de las mercancías en un buque en línea regular. La finalidad de este documento es establecer las reglas de la relación contractual entre el cargador, el

consignatario de la carga y el transportista, dando confianza a cada parte respecto al comportamiento de las otras.

Buenas prácticas de manipulación (“BPM”)

Conjunto de herramientas que se implementan en la industria de la alimentación. El objetivo central es la obtención de productos seguros para el consumo humano. Los ejes principales, son las metodologías utilizadas para la manipulación de alimentos y la higiene y seguridad de éstos, liberándolos de las enfermedades transmitidas por alimentos.

ELF

Nivel de consumo por persona o región determinada, equivalente a leche fluida.

Hazard analysis and critical control points (“HACCP”)

Análisis de riesgos y de puntos críticos de control

Sistema de prevención para evitar la contaminación alimentaria que garantiza seguridad en los alimentos; en el cual, se identifica, evalúa, previene y lleva un registro de todos los riesgos de contaminación a lo largo de toda la cadena de producción. Desde el inicio hasta que llega a manos del consumidor.

Know-how

Saber-cómo

Término relacionado a técnicas o criterios que han sido utilizados en la elaboración o diseño de un proyecto y que se pueden reutilizar al momento de realizar otros proyectos similares o de afinidad al mismo. Describe básicamente, la habilidad con que cuenta una organización para desarrollar sus funciones, tanto productivas como de servicios, aunque también incluye áreas como contabilidad y recursos humanos, entre otras.

International accounting standards board (“IASB”)

Junta de normas internacionales de contabilidad

Organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las normas internacionales de información financiera.

International federation of accounts (“IFAC”)

Federación internacional de contadores públicos

Organización internacional para la profesión contable, que se dedica a atender el interés del público, fortaleciendo la profesión y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales sólidas. También emite normas contables para el ámbito de la ética, la educación y el sector público, así como guías para que los contadores profesionales se desempeñen de acuerdo con parámetros de alta calidad.

Key account manager (“KAM”)

Persona del departamento de ventas, que se encarga de gestionar las cuentas claves de la organización, es decir, los clientes que generan el 80% de la facturación de la empresa. Podría decirse que, es un consejero estratégico, cuyo objetivo principal es asegurar el mantenimiento de las relaciones entre un cliente y una empresa a largo plazo.

Método de costo adicionado (“MCA”)

Método de precios de transferencia, que utiliza los costos incurridos por el proveedor de activos (o de servicios) en el marco de una operación vinculada. Se añade a estos costos un margen del costo incrementado apropiado para obtener un beneficio adecuado, dadas las funciones realizadas (teniendo presente los activos utilizados y los riesgos asumidos) y las condiciones de mercado. Puede considerarse como un precio de plena competencia de la operación vinculada inicial el resultado obtenido, una vez sumado el margen del costo incrementado a los costos citados.

Método de margen neto de la transacción (“MMNT”)

Método de precios de transferencia, que consiste en determinar el beneficio de una operación vinculada a partir del beneficio que habría obtenido una empresa independiente si realizara esa misma operación.

Método de participación de utilidades (“MPU”)

Método de precios de transferencia, que consiste en identificar la utilidad conjunta que se ha de repartir entre las empresas asociadas como consecuencia de una operación vinculada, y, a continuación, en dividir estos beneficios entre las empresas asociadas, fundándose en un criterio económicamente válido, que se aproxime a la división de beneficios que se podría haber esperado en un acuerdo concluido en plena competencia y que podría haberse reflejado en dicho acuerdo de plena competencia.

Método de precio comparable no contralado (“MPC”)

Método de precios de transferencia, que consiste en comparar el precio fijado en operaciones entre empresas asociadas con el establecido en una operación comparable realizada entre partes independientes en condiciones también comparables.

Método de precio de reventa (“MPR”)

Método de precios de transferencia, basado en el precio al que se vende un producto a una empresa independiente previamente adquirido a una empresa asociada. Del precio de reventa se resta el margen del precio de reventa. El resultado obtenido, una vez deducido el margen del precio de reventa, puede considerarse (tras el ajuste para tener en cuenta otros costos asociados a la adquisición del producto por ejemplo, los derechos de aduana), como un precio de plena competencia de la transmisión inicial del activo entre las empresas asociadas.

Micro, pequeña y mediana empresa (“MyPYME”)

Empresas con características distintivas, tienen dimensiones con ciertos límites ocupacionales y financieros prefijados por los Estados o regiones. El término MiPyME

(acrónimo de “micro, pequeña y mediana empresa”), que es una expansión del término original, en donde se incluye a la microempresa. Las pequeñas y medianas empresas son entidades independientes, con una alta predominancia en el mercado de comercio, quedando prácticamente excluidas del mercado industrial por las grandes inversiones necesarias y por las limitaciones que impone la legislación en cuanto al volumen de negocio y de personal, una pyme nunca podrá superar ciertas ventas anuales o una determinada cantidad de personal.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (“OECD”)

Es un foro único en donde los gobiernos de 31 democracias y economías de mercado trabajan juntos para hacer frente a los desafíos económicos, sociales y de gobernanza relacionados con la globalización, así como para aprovechar sus oportunidades, tiene como objetivo promover las políticas destinadas a: lograr la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a aumentar el nivel de vida de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial; contribuir a una sana expansión económica, en los países miembros y no miembros en vías de desarrollo económico; y contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

Prime rate

Tasa de interés preferencial

Término utilizado en finanzas, bancos, títulos y valores financieros de Estados Unidos de América, es la tasa aplicada por los bancos a los créditos a corto plazo concedidos a los mejores clientes.

Profit level indicator (“PLI”)

Indicador de nivel de rentabilidad

Serie de índices financieros, que sirven a una empresa para medir la capacidad que tienen de obtener beneficios, principalmente a través de los fondos propios disponibles o del activo total con el que cuenta la empresa.

Standard industrial classification (“SIC”)

Sistema de clasificación estándar

Es la clasificación de referencia internacional de las actividades productivas. Su principal objetivo, es proporcionar un conjunto de categorías de actividad que puede ser utilizado para la recolección y presentación de informes de estadísticas de acuerdo a dichas actividades. Proporciona un marco global dentro del cual datos económicos pueden ser recogidos y registrados en un formato que está diseñado para propósitos de análisis económico, toma de decisiones y formulación de políticas. Las actividades económicas se subdividen en una estructura jerárquica de cuatro niveles de categorías mutuamente excluyentes, facilitando la recolección de datos, presentación y análisis a nivel detallado de la economía de una forma internacionalmente comparable y estandarizada.

Trade marketing

Comercio y mercadotecnia

Rama de la mercadotecnia que se ocupa y preocupa de aumentar la demanda del producto por parte del vendedor mayorista, minorista, o el nivel de distribuidor en lugar de a nivel del consumidor. El analista de trade marketing, es el encargado de coordinar las funciones entre la fuerza de ventas y el área de mercadeo, principal función será el seguimiento a las estrategias así como el cumplimiento de las mismas.

Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations

Directrices de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias

Forman parte de la declaración de la OCDE, sobre inversión internacional y empresas multinacionales, siendo una serie de recomendaciones en aras de asegurar una conducta responsable por parte de las empresas, en el contexto de su internacionalización o inversión exterior, aunque también pueden orientarse perfectamente en un contexto local. Las directrices, son recomendaciones que los gobiernos hacen a las empresas multinacionales, y que contienen principios y buenas

prácticas, conformes con normas internacionales de comportamiento generalmente aceptadas.

Ultra High Temperature (“UHT”)

Ultra alta temperatura

Proceso térmico que se utiliza para reducir en gran medida el número de microorganismos presentes en alimentos como la leche o los zumos, cambiando su sabor y sus propiedades nutricionales en mayor o menor medida, dependiendo del alimento. Consiste en exponer la leche durante un corto plazo (de 5 a 8 segundos) a una temperatura que oscila entre 150 y 200 °C y seguido de un rápido enfriamiento, no superior a 40 °C. Esto se hace de una forma continua y en recinto cerrado, que garantiza que el producto no se contamine mediante el envasado aséptico. Este proceso aporta a la leche un suave sabor a cocción debido a una suave caramelización de la lactosa (azúcar de la leche).

U.S. securities and exchange commission (“SEC”)

Comisión de bolsa y valores de los Estados Unidos de América

Institución independiente del gobierno de Estados Unidos de América, encargada de vigilar el cumplimiento de las leyes federales del mercado de valores, la regulación de las bolsas de valores y el mercado de opciones. La SEC es la comisión de mercados y valores de Estados Unidos de América, que actúa como organismo regulador y supervisor de los mercados financieros y tiene la responsabilidad de hacer cumplir las leyes federales. La SEC fue creada por el Securities Exchange Act de 1934 para regular la industria de valores.