



15

**Hacia el combate de  
la evasión tributaria  
vía manipulación  
de precios de  
transferencia.  
El caso de Guatemala**

## El Icefi cuenta con un Consejo Asesor integrado por:

**Julio Francisco Báez**, abogado, economista nicaragüense, profesor universitario. Presidente del Instituto Nicaragüense de Estudios Tributarios.

**Juan Alberto Fuentes K.**, economista guatemalteco, ex ministro de finanzas de Guatemala, director de la División de Desarrollo Económico de Cepal en Chile y fundador del Icefi.

**Juan Carlos Gómez-Sabaini**. Economista argentino. Consultor de la Cepal, BID y FMI en materia tributaria. Fue subsecretario de política tributaria en la Secretaría de Hacienda de Argentina. Autor de numerosos trabajos en materia de política tributaria en Centroamérica.

**Fernando Herrero**, economista costarricense, fue regulador general de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos de Costa Rica y ha sido en dos ocasiones, ministro de Hacienda del país.

**Alma Quiñones**, abogada guatemalteca, con estudios de postgrado en Finanzas Públicas y Derecho Fiscal por la Universidad de París I y II. Catedrática universitaria de Derecho Fiscal e integró el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal en Guatemala.

**Isabel Saint Malo de Alvarado**, licenciada en Relaciones Internacionales, panameña, tiene amplia experiencia en procesos de negociación y construcción de diálogo político de alto nivel en su país.

**José Félix Sanz**, economista español, experto en tributación, ex sub director del Instituto de Estudios Fiscales de España y actualmente profesor de la Universidad Complutense de Madrid.

**Aaron Schneider**, politólogo norteamericano con doctorado en ciencias políticas por la Universidad de Berkeley. Es consultor del BID y catedrático en la Universidad de Tulane, Nueva Orleans.

**Alex Segovia**, economista salvadoreño, catedrático y consultor internacional de proyectos regionales y mundiales. Actual secretario técnico de la Presidencia de la República de El Salvador.

**Ana Sojo**, socióloga y economista costarricense, especialista en políticas contra la pobreza entre otros temas. Fue primer oficial de Asuntos Sociales de la División de Desarrollo Social de Cepal en Chile.

**Hugo Noé Pino**, economista hondureño, ex ministro de Finanzas, ex presidente del Banco Central de Honduras. Fue embajador ante las Naciones Unidas y en los Estados Unidos. Actualmente es el director ejecutivo del Icefi.

**Carlos Acevedo**, economista y licenciado en Filosofía salvadoreño, cuenta además con un doctorado en economía y amplia experiencia profesional como consultor para organismos internacionales. Actualmente es presidente del Banco Central de Reserva de El Salvador.

El Icefi está inscrito bajo la legislación guatemalteca y tiene una Directiva Nacional integrada por:

**Alma Quiñones** (Presidenta y representante de la Junta en el Consejo Asesor)

**Edmundo Vásquez** (Vicepresidente)

**Rubén Nájera** (Tesorero)

**Fabiola Cifuentes** (Secretaria)

**Ariel Rivera Irías** (Vocal I)

El Icefi tiene su sede en Ciudad de Guatemala.

12 Avenida 14-41, Zona 10 Colonia Oakland.

Teléfonos: (502) 2367-1807 al 08 y (502) 2367-04-80 al 81

[www.icefi.org](http://www.icefi.org)

Este boletín ha sido publicado con el apoyo financiero de:



# **Hacia el combate de la evasión tributaria vía manipulación de precios de transferencia. El caso de Guatemala**

---

José Ricardo Barrientos Quezada

Centroamérica, Febrero de 2012

Icefi

Hacia el combate de la evasión tributaria vía manipulación de precios de transferencia. El caso de Guatemala. – Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2012, 62p.

ISBN: 978-9929-8123-3-8

1. Evasión tributaria. 2. Fraude tributario. 3. Precios de transferencia.  
4. Corporaciones transnacionales. 5. Operaciones internacionales.  
6. Control tributario. 7. Guatemala, Centroamérica. I. Título

**Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales,  
Icefi**

12 Avenida 14-41, Zona 10 Colonia Oakland

Guatemala, Guatemala

Teléfonos: (502) 2367- 1807 / 08 y 2367-0480 / 81

[www.icefi.org](http://www.icefi.org)

Se permite la reproducción parcial o total de este documento siempre y cuando se cite la fuente.

Primera edición: Febero de 2012

Diseño de interiores y diagramación:

Ivonne de Vera/Istudio, (502) 2220-4889

Tiraje: 500 ejemplares

Impreso en Serviprensa, teléfono (502) 2232-0237

# Hacia el combate de la evasión tributaria vía manipulación de precios de transferencia. El caso de Guatemala

## Resumen

Atacar la evasión tributaria en complejas operaciones comerciales internacionales ha dejado de ser un problema exclusivo de los países desarrollados. La evolución de las empresas centroamericanas y la presencia creciente de corporaciones transnacionales en la región hacen que el control tributario de las operaciones internacionales sea un problema cotidiano para Centroamérica, pero cuya solución tiene el mismo costo que para los países desarrollados.

En su Boletín de Estudios Fiscales número 15, el Icefi explora opciones costo eficientes para que un país como Guatemala logre un control efectivo sobre el fraude tributario vía la manipulación de precios de transferencia, al comparar dichas opciones con las metodologías estándar de los países desarrollados. Este documento ofrece una explicación accesible del marco conceptual de los precios de transferencia, analiza la información y datos disponibles, las posibilidades legales de acceder a los datos y plantea recomendaciones para avanzar en soluciones viables.

**Palabras clave:** evasión tributaria, fraude tributario, precios de transferencia, corporaciones transnacionales, operaciones internacionales, control tributario, Centroamérica, Guatemala.

## Towards the fight against tax evasion via transfer pricing. The case of Guatemala

### Abstract

Tackle tax evasion via complex international trade operations is no longer an exclusive problem of developed countries. Central American companies' evolution and the growing presence of transnational corporations in the region make tax control of international operations a daily problem for Central America, but its solution has the same cost as in developed countries.

In its 15th Fiscal Studies Bulletin, Icefi explores cost-efficient options for a country like Guatemala to achieve effective control on tax fraud via transfer prices manipulation, evaluating them in contrast with the developed countries standard methodologies. This document offers an accessible explanation of the conceptual framework of transfer pricing, analyzes information and data availability, and the legal possibilities to access it, and gives recommendations to advance toward viable solutions.

**Key words:** tax evasion, tax fraud, transfer prices, transnational corporations, international operations tax control, Central America, Guatemala.

## Contenido

---

<b>Presentación</b>	6
<b>I. Introducción</b>	8
<b>II. Marco conceptual</b>	10
2.1. ¿Qué son los precios de transferencia?	11
2.2. ¿Cómo afectan los precios de transferencia a la base tributaria?	12
2.3. Detección de evasión del ISR por manipulación de precios de transferencia	13
2.3.1. Métodos de comparación de precios	18
2.3.2. Métodos de control aduanero sobre la manipulación de precios en el comercio exterior	19
2.4. La metodología del Profesor Simon Pak	21
2.4.1. Ventajas y desventajas de la metodología del Profesor Pak ante otras metodologías	23
2.4.2. Requerimientos de información de la metodología	24
2.4.3. La metodología en la práctica	25
<b>III. Evaluación de la información disponible y de los arreglos institucionales de la SAT para el control de la manipulación de precios de transferencia</b>	26
3.1. Aspectos relevantes de la estructura organizacional de la SAT	26
3.1.1. Roles institucionales en el procesamiento de las declaraciones de comercio exterior	28
3.1.2. Potencial para aplicar la metodología del Profesor Pak para el control de manipulación de precios	29
3.2. Evaluación de la base de datos de comercio exterior de Guatemala	29
3.2.1. Las ventajas de la DUA guatemalteca	29
3.2.2. Información relevante contenida en la DUA-GT	30

<b>IV. Análisis jurídico de las disposiciones legales guatemaltecas que permiten y limitan a la SAT trasladar información</b>	<b>33</b>
4.1. Disposiciones legales que garantizan confidencialidad	33
4.1.1. Disposiciones constitucionales	33
4.1.2. Otras disposiciones legales	34
4.2. Disposiciones legales que viabilizan el traslado de datos estadísticos detallados	35
<b>V. Conclusiones y recomendaciones</b>	<b>37</b>
5.1. Conclusiones	37
5.2. Recomendaciones	39
5.2.1. Investigaciones posteriores a nivel regional	40
<b>VI. Referencias y recursos bibliográficos</b>	<b>41</b>
<b>VII. Anexos</b>	<b>43</b>
Anexo 1: Métodos de comparación de precios para aplicar el Principio de Libre Competencia	43
Anexo 2: Formulario de la Declaración Única Aduanera de Guatemala (DUA)	45
Anexo 3: Descripción de los campos de la DUA-GT	49
Anexo 4: Funciones y de los órganos y dependencias de la SAT	53

# Presentación

---

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (Icefi) reitera la necesidad de desarrollar capacidades institucionales para combatir la evasión tributaria en Guatemala, incluyendo temas de tributación internacional como la detección y sanción de la *manipulación de los precios de transferencia*. El Icefi considera este interés en línea con sus objetivos y actividades, por lo que se propuso orientar esfuerzos para profundizar y ampliar la investigación en temas de tributación internacional.

En 2009, la organización no gubernamental internacional Christian Aid<sup>1</sup> expresó interés en apoyar los esfuerzos de Guatemala por combatir la impunidad fiscal, en sintonía con corrientes internacionales como el propósito del denominado G-20<sup>2</sup> para promover la desaparición de los paraísos fiscales. En este contexto, en 2010, Christian Aid y el Icefi acordaron sumar esfuerzos para investigar y analizar las opciones más apropiadas tendientes a lograr que Guatemala desarrolle capacidades para el control tributario internacional.

Por su parte, las autoridades guatemaltecas han reconocido la necesidad de adaptar el sistema tributario a los desafíos que plantea el proceso de globalización económica. En general basada en las recomendaciones planteadas por el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal en 2008, en febrero de 2012 el Congreso de la República de Guatemala aprobó una reforma tributaria que incluye una ley del Impuesto Sobre la Renta completamente nueva,<sup>3</sup> que pretende modernizar sustancialmente el impuesto, incluyendo aspectos de tributación internacional y regulación de precios de transferencia.

La complejidad de la nueva legislación y la escasez de recursos plantean la necesidad de buscar metodologías de aplicación costo efectivas, viables en Guatemala. Por esta razón, el Icefi evaluó la posibilidad de aplicar en el país una metodología para la detección de manipulación de precios de transferencia o de otras formas de fraude fiscal vía la manipulación de precios en el comercio exterior. En particular, es de interés la

---

1 Christian Aid es una organización interesada en promover y lograr un mundo más justo y libre de pobreza. Los mecanismos que Christian Aid considera apropiados y efectivos para este propósito incluyen el combate a la evasión tributaria internacional, en particular el fraude fiscal vía movimientos de capitales y manipulación de precios de transferencia.

2 El Grupo de los 20, o G-20, es un foro de 19 países más la Unión Europea, en el cual desde 1999 se reúnen regularmente jefes de Estado o gobierno, gobernadores de bancos centrales y ministros de finanzas. Está constituido por siete de los países más industrializados (G-7), más Rusia (G-7+1 o G-8), más once países recientemente industrializados de todas las regiones del mundo, y la Unión Europea como bloque económico.

3 Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto del Congreso de la República número 10-2012, disponible en línea en: <http://200.12.63.122/archivos/decretos/2012/CCXCIV0020200010010201205032012.pdf> Para mayor detalle, véase el documento del Icefi “Análisis Breve de la Reforma Tributaria Guatemalteca de 2012”, disponible en línea en: [http://www.icefi.org/data/content/0000/0144/An\\_lisis\\_Breve\\_de\\_la\\_Reforma\\_Tributaria\\_Guatemalteca\\_de\\_2012.pdf](http://www.icefi.org/data/content/0000/0144/An_lisis_Breve_de_la_Reforma_Tributaria_Guatemalteca_de_2012.pdf)



metodología que para este propósito desarrolló Simon Pak, profesor asociado de la Escuela de Estudios Profesionales de Postgrado de la Universidad Estatal de Pennsylvania, Estados Unidos de América, un experto reconocido y con experiencias prácticas exitosas. Para este propósito se plantearon las siguientes tres fases:

1. Estudio exploratorio: revisar el marco conceptual y la experiencia internacional sobre el interés de los países o administraciones tributarias por ejercer control tributario sobre los precios de transferencia. Adicionalmente, en esta fase inicial, se buscaría evaluar los arreglos institucionales, la disponibilidad y calidad de las fuentes de información y datos que serían necesarios para la aplicación en Guatemala de una metodología como la desarrollada por el profesor Pak.
2. Ejercicios piloto para evaluar los resultados de una metodología para la detección de manipulación de precios: en caso los resultados del estudio exploratorio muestren la existencia de información y datos accesibles, se estima conveniente realizar una prueba piloto o ejercicio para evaluar los resultados de la posible aplicación de una metodología como la del profesor Pak. Idealmente esta fase conviene realizarla con el interés y la participación activa de la administración tributaria.
3. Implementación de una metodología para la detección de manipulación de precios como una política de fiscalización de la administración tributaria: en caso la administración tributaria

evalúe como positivos los resultados de la fase de ejercicios piloto, y además muestra interés y procede a adoptar una metodología como la del profesor Pak como parte de sus políticas de fiscalización y combate a la evasión tributaria.

El presente estudio corresponde al informe final de la primera fase, el cual alcanzó conclusiones interesantes. En particular, se destaca que las bases de datos de comercio exterior y la estructura organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) colocan a Guatemala en una posición idónea para lograr el control tributario internacional. Actualmente, se impulsan proyectos cuya ejecución pudiera lograr la implementación de la segunda y tercera fases.

Este estudio exploratorio tiene además el potencial de apoyar los esfuerzos actuales de la SAT, la cual en febrero de 2011 creó su unidad especial de tributación internacional. Este esfuerzo no sólo constituye un primer paso en la dirección correcta, sino además confirma la necesidad de sumar apoyos para que logre avanzar y lograr producir resultados positivos.

Por último, los resultados sugieren además la conveniencia de replicar este estudio exploratorio en otros países de América Central. Asimismo, plantean la necesidad de revisar los resultados de los foros de coordinación regional de la política fiscal, en particular el modelo de legislación de precios de transferencia, desarrollado y acordado técnicamente a nivel regional.



## I. Introducción

Conforme la economía se torna más globalizada y crece el grado de complejidad y sofisticación de las operaciones comerciales y financieras, surgen espacios de fraude tributario igualmente más complejos y difíciles de detectar y perseguir. De esta forma, también se incrementan los costos y desafíos de las administraciones tributarias para lograr un control y fiscalización efectivos de las operaciones multinacionales.

La manipulación de precios en el comercio internacional puede obedecer a motivaciones diversas, sea sobre o subvaluando operaciones tanto de importación como de exportación. Precios aparentemente alterados o anormales pueden ocurrir debido a diferencias naturales o errores en la digitación de registros oficiales, pero la administración tributaria no debe descartar, *a priori*, prácticas como la fuga de capitales, defraudación aduanera, evasión del impuesto sobre la renta (ISR) por manipulación de los precios de transferencia y el lavado de dinero.

En cualquier caso, la administración tributaria tiene el mandato legal de realizar todos los esfuerzos necesarios para lograr garantizar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias. En el caso de manipulación de precios de transferencia, no es una tarea fácil, ya que requiere considerables recursos financieros y humanos, así como de reformas legales y, muchas veces, la creación de unidades administrativas especializadas.

Las motivaciones de la administración tributaria

para emprender la difícil tarea de diseñar, implementar y aplicar un control de precios de transferencia pueden variar de país a país, pero generalmente se relacionan con la recaudación que potencialmente se pueda recuperar. Así, en los países desarrollados, donde la principal fuente de ingresos tributarios es el ISR, la detección de manipulación de precios generalmente es parte de las técnicas para fiscalizar dicho impuesto, en el entendido de que el caudal de recaudación a recuperar es mayor (es decir, estos países obtienen una relación costo beneficio más favorable al fiscalizar el ISR).

En los países en desarrollo como Guatemala, los derechos arancelarios a la importación (DAI) y el impuesto al valor agregado (IVA) sobre importaciones son de las principales fuentes de ingresos; la mayoría de las veces, con un peso en la recaudación similar o mayor al del ISR. Por tal razón, en estos países, generalmente, un método para la detección de manipulación de precios en el comercio se aplicará prioritariamente al combate a la defraudación aduanera y, con ello, recuperar recaudación de DAI e IVA sobre importaciones. Para estos países, la aplicación de estos métodos a la fiscalización del ISR, en particular el control de precios de transferencia, es una opción a considerar con prioridad inferior al combate a la defraudación aduanera, en el mediano plazo, en función de la viabilidad política de la aprobación de la legislación necesaria y de la disposición de los recursos humanos y financieros para crear la capacidad administrativa requerida.

La experiencia internacional pone a disposición diversos métodos para la detección de fraude tributario vía la manipulación de precios.<sup>4</sup> Suponiendo que existe la voluntad política para controlar la evasión tributaria y realizar las reformas legales y administrativas necesarias, la administración tributaria debe elegir la metodología adecuada para este tipo de acción fiscalizadora. La decisión toma en cuenta los costos asociados con la aplicación de un método, así como la información y facultades legales disponibles.

Varios de los métodos estándar requieren gran cantidad de información y recursos financieros para cubrir un presupuesto operativo alto. Estos requerimientos incluyen la contratación de profesionales altamente especializados, un marco legal sólido que faculte a la administración tributaria con tareas especiales y que descargue en el contribuyente los costos de preparar y presentar información y estudios especiales (es decir, que la ley establezca que la carga de la prueba recaiga sobre el contribuyente).

Es común que países como Guatemala muestren interés por implementar un control tributario sobre manipulación de precios, pero enfrentan limitaciones por no contar con los recursos institucionales, financieros y humanos requeridos, o en el país no está

vigente la legislación necesaria. Ante tales limitaciones, estos países deben recurrir a métodos alternativos que sean costo-efectivos y aplicables con los recursos disponibles.

Simon Pak desarrolló una metodología que constituye uno de estos métodos alternativos, por lo que es pertinente estudiar la viabilidad de aplicarla en Guatemala. Dicha metodología se basa en métodos estadísticos y en la conformación de una matriz para el filtrado de precios, lo cual requiere una base de datos que contenga información histórica y un alto grado de detalle de cada operación de comercio exterior.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (Icefi) tiene interés de realizar estudios y ejercicios técnicos para evaluar la aplicación de la metodología en Guatemala. Para este propósito, incluye un análisis jurídico de las disposiciones legales vigentes que restringen y facilitan la posibilidad de que la SAT le traslade datos a una entidad como el Icefi. El propósito de la transferencia de información debe ser única y exclusivamente realizar los estudios necesarios para evaluar la aplicación de la metodología en el país, respetando con todo rigor las garantías constitucionales y legales de confidencialidad de la información tributaria de los contribuyentes.

---

4 Los cuales no necesariamente son aplicados como parte de las técnicas de control aduanero sobre el comercio exterior. Sin embargo, debido a que es muy frecuente que sean empresas o grupos multinacionales los que evaden el ISR vía manipulación de precios de transferencia, estos métodos usualmente emplean o se basan en las técnicas de control aduanero del comercio exterior.

## II. Marco Conceptual

La globalización del comercio mundial se refleja en Guatemala principalmente en la aplicación de medidas que favorecen la facilitación del comercio.<sup>5</sup> Entre esas medidas destacan:

- a) Los procesos de rebaja de los derechos arancelarios a la importación (DAI)<sup>6</sup> iniciados desde 1986 como resultado del ingreso de Guatemala en la Organización Mundial del Comercio (OMC), del cronograma centroamericano de desgravación implementado en el segundo lustro de la década de 1990 y de los tratados de libre comercio (TLC).<sup>7</sup>
- b) Las medidas administrativas para reducir los tiempos de salida de mercancías de los recintos aduaneros y para minimizar las revisiones físicas del comercio exterior.

El impacto de los TLC en los ingresos fiscales de Guatemala es evidente. Mientras que en 1995 los DAI significaron el 24% de la recaudación tributaria neta total,<sup>8</sup> en 2011, los DAI aportaron solamente alrededor del

7%. Sin embargo, las acciones de las aduanas siguen siendo importantes, ya que los TLC y los procesos de desgravación arancelaria no afectan la recaudación del IVA que se cobra en aduanas y constituye la mayor fuente de ingresos corrientes del Gobierno.<sup>9</sup> Por razón de lo anterior, la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala (SAT) focaliza una buena parte de sus acciones en el control de las importaciones, principalmente en cuanto a la información relativa al volumen y precio de las mercancías. La SAT registra y conserva la totalidad de la información asociada con el comercio exterior (importaciones, exportaciones, regímenes especiales y tránsitos aduaneros), al máximo detalle en bases de datos electrónicas.

Por otra parte, actualmente la economía mundial se caracteriza por la desaparición de fronteras para el movimiento del capital financiero y por la facilidad de las corporaciones para operar internacionalmente. Es así como algunos grupos económicos instalan empresas en varios países y con diferentes modalidades (filiales, subsidiarias y sucursales, entre otras), con el objetivo de ampliar mercados, así como de utilizar las ventajas financieras y fiscales vigentes en algunos países.

5 Principalmente desde el segundo lustro de la década de 1990.

6 Estos procesos de rebaja de los DAI o tarifas arancelarias se denominan procesos de desgravación arancelaria.

7 Para Guatemala, los tratados de libre comercio más importantes desde la perspectiva de su impacto fiscal son: con los Estados Unidos de América (DR-Cafta), con México y el Acuerdo de Asociación de Centroamérica con la Unión Europea. El Consejo Ministros de Integración Económica (Comieco) trata el caso de la relación comercial de Guatemala con el resto de Centroamérica, el cual puede modificar los DAI mediante sus resoluciones.

8 Se hace referencia a los ingresos tributarios de la Administración Central (denominación administrativa generalmente equivalente a Gobierno central), descontando las devoluciones al sector exportador por crédito fiscal del IVA.

9 Para 2011, el aporte del IVA sobre las importaciones a la recaudación tributaria neta total fue alrededor de 30%.

Una de las prácticas comunes de algunas empresas que operan internacionalmente es el traslado de ganancias o costos entre sus filiales situadas en países con sistemas tributarios débiles,<sup>10</sup> para, en esa forma, reducir su ISR.

## 2.1 ¿Qué son los precios de transferencia?

Normalmente, las transacciones comerciales entre las partes de un grupo empresarial multinacional no pueden estar sujetas a las mismas fuerzas del mercado a las que se enfrentan empresas independientes. Se denominan **precios de transferencia** los pagos que una parte de una empresa multinacional le realiza a otra parte de esa misma empresa por concepto de bienes adquiridos y servicios provistos. Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Ocde),<sup>11</sup> los precios de transferencia pueden ser distintos a los precios de mercado debido a:

- Razones lícitas asociadas con el mercadeo o con políticas financieras de las empresas, o
- A la intención de pagar menos impuestos;<sup>12</sup> es decir, una forma de evasión tributaria.

El propósito del control tributario sobre los precios de transferencia es asegurar que la base tributaria, gravable o imponible<sup>13</sup> de una empresa multinacional esté distribuida *adecuadamente* entre sus partes. Desde esta perspectiva, se busca que se cumpla y respete el denominado **principio de libre competencia**,<sup>14</sup> según el cual la distribución «adecuada» entre las partes de una empresa o grupo multinacional quiere decir que las transferencias (pagos), dentro de la empresa o grupo multinacional, deben parecerse o no ser inexplicablemente distintas a las transferencias negociadas entre empresas independientes.

Una ley sobre precios de transferencia es un instrumento jurídico que dota a las administraciones tributarias de facultades y capacidades para evitar que las empresas multinacionales empleen los precios de transferencia como mecanismo para evadir impuestos. Aunque los países consideran modalidades diversas de regulaciones de precios de transferencia, la mayoría de éstas se acoplan a las directrices sobre la aplicación del principio de libre competencia, emitidas y regularmente revisadas por la Ocde.<sup>15</sup>

10 Sistemas tributarios en los que la legislación dispone niveles bajos de tributación en el ISR o con administraciones tributarias con poca disponibilidad de herramientas para el control.

11 Desarrollos relacionados con los lineamientos de la Ocde para precios de transferencia. Grupo *ad hoc* de Expertos en Cooperación Internacional en Temas Tributarios (X reunión, 2001).

12 Usualmente, la intención es reducir la obligación de la empresa a pagar el ISR.

13 El concepto de base tributaria se refiere a la totalidad de rentas gravables de una empresa. Técnicamente y en rigor, los términos 'base tributaria' no se refieren al número de contribuyentes, uso que es común en Guatemala.

14 Conocido también como *Arm's length Principle*, principio del operador independiente y principio del valor de mercado. En la actualidad, constituye un estándar adoptado por la Ocde.

15 Publicadas originalmente por la OECD entre 1995 y 1998. Sus críticos las consideran una declaración de principios y no un conjunto de reglas que debieran aplicarse.



Usualmente, una ley o regulación de precios de transferencia consta de un conjunto de normas para la evaluación de los precios aplicados en las transacciones entre partes de empresas multinacionales. En el caso de que se compruebe que tales transacciones no cumplen con el principio de libre competencia, las regulaciones incluyen mecanismos de ajuste de dichos precios y, por lo tanto, de la base gravable del ISR.<sup>16</sup>

En algunos casos, cuando la administración tributaria realiza ajustes en el ISR de una empresa, puede generarse una carga adicional a la obligación tributaria de la casa matriz en su país de origen (suponiendo que en ese país esté vigente un régimen de renta mundial).<sup>17</sup> Por esta razón, algunas leyes de precios de transferencia incluyen una disposición que elimina esta forma de doble imposición internacional, con lo que se evita que el ajuste se aplique dos veces (en el país en el que está domiciliada la subsidiaria o sucursal y en el país de la casa matriz). Aunque esta

disposición es acogida favorablemente por los sectores privados y ha sido utilizada en algunos países para viabilizar la aprobación de las disposiciones legales de precios de transferencia, abre la puerta para que los países entren, sin desearlo, en las negociaciones de tratados para evitar la doble tributación.<sup>18</sup>

## 2.2 ¿Cómo afectan los precios de transferencia a la base tributaria?

Desde la óptica empresarial y con el objeto de alcanzar nuevos mercados y reducir costos, una empresa puede tomar la decisión de expandir multinacionalmente sus operaciones. Esta expansión puede requerir transferir mercancías y propiedad intangible<sup>19</sup> a sus afiliados.<sup>20</sup>

En un ambiente globalizado y de alto desarrollo tecnológico, en el que los tratados de liberalización comercial inciden en rebajas sustantivas de tarifas arancelarias y el uso de la tecnología dificulta el control del

---

16 Centroamérica cuenta con un modelo de legislación de precios de transferencia, elaborado por el Grupo de Trabajo de Política Tributaria (GTPT), por mandato del Consejo de Secretarios y Ministros de Hacienda y Finanzas de Centroamérica, Panamá y la República Dominicana (Cosefin). Todos los países de la región han preparado propuestas e iniciativas de ley basadas en el modelo, pero ninguno ha aprobado legislación basada en el modelo. Guatemala, El Salvador y Honduras han aprobado legislación basada en el modelo. Por su parte, Nicaragua aprobó una versión muy debilitada del modelo.

17 Se dice que la legislación del ISR de un país tiene régimen de renta mundial si grava las rentas que un contribuyente obtiene tanto en el territorio nacional como en el extranjero. En el régimen de renta nacional, el ISR grava únicamente las rentas que los contribuyentes hayan obtenido en el territorio nacional. Además de ser una decisión de política tributaria, la elección de un país sobre qué régimen aplicar depende significativamente de la capacidad de la administración tributaria de controlar y fiscalizar el pago de ISR correspondiente a rentas generadas en el extranjero.

18 Un tratado para evitar la doble tributación es un acuerdo de voluntades entre Estados con el propósito de impedir que los efectos de la concurrencia de sus poderes tributarios sobre un mismo ingreso puedan entorpecer el intercambio comercial, así como evitar la evasión fiscal, facilitar la cooperación internacional y el intercambio de información.

19 Según el *Internal Revenue Service* (IRS) de los Estados Unidos de América (la administración tributaria estadounidense) son intangibles las propiedades que tienen un valor, pero que no pueden ser vistas ni tocadas. Por ejemplo: marcas, franquicias, derechos de llave, contratos de uso, concesiones, etc. Véase <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=110440,00.html>

20 Muchos intangibles están sujetos a modificaciones constantes e innovación para permanecer relevantes en los mercados. Los negocios dinámicos se mantienen atentos a estas condiciones cambiantes de los mercados, por lo que activamente crean y mejoran intangibles con una base global para sostener sus ventajas competitivas.

comercio electrónico, se generan incentivos de planificación tributaria<sup>21</sup> para que las transferencias de mercancías y de intangibles se realicen a precios mayores que los que se transarían entre empresas independientes. En términos de comercio internacional, en el país de importación, esta situación se reflejaría en que la empresa registraría y declararía, ante la administración tributaria, gastos **mayores** que los reales, incrementándose los gastos deducibles de la renta y, con ello, una reducción del ISR.<sup>22</sup> De forma análoga, una empresa puede vender a una entidad vinculada mercancías y servicios a precios menores a los de mercado, reduciendo así su base gravable del ISR.

Las empresas multinacionales que utilizan este mecanismo de planificación tributaria realizan transacciones múltiples en diversidad de países, incluyendo paraísos fiscales y jurisdicciones de baja tributación,<sup>23</sup> con lo que la base gravable se diluye internacionalmente. Al final, la empresa multinacional reduce su obligación tributaria global, afectando negativamente la distribución justa de la base gravable entre los países en donde opera.

De este análisis se identifican dos vertientes principales por las que las empresas multinacionales pueden eludir el ISR utilizando precios de transferencia:

- a) El comercio exterior y
- b) Las transferencias de propiedad intangible.

### 2.3 Detección de evasión del ISR por manipulación de precios de transferencia

Las prácticas internacionales exitosas en la detección del uso de los precios de transferencia para evadir el ISR consideran la conjugación de los aspectos siguientes:<sup>24</sup>

- Definición adecuada del alcance de las regulaciones. Deben quedar sujetos al cumplimiento de las regulaciones:
  - Empresas multinacionales que tienen actividades con varias jurisdicciones tributarias, en especial, países de baja tributación y aquellos que están en los listados internacionales de paraísos fiscales.<sup>25</sup>

21 Se denomina «planificación tributaria» a las estrategias y tácticas que un contribuyente sigue para pagar menos impuestos. En rigor, la planificación tributaria no significa evadir impuestos, ya que se trata de la búsqueda sistemática de espacios en la legislación tributaria vigente para reducir lícitamente la obligación tributaria. Por estas razones, se considera que la planificación tributaria es una forma de eludir el pago de impuestos (entendiendo la elusión fiscal como la búsqueda de «agujeros» en la legislación tributaria), sin evadir (es decir, reducir la obligación tributaria por medios ilícitos, violando las leyes).

22 La planificación tributaria también toma en cuenta las tarifas arancelarias y considera el efecto de los impuestos específicos y selectivos al consumo que se cobren en aduanas y el IVA. En el caso de Guatemala, no hay vigentes impuestos selectivos al consumo que se cobren en aduanas y el IVA es un impuesto interno (es decir, el IVA sobre importaciones que se paga en aduanas constituye un crédito a cuenta del IVA doméstico).

23 Por ejemplo, países con tasas de ISR significativamente menores que las tasas promedio usadas en la mayoría de los países.

24 Según información presentada en seminarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos (Afip) de la República Argentina.

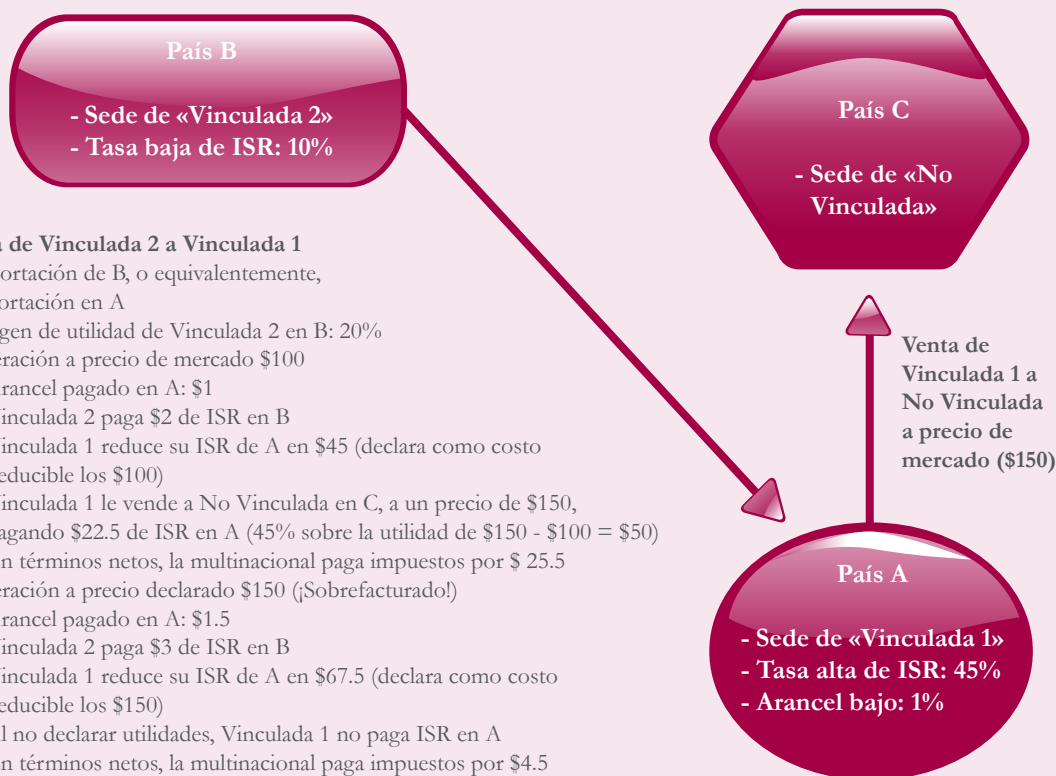
25 Incluso, hay países que tienen sus propias listas. Por ejemplo, Guatemala ha sido incluida varias veces en el listado de paraísos fiscales de Argentina.

## Ejemplos de evasión tributaria típica por manipulación de precios de transferencia

Con el propósito de ilustrar el mecanismo mediante el cual un grupo empresarial o una multinacional puede manipular los precios de transferencia con el fin de evadir impuestos, a continuación se presentan ejemplos sobresimplificados de operaciones típicas en las que existen incentivos para manipular los precios de transferencia.

### Caso de sobrefacturación

Supóngase que una multinacional posee las subsidiarias «Vinculada 1», ubicada en el país «A» con tasa de ISR alta (por ejemplo 45%), y «Vinculada 2», ubicada en el país «B» con tasa de ISR baja (por ejemplo 10%). «Vinculada 1» realiza una importación proveniente de «Vinculada 2» (o equivalentemente, «Vinculada 2» en «B» realiza una exportación a «Vinculada 1» en «A»), cuyo precio de mercado es \$100.



#### Venta de Vinculada 2 a Vinculada 1

- Exportación de B, o equivalentemente, importación en A
- Margen de utilidad de Vinculada 2 en B: 20%
- Operación a precio de mercado \$100
  - Arancel pagado en A: \$1
  - Vinculada 2 paga \$2 de ISR en B
  - Vinculada 1 reduce su ISR de A en \$45 (declara como costo deducible los \$100)
  - Vinculada 1 le vende a No Vinculada en C, a un precio de \$150, pagando \$22.5 de ISR en A (45% sobre la utilidad de  $150 - 100 = 50$ )
  - En términos netos, la multinacional paga impuestos por \$ 25.5
- Operación a precio declarado \$150 (¡Sobrefacturado!)
  - Arancel pagado en A: \$1.5
  - Vinculada 2 paga \$3 de ISR en B
  - Vinculada 1 reduce su ISR de A en \$67.5 (declara como costo deducible los \$150)
  - Al no declarar utilidades, Vinculada 1 no paga ISR en A
  - En términos netos, la multinacional paga impuestos por \$4.5
- Al sobrefacturar la operación, la multinacional logra evadir \$21 de impuestos (principalmente el ISR de A), aun cuando pagó 50% más de ISR en B (tasa baja) y de aranceles en A.

Como parte de su estrategia de planeación tributaria, la multinacional puede manipular los precios de transferencia con la intención de «mover» la renta del país «A» al país «B», sobrefacturando la transacción de «B» a «A» (incluyendo los costos de seguro y flete) y, con ello, evadiendo el ISR de «A» (vía un incremento en sus costos deducibles). Esta operación tiene sentido, toda vez la suma de los aranceles adicionales que deberá pagar en «A» y el ISR adicional que deberá pagar en «B» sean menores que la ganancia que obtendrá al deducir del ISR de «A» costos más grandes. En este ejemplo ilustrativo, ambas condiciones se cumplen, ya que el arancel en «A» es muy bajo (sólo 1%) y el ISR de «A» (45%) es mucho mayor que el de «B» (10%).

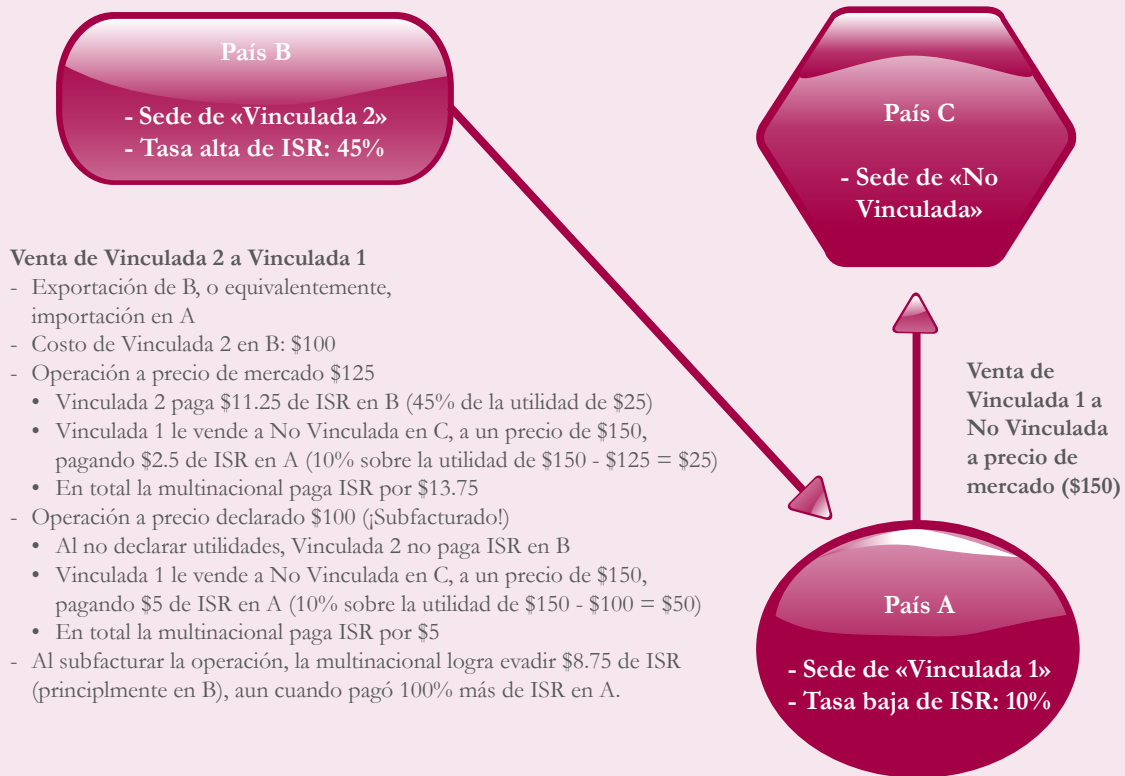


Luego de la operación entre entidades vinculadas, «Vinculada 1» exporta a una empresa independiente en el país «C» («No Vinculada»), declarando precios de mercado. En el ejemplo, cuando «Vinculada 1» le vende a «No Vinculada» declarando el precio \$150, «Vinculada 1» no obtiene ganancia alguna que esté gravada en el país «A», ya que todas las ganancias fueron declaradas en el país «B» como utilidades gravadas a una tasa de ISR baja.

Como resultado final de toda la operación, la multinacional logra evadir el ISR de «A», incrementando sus ganancias, sin necesidad de aumentar el precio final de la mercancía o servicio.

### Subfacturación

Supóngase que una multinacional posee las subsidiarias «Vinculada 1» ubicada en el país «A» con tasa de ISR baja (10%), y «Vinculada 2» ubicada en el país «B» con tasa de ISR alta (45%). «Vinculada 2» realiza una exportación a «Vinculada 1» (o equivalentemente, «Vinculada 1» en «A» importa de «Vinculada 2» en «B»), cuyo precio de mercado es \$125.



Como parte de su estrategia de planeación tributaria, la multinacional puede manipular los precios de transferencia con la intención de «mover» la renta del país «B» al país «A», subfacturando la transacción de «B» a «A» (incluyendo los costos de seguro y flete) y, con ello, evadiendo el ISR de «B» (vía una reducción en sus ingresos declarados). Luego de la operación entre entidades vinculadas, «Vinculada 1» exporta a una empresa independiente en el país «C» («No Vinculada»), declarando precios de mercado.

En el ejemplo, cuando «Vinculada 2» le vende a «Vinculada 1» declarando el precio \$100, «Vinculada 2» no obtiene ganancia alguna que esté gravada en el país «B», ya que todas las ganancias fueron declaradas en el país «A» como utilidades gravadas a una tasa de ISR baja.

Como resultado final de toda la operación, la multinacional logra evadir el ISR de «B», incrementando sus ganancias, sin necesidad de incrementar el precio final de la mercancía o servicio.

### Casos combinados

En la práctica, las operaciones en las cuales la manipulación de precios de transferencia puede resultar en una reducción de las obligaciones tributarias pueden ser de naturaleza muy compleja. En particular, es posible que ocurran combinaciones de los dos casos que, para efectos de ilustración, son de una naturaleza inusualmente sencilla comparados con los casos de la vida real.

- Vinculación económica entre entidades, aunque no exista vinculación de mercados. Es decir, entre dos entidades pueden existir nexos administrativos (los cuales son suficientes para que las disposiciones de precios de transferencia las consideren como entidades vinculadas), pero estas entidades realizan actividades en mercados diferentes.<sup>26</sup>
- Existencia de operaciones internacionales intragrupos.
  - Régimen presuntivo: el régimen de precios de transferencia debe tener tratamiento legal presuntivo; es decir, las regulaciones deben permitir que la administración presuma, a partir de hechos conocidos, una renta gravable.<sup>27</sup> Adicionalmente, la prescripción en este régimen debe ser prolongada (se sugiere que sea mayor a 4 años), debido a los largos plazos necesarios para la completar las auditorías.
  - Declaración de precios de transferencia: complementaria a la declaración del ISR. Se debe desagregar cada transacción con entidades vinculadas según lo defina la ley.
  - Carga de la prueba a cargo del contribuyente. La práctica internacional exitosa indica que la tarea de proveer documentación y otros medios de prueba (carga de la prueba), que evidencie y demuestre que los precios aplicados en las transacciones entre entidades vinculadas fueron precios de mercado, es una responsabilidad del contribuyente, y no de la administración tributaria (como es usual en otras formas de fiscalización y control tributario).
- Principio de contabilidad separada: cada empresa del grupo debe tributar independientemente.
- Documentación internacional: es indispensable contar con documentación (física o electrónica legal) que ampare las transacciones internacionales. La factura doméstica no es útil, ya que generalmente es el instrumento usado para eludir.

<sup>26</sup> La vinculación no significa que las entidades conectadas estén operando en actividades del mismo sector del mercado.

<sup>27</sup> En este caso, la presunción se fundamenta en el análisis de los precios utilizando los métodos estándar y reconocidos internacionalmente, a disposición de la administración tributaria.

En la aplicación de un control de precios de transferencia, usualmente se requiere que los contribuyentes entreguen a la administración tributaria, junto con la declaración de precios de transferencia, un estudio que demuestre el uso correcto de los precios. Normalmente este estudio lo realiza una firma contable de prestigio. Este requerimiento puede tornar oneroso el cumplimiento, razón por la cual la aprobación de la legislación de los controles de precio de transferencia que incluyen la carga de la prueba al contribuyente puede enfrentar desventajas políticas en el proceso de aprobación parlamentaria. Asimismo, aunque se haya logrado su aprobación por parte del Congreso o la asamblea legislativa, estos costos adicionales de cumplimiento por parte de los contribuyentes frecuentemente generan impugnaciones legales, poniendo en riesgo su subsistencia en el régimen legal de los países.

Estos mecanismos deben estar establecidos en la legislación y ser de aplicación *ex ante*; es decir, todos los contribuyentes que realizan transacciones con entidades vinculadas deben cumplirlas. Con esta información disponible, la administración tributaria debe:

- Contar con una unidad administrativa responsable del control de precios de transferencia. Generalmente, un cuerpo especializado para la fiscalización de sectores específicos de interés, dotado de recurso

humano consistente de especialistas en sectores y no únicamente de profesionales de la auditoría o de las ciencias económicas.

- Focalizar sectores: dada la especialidad de las revisiones, es imposible evaluar el universo de las empresas. Se estima que una auditoría de precios de transferencia puede tardar hasta dos años.<sup>28</sup>

- Comparar información con referentes o estándares. Las empresas deben reportar a la administración tributaria sus transacciones con entidades vinculadas, incluyendo un estudio en el que se demuestre que fueron realizadas a precios de mercado. Luego, la administración tributaria evalúa la validez del estudio de precios presentado por la empresa, incluyendo, además de los precios de transacción, las características de las operaciones, los riesgos asumidos, los activos involucrados en el negocio, así como las condiciones contractuales.

Las acciones de la administración tributaria se enfocan entonces en la aplicación de métodos para realizar la mejor evaluación posible de los precios que las empresas reportan haber aplicado en sus transacciones realizadas con entidades vinculadas. La aplicación de un método a una transacción de una empresa con una entidad vinculada produce como resultado una aproximación del precio al que se hubiera realizado la transacción entre empresas independientes (usualmente se obtiene un rango o un valor estimado).

28 Por ejemplo, en Argentina se ha logrado abarcar 81 subsectores, incluyendo todos los relacionados con las exportaciones y los servicios conexos a las exportaciones.



En varios países europeos se toma un valor específico del precio aproximado, considerando las circunstancias del caso. Luego se adopta la decisión si la diferencia entre este precio aproximado y el reportado por la empresa bajo auditoría es significativa. Cuando esto último ocurre, la administración tributaria procede al ajuste. Esta es la metodología sugerida por la Oede.

Los Estados Unidos de América y las legislaciones latinoamericanas prefieren utilizar la aproximación del precio de mercado empleando un rango (usualmente el rango intercuartílico, Q3 - Q1). Si el precio reportado por la empresa se sitúa fuera de este rango, la administración tributaria procede al ajuste.

En cualquier caso, la legislación que regula los precios de transferencia debe indicar cómo la administración tributaria aplica el ajuste.

### 2.3.1 Métodos de comparación de precios

Una de las principales tareas de la administración tributaria en el control de precios de transferencia es comparar información con referentes o estándares. En particular, es crucial que la administración tributaria compare los precios aplicados en las transacciones y operaciones reportadas en el estudio de precios de transferencia presentado por el contribuyente, con referentes y estándares

de transacciones típicas entre empresas, comparables con los registros bajo inspección.

Para esta tarea, existen varios métodos de comparación a disposición de la administración tributaria:<sup>29</sup>

- Métodos tradicionales. Tienen como objetivo reconstruir el precio de la operación mediante una comparación de precios. Entre estos:

- Precio comparable no controlado (CUP, siglas en inglés de *Comparable Uncontrolled Price*)
- Reventa
- Costo + beneficios

- Métodos no tradicionales. Analizan los beneficios y comparan las utilidades reportadas:

- División de beneficios
- Margen neto de la transacción

- El sexto método. Valoración de importaciones o exportaciones. Con fundamento o apoyo en investigaciones de precios en bases de datos con parámetros y estándares internacionales, este método establece un precio máximo para las importaciones y un precio mínimo para las exportaciones. Examina todas las transacciones entre entidades vinculadas y

29 La naturaleza y características de los métodos usualmente dependen del tipo de transacciones con entidades vinculadas. La clasificación de los métodos en «tradicionales» y «no tradicionales» atiende a la posibilidad de reconstruir los precios a partir de las transacciones. Los métodos se clasifican como «tradicionales» cuando es posible la reconstrucción de la transacción, mientras que en caso contrario se utilizan los métodos «no tradicionales». Estos últimos, usualmente, intentan identificar el efecto de los precios por medio de los ingresos o utilidades de la empresa o del consorcio. Para el detalle de los métodos véase el anexo 1.

se determina la utilidad en condiciones de igualdad.

- Dada la complejidad y los altos costos que para las empresas muchas veces implica el cumplimiento del principio de libre competencia, algunas legislaciones consideran mecanismos simplificados de precios de transferencia que, al ser adoptados por las empresas, automáticamente deben ser aceptados por la administración tributaria. Estas disposiciones se conocen como **regímenes de protección** (*safe harbors*) y se considera que, diseñados adecuadamente, no vulneran el principio de libre competencia.

Desde una perspectiva tributaria, los regímenes de protección son tratamientos especiales que se aplican a un conjunto determinado de contribuyentes. Estos regímenes logran simplicidad y seguridad, a costa de arbitrariedad y falta de equidad.

- Otro mecanismo de tratamiento especial es el **acuerdo anticipado** (APA, siglas en inglés para *advance pricing agreements*, o *advance pricing arrangements*), el cual consiste en un acuerdo previo al inicio de operaciones de las entidades vinculadas sobre un conjunto de criterios para la determinación de precios de transferencia (método de cálculo, elementos de comparación, ajustes, etc.). Los APA se negocian por empresa y favorecen a la administración tributaria en cuanto a la definición de los precios para transacciones con alta complejidad.

La efectividad de los métodos anteriores

depende de la fortaleza de la administración tributaria, la capacidad de los Gobiernos para aplicar la ley y la disponibilidad de información relevante de los contribuyentes, incluyendo la que se obtiene por acuerdos internacionales de intercambio de información tributaria. Los países cuya administración tributaria no cuenta con regulaciones de precios de transferencia, o no tienen la fortaleza y herramientas para auditar a las empresas que realizan transacciones con entidades vinculadas, buscan metodologías alternas que funcionen con la información y recursos disponibles.

### *2.3.2 Métodos de control aduanero sobre la manipulación de precios en el comercio exterior*

Los sistemas aduaneros de los países se interesan en los precios de las transacciones comerciales internacionales y, en particular, de las importaciones, por razones inherentes a su rol de entidades recaudadoras. En ese sentido, las aduanas aplican una diversidad de metodologías para la detección de manipulación de precios, enfocándose en la detección de transacciones fraudulentas. Algunas de estas metodologías, aunque corresponden a las acciones de control aduanero, pueden adecuarse para identificar casos del uso de precios de transferencia para reducir la obligación del ISR.

Entre estas metodologías sobre el comercio exterior las más importantes son:

#### **a) Auditorías e inspecciones *in situ*, las cuales pueden ser realizadas por:**

- Las aduanas: caracterizadas porque, en general, no emplean datos de precios de



referencia (datos conocidos en inglés como *Arm's Length Data*), debido a las disposiciones sobre la aplicación del precio en factura, en el marco de la OMC. La comparación de precios utilizando referenciales se realiza únicamente en el caso de la existencia de duda razonable. Por lo tanto, se hace difícil la detección de manipulación de precios.

- Empresas verificadoras: proveen a las administraciones aduaneras el servicio de verificar los precios, previo al embarque de las mercancías, de toda la carga especificada en el contrato con la empresa. Debido al gran número de operaciones (más de 70 millones anuales de transacciones de importación y exportación en los Estados Unidos de América), las tareas de inspección se dificultan, ya que se requiere el examen de gran cantidad de documentos y de la inspección física de la carga.

**b) Filtrado computarizado usando precios de referencia:** las declaraciones aduaneras incluyen los precios FOB<sup>30</sup> y CIF<sup>31</sup> de las mercancías. Estos precios pueden ser confrontados con los contenidos en bases de datos internacionales de precios de referencia (usualmente costosas y restringidas a cierto tipo de bienes). Si la aduana dispone de esta base de datos, su operación es de bajo costo y por ello eficiente en cuanto a la detección de transacciones realizadas a precios divergentes de los contenidos en la base.

**c) Técnicas estadísticas y matriz para filtrado de precios:** cuando no se dispone

de precios de referencia, pueden aplicarse metodologías con enfoque estadístico. Estas metodologías estiman los límites superior e inferior de un rango de precios sin manipulación. Algunas características de estos métodos son:

- Eficientes y de bajo costo.
- La exactitud depende de la calidad de las series históricas de datos: en función de la calidad de las bases de datos históricas, se obtienen buenas estimaciones para los límites superior e inferior del rango de precios sin manipulación.
- En la práctica, si los precios reportados para una transacción se ubican fuera del rango, se identifican como que muy probablemente fueron manipulados y se procede a una inspección aduanera o auditoría. Si el precio se ubica dentro del rango, se presume que probablemente el precio no ha sido manipulado.
- Por lo tanto, conforme el análisis estadístico provea un rango de precios estrecho, mayor es el número de operaciones identificadas con manipulación probable de precios y, por lo tanto, mayor el número de inspecciones que deberá practicar la aduana.
- Además de la detección de manipulación de precios, estas metodologías también permiten

30 *Free On Board*, valor sin incluir costos de seguro y flete.

31 *Cost Insurance and Freight*, valor incluyendo los costos de seguro y flete.

detectar manipulación en los costos de flete, seguro o volúmenes inusuales (demasiado altos o bajos).

- Los exportadores pueden tener un incentivo para sobrevaluar los costos de flete como una forma de mover capitales a través del comercio.
  - Los importadores pueden tener un incentivo para sobrevaluar los costos de flete como una forma de exagerar un costo deducible del ISR (evasión).
- Usualmente se aplican a importaciones y exportaciones de transables (*commodities*).

## 2.4 La metodología del profesor Simon Pak

Simon Pak, profesor asociado de la Escuela de Estudios Profesionales de Postgrado de la Universidad Estatal de Pennsylvania, Estados Unidos de América, desarrolló una metodología para la detección de manipulación de precios en el comercio exterior basada en técnicas estadísticas y en una matriz de filtrado de precios. Esta metodología ha logrado aplicarse efectivamente en tareas de fiscalización y control tributario de operaciones de comercio exterior; su validez ha sido reconocida en procesos judiciales en los Estados Unidos de América.

La metodología tiene como objetivo detectar de manera efectiva y costo eficiente la manipulación de precios en el comercio

exterior. Consiste en un método alternativo a los tradicionales y no tradicionales aplicados en los países desarrollados, por lo que es una opción para países como Guatemala para viabilizar la implementación del control tributario sobre precios de transferencia, así como fortalecer el combate a la defraudación aduanera, apoyando el control y fiscalización de los DAI y el IVA sobre importaciones.

El profesor Pak explica que la manipulación de precios en el comercio exterior puede responder a motivaciones diversas, por lo que tanto las operaciones de importación o exportación pueden ser subvaluadas o sobrevaluadas, según el propósito que se busque. En esta forma, los efectos de esta manipulación se reflejan y se perciben de manera distinta por cada uno de los actores, lo cual incide en el potencial de la aplicación práctica de la metodología.

Identifica como las posibles causas de esa manipulación de precios la fuga de capitales, la defraudación aduanera, evasión del ISR por manipulación de los precios de transferencia y el lavado de dinero. Sin embargo, advierte que los precios en el comercio internacional pueden aparentar manipulación malintencionada, pero que es posible que en realidad la diferencia respecto a los precios entendidos como «normales» pueda deberse a errores en la digitación de datos o heterogeneidad alta en los precios para ciertos productos.<sup>32</sup>

32 Tal el caso de algunos productos agrícolas transables en bolsa (*commodities*), o productos electrónicos. El profesor Pak cita como ejemplo una máquina facsímil que se importó reportando un precio de US\$ 25,000, pero que se trataba de una muestra de un prototipo industrial



El profesor Pak resume en la tabla siguiente los efectos de la manipulación de precios en el comercio internacional:

Exportaciones	Subvaluadas	Sobrevaluadas
Exportador	- Menos ingresos - Menos utilidades	- Más ingresos - Más utilidades
Gobierno	- Salida de capitales - Pérdida de recaudación de ISR	- Ingreso de capitales - Incremento en la recaudación de ISR
Importaciones	Sobrevaluadas	Subvaluadas
Importador	- Mayor costo de bienes vendidos - Menos utilidades	- Menor costo de bienes vendidos - Mayores utilidades
Gobierno	- Más impuestos aduaneros pagados - Salida de capitales	- Menos impuestos aduaneros pagados - Ingreso de capitales
	- Pérdida de recaudación de ISR - Incremento en recaudación de impuestos aduaneros	- Incremento en la recaudación de ISR - Pérdida de recaudación de impuestos aduaneros

La matriz para filtrado de precios que emplea la metodología del profesor Pak se construye a partir de una base de datos de comercio exterior, de la cual se extraen para cada fracción arancelaria y cada país los datos siguientes:

- Precio promedio
- Desviación estándar de los precios
- Cotas superior e inferior de los precios

Con estos datos se estiman los límites superior e inferior del rango de precios, de la siguiente forma:<sup>33</sup>

- Límite superior = precio promedio +  $\alpha\sigma$
- Límite inferior = precio promedio -  $\alpha\sigma$

Alternativamente, puede emplearse el rango intercuartílico<sup>34</sup> (Q3-Q1). Como se anotó

anteriormente, esta opción es una práctica usual en los Estados Unidos de América y las legislaciones latinoamericanas. En este caso:

- Límite superior = cuartil superior de la distribución de precios (Q3)
- Límite inferior = cuartil inferior de la distribución de precios (Q1)

Luego se estiman rangos de precios para cada bien y país. Con estos rangos, se procede a calcular los montos de transacciones con precios sobrevaluados y subvaluados para cada transacción (es decir, con precios fuera del rango), para luego obtener montos agregados. Esta metodología no puede aplicarse a rubros no cuantificados, y no funcionará para transables con precios de referencia volátiles.<sup>35</sup>

33 Los límites superior e inferior del rango de precios se construyen a partir del valor promedio de los precios adicionando, para el límite superior, una cantidad razonable, según cada caso, en función de la desviación estándar de los precios (la cual mide la dispersión de los datos). Un tratamiento análogo se aplica para la construcción del límite inferior.

34 La aplicación del rango intercuartílico no tiene fundamento teórico. Los primeros países en utilizar rangos lo hicieron con los cuartiles y luego se difundió su uso

35 Por ejemplo, el petróleo crudo durante 2008.



2.4.1 Ventajas y desventajas de la metodología del profesor Pak ante otras metodologías

Metodología	Ventajas	Desventajas
Auditoría e inspección física		Demasiadas operaciones a inspeccionar: costoso y genera atrasos en el comercio.
Detección computarizada cuando se dispone de precios de referencia	Bajo costo y exacta.	La adquisición de bases de datos de precios de referencia es costosa y existen sólo para un número reducido de bienes.
Metodología de Simon Pak: detección computarizada con matriz para filtrado de precios estimada con métodos estadísticos	<p>- Muy eficiente y de bajo costo cuando se combina la detección de importadores y exportadores con precios fuera del rango (con probabilidad alta de manipulación), con la auditoría e inspección <i>in situ</i> por las autoridades aduaneras.</p> <p>- Cuando se emplea apropiadamente, es decir enfocada a detectar importadores o exportadores que con mucha frecuencia declaran precios inusualmente altos o bajos, y con información suficiente y de calidad, la metodología basada en rango intercuartílico es un primer paso muy efectivo para detectar e investigar precios manipulados:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La probabilidad de que el precio declarado para una transacción seleccionada aleatoriamente se ubique fuera del rango intercuartílico es 1/4 .</li> <li>• La probabilidad de que los precios de la mitad o más de las transacciones se ubiquen fuera del rango intercuartílico es 1/47,000</li> </ul>	<p>- Menos exacta que la detección computarizada con base de datos de precios de referencia.</p> <p>- Existe riesgo de subestimación de la manipulación de precios.</p> <p>- Emplear el rango intercuartílico puede resultar arbitrario, ya que automáticamente clasifica el 25% superior y el 25% inferior de la distribución de precios como manipulados. No obstante, el rango intercuartílico es un rango aceptable en las normativas estadounidense y algunas latinoamericanas.</p> <p>- La matriz para filtrado de precios puede introducir sesgos en fracciones arancelarias de productos altamente heterogéneos (precios con mucha dispersión), lo que obliga a la aplicación de rangos muy amplios.</p> <p>- Requiere información muy detallada, lo cual puede ser un impedimento si las fuentes de información disponibles únicamente proveen datos agregados.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No se puede construir una matriz para filtrado de precios si la base de datos no contiene volumen de importaciones o exportaciones.</li> <li>• No distingue las transacciones de partes relacionadas y las de partes no relacionadas.</li> </ul>

### 2.4.2 *Requerimientos de información de la metodología*

Para aplicar apropiadamente la metodología, se debe examinar la frecuencia con que cada importador o exportador declara precios inusualmente altos o bajos. Esta condición requiere información histórica muy detallada, que permita calcular el precio unitario aplicado en cada transacción, usualmente valor total de la operación, dividido entre el número de unidades o volumen importado. Por esta razón, si no se cuenta con una base de datos detallada (que incluye volumen de cada importación o exportación, expresado en unidades estandarizadas), no es posible construir una matriz para filtrado de precios.

A sugerencia del profesor Simon Pak, para aplicar en Guatemala la metodología empleando una matriz para el filtrado de precios, es necesario que:

- i. Los datos de exportaciones e importaciones guatemaltecas tengan campos similares a los datos de comercio exterior de los países socios.
- ii. El objetivo de la metodología (tanto en un ejercicio piloto como en su aplicación práctica) es estimar montos manipulados en los precios de las importaciones y exportaciones registradas, agruparlas por importador o exportador (empleando un

código de identificación que resguarde el anonimato del contribuyente), país de origen o destino, y código arancelario del bien.

Los campos que sugiere el profesor Pak para toda importación y exportación (es decir, operación por operación)<sup>36</sup> son:

#### **Mínimo requerido**

1. Código arancelario.
2. Unidad de medida.
3. País de destino u origen.
4. Fecha de la importación o exportación.
5. Volumen.
6. Valor (generalmente FOB para exportaciones y CIF u otro valor aduanero para importaciones).
7. Código del importador y exportador (código numérico único para cada importador o exportador, diseñado de forma que sólo la SAT pueda descifrarlo para conocer la identidad del contribuyente).

#### **Información adicional de utilidad**

8. Peso.
9. Medio de transporte (marítimo, aéreo o terrestre).
10. Costo de seguro y flete.
11. Código de la contraparte extranjera (código numérico único para cada contraparte —vendedor o comprador extranjero—,

<sup>36</sup> Se refiere a registros por cada transacción. La defraudación del ISR por precios de transferencia puede generarse en una sola transacción.

diseñado de forma que sólo la SAT pueda descifrarlo para conocer la identidad de la contraparte).

12. Código del fabricante (código numérico único, diseñado de forma que sólo la SAT pueda descifrarlo para conocer la identidad del fabricante).
13. País de origen para las importaciones.  
Finalmente, se requiere una tabla de concordancia entre los códigos arancelarios guatemaltecos y los del país contraparte.

### *2.4.3 La metodología en la práctica*

La metodología del profesor Pak basada en la aplicación de una matriz para el filtrado de precios se ha empleado como medio de prueba en procesos judiciales en los Estados Unidos de América. Destacan los procesos asociados al caso de un contribuyente de apellido Chen, de la empresa «Sunrider», acusado de sobrevaluar importaciones. En este caso, el contribuyente declaró precios significativamente altos para hierbas importadas en los Estados Unidos de América, provenientes de China y Taiwán

durante el periodo 1989 a 1991, con la intención de evadir el ISR.

Este caso se ventiló mediante dos procesos judiciales: por un lado el Internal Revenue Service (IRS) contra Chen/Sunrider por violar la Ley del ISR estadounidense;<sup>37</sup> y por otro, el Estado estadounidense contra Chen/Sunrider por defraudación aduanera, caso en el cual Simon Pak y el Dr. John Zdanowitz, expertos desarrolladores de la metodología, actuaron como testigos expertos llamados por la fiscalía. Los resultados en ambos casos fueron favorables al fisco: en el caso del IRS contra Chen/Sunrider, el contribuyente pagó US\$ 48 millones por impuestos omitidos y multas,<sup>38</sup> mientras que en el caso del Estado estadounidense contra Chen/Sunrider por defraudación aduanera, con base a la evidencia aportada empleando la metodología basada en la matriz para filtrado de precios, el contribuyente pagó a la autoridad aduanera de ese país una multa de US\$ 4 millones y fue sentenciado a prisión por un periodo de 2 años.

37 Específicamente se le acusó de violar la sección 482 del Internal Revenue Code (la ley del impuesto sobre la renta estadounidense).

38 Según la edición del *Wall Street Journal* del 7 de marzo de 1998, el contribuyente pagó US\$ 93 millones sin admitir haber cometido falta alguna.



### III. Evaluación de la información disponible y de los arreglos institucionales de la SAT para el control de la manipulación de precios de transferencia

---

Como se expuso, la aplicación de un método para la detección de fraude tributario vía la manipulación de precios en el comercio exterior requiere información detallada sobre las operaciones de importación y exportación, así como capacidades institucionales especiales. En Guatemala, estas atribuciones le corresponden a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), razón por la cual es conveniente conocer su estructura organizacional.

#### 3.1 Aspectos relevantes de la estructura organizacional de la SAT

La aplicación de un método para la detección de fraude tributario vía la manipulación de precios también requiere capacidades institucionales especiales. Por esta razón, es conveniente identificar las dependencias de la SAT con las competencias institucionales relevantes en cuanto a:

- a) La alimentación, mantenimiento y administración de la base de datos de comercio exterior.
- b) Empleo de los datos de comercio exterior para fines de control tributario y fiscalización de los DAI y del IVA sobre importaciones.

c) Empleo de los datos de comercio exterior para fines distintos al control aduanero, incluyendo, pero no limitándose a la detección de evasión del ISR por manipulación de precios de transferencia.

De todas las dependencias de la SAT,<sup>39</sup> la Intendencia de Aduanas es la más directamente vinculada con la generación y uso de una base de datos de comercio exterior, por estar a cargo del sistema aduanero nacional. Siendo las aduanas la fuente primaria de todos los datos del comercio exterior, esta Intendencia es la responsable de la grabación y registro de la información en las bases de datos electrónicas. Además, realiza las tareas de fiscalización de los DAI y el IVA sobre importaciones

La Intendencia de Aduanas cuenta con una unidad de Inteligencia Aduanera responsable de realizar tareas de diseño de acciones de control y análisis de riesgo únicamente sobre las importaciones. Inteligencia Aduanera hace uso de la base de datos de comercio exterior, para lo cual mantiene coordinación estrecha con otras unidades administrativas, en particular con la Gerencia de Informática.

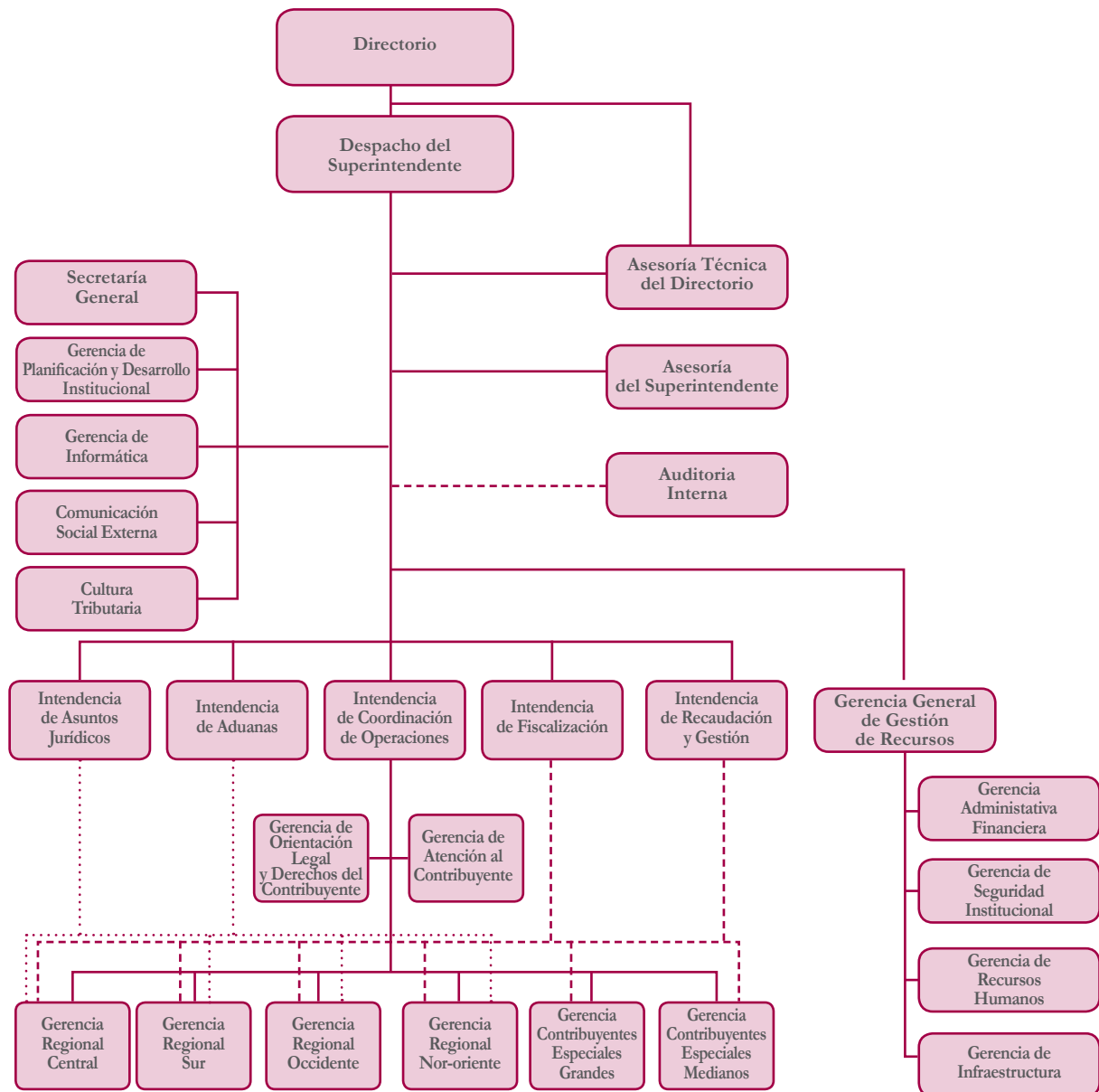
La Intendencia de Aduanas, con participación directa de su unidad de Inteligencia Aduanera, aplica métodos para la detección de manipulación de precios con la finalidad de fiscalizar los DAI y el IVA importaciones, por lo que es una entidad que evaluaría la adopción

---

39 Para una descripción detallada de todas las dependencias de la SAT, véase el anexo 4.

de la metodología del profesor Pak para la o fiscalización de las devoluciones de crédito  
detección de subvaluación de importaciones fiscal del IVA para el sector exportador.

## Estructura Organizacional Superintendencia de Administración Tributaria



Fuente: SAT.



La Intendencia de Recaudación y Gestión es la dependencia responsable del desarrollo y aplicación de las competencias de la SAT en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las acciones orientadas a facilitar, controlar y promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones (sustantivas y formales), principalmente de los tributos internos. En particular, es la dependencia que tiene a su cargo la administración del ISR y el IVA doméstico.

Por su parte, la Intendencia de Fiscalización es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias de la SAT en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras. En febrero de 2011, la SAT anunció la creación, dentro de la Intendencia de Fiscalización, del Departamento de Fiscalización Internacional, unidad que incluiría, dentro de sus atribuciones, desarrollar la capacidad para el control tributario de precios de transferencia.<sup>40</sup> Este Departamento de Fiscalización Internacional, conjuntamente con el de Recaudación y Gestión, son las dependencias de la SAT que podrían mostrar el interés y desarrollar las capacidades para aplicar una metodología como la del profesor Pak para fines de fiscalización del ISR, vía la sobrevaluación de importaciones o la subvaluación de exportaciones.

### *3.1.1 Roles institucionales en el procesamiento de las declaraciones de comercio exterior*

En la actualidad, la SAT recibe el universo de las declaraciones de los distintos regímenes de las transacciones de comercio exterior en formato electrónico, quedando a resguardo legal de la Intendencia de Aduanas. Las declaraciones aduaneras las llenan los agentes aduaneros y las analizan las distintas jefaturas de la Intendencia de Aduanas, entidad responsable de la verificación del pago correcto de los DAI y de la gestión del pago del IVA que se aplica a las importaciones.

La información aduanera puede ser requerida y analizada por las Intendencias de Aduanas, de Fiscalización, de Recaudación y Gestión y por la Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional. Sin embargo, debido a las dimensiones de la base de datos de las transacciones de comercio exterior, la información es técnicamente racionalizada por parte de la Gerencia de Informática.

La información de comercio exterior está disponible en tiempo real y con todos sus campos. Sin embargo, dado el interés recaudatorio de la Intendencia de Aduanas, se focalizan todas sus acciones sobre los datos correspondientes a las importaciones. No es ese el caso de las exportaciones, ya que aunque

---

40 Véase la nota publicada por el diario Prensa Libre, en su sección de Economía de la edición del 15 de febrero de 2011. La edición electrónica puede consultarse en [http://www.prensalibre.com/economia/SAT-vigilara-fondos-multinacionales\\_0\\_427757229.html](http://www.prensalibre.com/economia/SAT-vigilara-fondos-multinacionales_0_427757229.html)

están registradas no se realizan otras acciones con esta información.

### *3.1.2 Potencial para aplicar la metodología del profesor Pak para el control de manipulación de precios*

La SAT, a través de la Unidad de Inteligencia Aduanera de la Intendencia de Aduanas, ya aplica metodologías para detectar manipulación de precios. Las mismas tienen como objetivo refinar la fiscalización de los DAI y el IVA importaciones en las transacciones de algunos productos o tipos de mercancías de interés fiscal.

Es conveniente que tanto la Unidad de Inteligencia Aduanera como el nuevo Departamento de Fiscalización Internacional de la SAT conozcan los resultados de los ejercicios y ensayos de la aplicación de la metodología del profesor Pak que, con datos reales, puedan efectuarse como parte de una segunda fase de este estudio. Esta Unidad posee criterios y experiencia práctica que le permitiría comparar apropiada y objetivamente la utilidad, efectividad y eficiencia de esta metodología con la de los mecanismos que emplea en la actualidad.

Debido a que la metodología del profesor Pak puede detectar tanto sobrevaluación como subvaluación de exportaciones, la Intendencia

de Fiscalización, a través de su nuevo Departamento de Fiscalización Internacional, en coordinación con la Intendencia de Aduanas, podría considerar su aplicación para la fiscalización de las devoluciones de crédito fiscal del IVA para el sector exportador. Este potencial podría resultar particularmente relevante para la detección de abusos y fraude en la autocompensación de este crédito fiscal que la ley permite hacer a los exportadores que operen como agentes de retención del IVA.<sup>41</sup>

## **3.2 Evaluación de la base de datos de comercio exterior de Guatemala**

Afortunadamente, Guatemala ha adoptado y utiliza plenamente la Declaración Única Aduanera (DUA), instrumento que ha logrado la conformación y operación de base de datos muy completa, en la cual se registran electrónicamente la totalidad de operaciones de comercio exterior. A continuación se analizan las ventajas de la DUA guatemalteca ante los requerimientos de información necesarios para la aplicación de la metodología del profesor Pak.

### *3.2.1 Las ventajas de la DUA guatemalteca*

Como parte del plan de modernización del sistema aduanero de Guatemala, el Acuerdo Número 934-2005 del superintendente de

41 Específicamente, el sexto párrafo del artículo 1 de las *Disposiciones Legales Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria*, Decreto del Congreso de la República núm. 20-2006 (conocidas como «Ley Antievasión B»), establece que la totalidad del IVA retenido por el exportador es compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución.



Administración Tributaria aprobó el formato de la DUA-GT que se utiliza en Guatemala<sup>42</sup> (véase el anexo 2),<sup>43</sup> el cual se aplica para los regímenes de importación definitiva, temporales o suspensivos. La DUA-GT es el instrumento operativo que permite que la SAT obtenga información detallada sobre las operaciones de comercio exterior.

La SAT utiliza la información consignada en la DUA-GT tanto para el control tributario como para la evaluación del riesgo en transacciones de comercio exterior. Adicionalmente, con esta información, la SAT tiene la capacidad de identificar distintas clases de declaración (anticipada, provisional, acumulada y otras), preferencias, formas de pago, mercancías específicas, restricciones, permisos, prohibiciones y exoneraciones.

Desde la perspectiva externa, la información que la SAT requiere en la DUA-GT es consistente con los estándares internacionales de requerimientos de información. En particular, satisface los estándares de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

En la actualidad, el uso de las herramientas electrónicas para el llenado y autorización de la DUA es obligatorio para el universo del

comercio exterior en Guatemala. Debido a que la información de la DUA es muy amplia y, en algunos casos, compleja, el trámite de completar y transmitir la DUA está a cargo de los agentes aduaneros. Para poder realizar esta función auxiliar, un agente aduanero debe cumplir con los requisitos siguientes:

- Acceso a la Internet.
- Estar registrado en el sistema informático de la SAT y estar identificado como usuario válido para la transmisión de las declaraciones.
- Contar con la aplicación informática que permite enviar la información electrónica al sistema de declaración única aduanera de la SAT.

### *3.2.2 Información relevante contenida en la DUA-GT*

El formato de la DUA-GT contiene 51 campos que conforman una declaración de mercancías y una declaración de valor, tanto a nivel global como por inciso arancelario. En el anexo 3 de este estudio se incluye la descripción de la totalidad de los campos de la DUA-GT, según el manual elaborado por la SAT.

La información que provee la DUA-GT satisface plenamente los datos requeridos para

42 En Centroamérica se está evaluando la posibilidad de adoptar una Declaración Aduanera Única.

43 El formato de la DUA-GT y su instructivo de llenado pueden descargarse del portal de Internet de la SAT, específicamente en la dirección <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/aduanas/documentacion-y-asistencia/28-documentacion-y-asistencia-aduanera/37-declaracion-aduanera-de-mercancias-dua-gt.html>.



la aplicación de la metodología del profesor Pak. Debido a las prohibiciones legales que en Guatemala están vigentes para la publicación o revelación de información de los contribuyentes, la aplicación de la metodología del profesor Pak no requiere la información registrada en la totalidad de los campos de la DUA-GT.

Por esta razón, se considera que los campos de la DUA-GT estrictamente necesarios para la aplicación de la metodología son los siguientes:

- Tratamiento o régimen aduanero;
- Información del país de procedencia o destino de las mercancías, según el tipo de operación (importación o exportación). En caso apliquen, también se declara el código del recinto aduanero (en el caso del uso de un depósito temporal), o del almacén fiscal o de la zona franca que se utilice;
- Modalidad de transporte utilizado;
- Tipo de cambio entre el quetzal y la moneda de la transacción vigente en la fecha de aceptación de la declaración de mercancías y el valor total de la transacción;
- Fecha de la transacción;
- Tributos y forma de pago, incluyendo la liquidación total de los gravámenes a los que están afectas las mercancías. Esta información se desglosa por tipo de tributo, monto a pagar y forma de pago, por cada inciso arancelario. Asimismo, se registra la liquidación total que respalda la declaración;
- Fracción arancelaria, incluyendo la información que permite identificar las mercancías conforme al código arancelario (SAC), códigos adicionales y cuota contingente, cuando corresponda;
- Volumen, incluyendo la cantidad de bultos en los que se encuentra contenida la mercancía declarada en cada línea o inciso arancelario y el código del tipo de embalaje utilizado para transportar la mercancía;
- Peso bruto (en kilogramos) de la mercancía declarada en cada inciso;
- Peso neto (en kilogramos) de la mercancía, respecto del peso de los envases, cubiertas y embalajes de todo género;
- Cantidad y tipo de unidades físicas: la cantidad de unidades físicas de la mercancía correspondiente a cada línea, así como el código de la unidad de medida que se declaró en la línea arancelaria;
- Descripción de las mercancías: la descripción de las mercancías, para su identificación y clasificación;
- País de origen: el código del país donde fueron fabricadas, producidas, ensambladas, cultivadas o extraídas las mercancías.
- Región de consumo/producción: el código



de la región de consumo o producción de las mercancías declaradas, según el tipo de operación;

- Códigos para identificar un tratado o acuerdo comercial vigente en Guatemala y que aplique

algún tratamiento arancelario especial a la mercancía que se está declarando y

- Valor en aduana MPI (Q): en este campo se consigna el valor de transacción por inciso arancelario.

## IV. Análisis jurídico de las disposiciones legales guatemaltecas que permiten y limitan a la SAT trasladar información

La aplicación apropiada de la metodología de detección de manipulación de precios basada en una matriz para filtrado de precios requiere información histórica muy detallada de cada transacción, de importación o exportación. Las fuentes gubernamentales de información, específicamente las bases de datos de comercio internacional alimentadas por la administración aduanera, son las fuentes ideales de información para la aplicación de esta metodología, por constituir la fuente primaria y generadora de los datos y, por ello, se requiere con el nivel máximo de detalle posible.

Sin embargo, las bases de datos de comercio exterior a cargo de las autoridades aduaneras no siempre están a disposición de analistas e investigadores no gubernamentales. El profesor Simon Pak, creador de la metodología basada en una matriz para el filtrado de precios, indica que existen fuentes alternativas de datos a disposición del público, generalmente provenientes de las agencias gubernamentales a cargo de la política comercial y el instituto de estadística.<sup>44</sup> Sin embargo, aunque estas fuentes están disponibles al público, no tienen el nivel de detalle idealmente requerido para aplicar la metodología.

En el caso de Guatemala, es conveniente analizar las disposiciones legales vigentes en cuanto a la posibilidad de acceder a las bases de datos de comercio exterior bajo la responsabilidad de la SAT. Este análisis jurídico es necesario debido a que la legislación guatemalteca, incluyendo la *Constitución Política de la República*, establece normas y garantías de confidencialidad sobre la información tributaria y contable de los contribuyentes.

En esta lógica, la intención de evaluar la aplicación, en Guatemala, de la metodología del profesor Pak tiene como premisa identificar fuentes de información posibles, evaluar su calidad y las condiciones técnicas y jurídicas bajo las cuales puede accederse a los datos. La posibilidad de encontrar una solución legal que permita a la SAT trasladar una base de datos de estadísticas de comercio exterior con el nivel de detalle requerido por la metodología del profesor Pak abre una oportunidad importantísima tanto para la SAT como para investigadores y académicos interesados en buscar formas para combatir la evasión tributaria en Guatemala.

### 4.1 Disposiciones legales que garantizan confidencialidad

#### 4.1.1 Disposiciones constitucionales

El artículo 24 de la *Constitución Política de la República* establece que los libros, documentos

44 En el caso de los Estados Unidos de América, el profesor Pak cita como fuente alternativa los datos de comercio internacional de mercancías que elabora la Oficina del Censo de ese país.



y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, sólo pueden ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Agrega que es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.

Con relación a esta restricción constitucional para acceder a información tributaria y contable de los contribuyentes, afortunadamente, la información necesaria para la aplicación de la metodología no demanda consultas a libros, documentos u archivos relacionados a los impuestos pagados. Tampoco requiere revelar datos detallados para cada contribuyente, particularmente el monto de impuestos pagados, utilidades, pérdidas o cualquier otro dato contable, sino solamente datos de carácter estadístico correspondiente a varios ejercicios fiscales, detallando montos y volúmenes para cada operación (importación o exportación realizada).

Por esta razón, la información necesaria para la aplicación de la metodología no corresponde a la garantizada como confidencial por el artículo 24 constitucional. Asimismo, al proveer la SAT una base de datos como la necesaria para aplicar la metodología, sin identificar a los importadores o exportadores, no constituiría revelación punible según el mismo artículo constitucional.

#### 4.1.2 Otras disposiciones legales

El artículo 44 de la *Ley Orgánica de la SAT*, Decreto del Congreso de la República núm. 1-98, establece que los integrantes del Directorio, el Superintendente, los Intendentes, los demás funcionarios y empleados de la SAT y toda persona que le preste sus servicios, con inclusión de los asesores, tienen prohibido revelar o facilitar información o documentos de los que tengan conocimiento y que por disposición de la *Constitución Política de la República*, del *Código Tributario* o de otras leyes, deben permanecer en secreto o confidencia.

La parte final del artículo 44 de la *Ley Orgánica de la SAT* y el artículo 101 «A» del *Código Tributario*, Decreto del Congreso de la República núm. 6-91, reiteran lo establecido en el artículo 24 de la Constitución, prohibiendo revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a la contabilidad de los contribuyentes.

El artículo 101 «A» del *Código Tributario* agrega que los funcionarios y empleados públicos que intervengan en la aplicación, recaudación, fiscalización y control de tributos sólo pueden revelar dichas informaciones a sus superiores jerárquicos o a requerimiento de los tribunales de justicia, siempre que en ambos casos se trate de problemas vinculados con la administración, fiscalización y percepción de los tributos.

Al igual que con el artículo 24 constitucional, al proveer la SAT una base de datos como la necesaria para aplicar la metodología, sin

identificar a los importadores o exportadores, no constituiría revelación punible de información con garantía legal de confidencialidad.

#### 4.2 Disposiciones legales que viabilizan el traslado de datos estadísticos detallados

La *Ley Orgánica de la SAT* contiene disposiciones que viabilizan el traslado de información, sin violentar las garantías constitucionales y legales para la confidencialidad de la información tributaria y contable de los contribuyentes. Dentro de estas disposiciones, destacan:

- Literal i) del artículo 3: establece que la SAT tiene como función específica realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.

- Literal m) del artículo 3: establece que la SAT tiene como función específica solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios que permitan aplicar con equidad las normas tributarias.

En particular, esta norma legal habilita a la SAT a trasladar datos estadísticos que permitan realizar los estudios necesarios

para la implementación de la metodología en Guatemala, toda vez no se incluyan de manera explícita datos de impuestos pagados o de la contabilidad de un contribuyente en particular, identificando la identidad del contribuyente.

- El artículo 22 establece que el superintendente de Administración Tributaria es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT. La literal a) del artículo 23 establece que es función específica del superintendente cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera. La literal b) del artículo 23 establece que es función específica del superintendente ejercer la representación legal de la SAT la cual podrá delegar conforme lo establece esta ley. La literal e) del artículo 32 establece que es función específica del Superintendente ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la SAT, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley y a los reglamentos de la SAT. Por último, el numeral 4 del artículo 25 del *Reglamento Orgánico Interno de la SAT*, Acuerdo del Directorio de la SAT, núm. 7-2007, reitera que es función del superintendente celebrar contratos, convenios interinstitucionales, convenios de cooperación y, en general, toda clase de actos directamente vinculados con el desarrollo de las funciones propias de la SAT, o relacionados con la administración del recurso humano, su patrimonio y recursos propios que le correspondan.



Esta normativa faculta y habilita al superintendente para suscribir convenios de cooperación u otros instrumentos formales que faciliten o coadyuven a la consecución de las funciones de la SAT.

- El numeral 6 del artículo 9 de la *Ley de Acceso a la Información Pública*, Decreto del Congreso de la República núm. 57-2008, establece que las estadísticas o cualquier otro registro que documente el ejercicio de las facultades o la actividad de los sujetos obligados y sus servidores públicos, sin importar su fuente o fecha de elaboración. Los documentos podrán

estar en cualquier medio sea escrito, impreso, sonoro, visual, electrónico, informático u holográfico y que no sea confidencial, ni estar clasificado como temporalmente reservado.

Con base en esta norma, los datos en poder de la SAT que se requieren para aplicar la metodología en Guatemala legalmente constituyen información pública, toda vez sean de carácter estadístico, no permitan conocer la identidad de los contribuyentes importadores o exportadores y con los cuales no sea posible conocer datos confidenciales sobre los impuestos que pagan o de su contabilidad.

## V. Conclusiones y recomendaciones

---

### 5.1 Conclusiones

- Ante la globalización de la economía y un ambiente de desarrollo tecnológico avanzado y acelerado, el esfuerzo guatemalteco por combatir la evasión tributaria no es ajeno a la necesidad de implementar un control tributario adecuado sobre la manipulación de precios de transferencia.
- Sin embargo, debe tenerse muy en cuenta que el desarrollo de las capacidades administrativas requiere inversión significativa de tiempo y recursos.
  - La experiencia internacional muestra que las administraciones tributarias han creado unidades especializadas, dotadas de recursos humanos integrados por especialistas en distintos sectores, y no únicamente por profesionales de la auditoría o de las ciencias económicas.
- El sector privado puede oponer resistencia a la adopción de un control tributario para la fiscalización de precios de transferencia, debido a:
  - La carga de la prueba recae sobre el contribuyente, lo cual puede hacer oneroso el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias.
  - La legislación que se requiere es compleja y contempla que, además de la administración tributaria, también los contribuyentes desarrollen capacidades técnicas especializadas para elaborar los informes y declaraciones especiales de precios de transferencia.
- Las objeciones y resistencia del sector privado pueden hacer la aprobación de una ley de precios de transferencia políticamente inviable, máxime si, en el país, el empresariado organizado posee poder significativo de *lobby* o veto en el Organismo Legislativo, los tribunales o la Corte de Constitucionalidad.
  - Técnicamente, una ley de precios de transferencia requiere que el Congreso apruebe un régimen presuntivo y un período de prescripción más largo de lo usual. Estas condiciones dificultan su aprobación y constituyen flancos vulnerables a acciones de inconstitucionalidad (se estima que normalmente toma dos años para practicar una auditoría típica de precios de transferencia).
- Dadas las complejidades técnicas, administrativas y políticas que supone no sólo la aprobación, sino también la implementación exitosa de una ley de precios de transferencia, es conveniente buscar metodologías y técnicas costo efectivas que logren el control sobre la evasión tributaria.
- La metodología del profesor Simon Pak es una opción costo efectiva para detectar la



manipulación de precios en el comercio exterior, la cual puede ser el resultado de varios factores. Dentro de los factores que pueden generar un comportamiento anormal en los precios declarados en importaciones y exportaciones se incluye la evasión de impuestos, en particular el ISR (manipulación de precios de transferencia), derechos arancelarios a la importación (DAI), e IVA sobre importaciones (defraudación aduanera).

Otra aplicación de la metodología que la SAT puede considerar de interés es el control y fiscalización de las devoluciones de crédito fiscal del IVA al sector exportador. En particular, este potencial podría resultar relevante para la detección de abusos y fraude en la autocompensación de este crédito fiscal que la denominada «Ley Antievasión I» (Decreto del Congreso de la República núm. 20-2006) les concedió a los exportadores que operen como agentes de retención del IVA

- Las ventajas de la metodología del profesor Pak sobre otras metodologías incluyen:

- Muy eficiente y de bajo costo cuando se combina la detección de importadores y exportadores con precios fuera del rango (con probabilidad alta de manipulación), con la auditoría e inspección *in situ* por las autoridades aduaneras;
- Cuando se emplea apropiadamente, es decir enfocada a detectar importadores o exportadores que con mucha frecuencia declaran precios

inusualmente altos o bajos, y con información suficiente y de calidad, la metodología basada en rango intercuartílico es un primer paso muy efectivo para detectar e investigar precios manipulados.

- Las desventajas de la metodología del profesor Pak respecto a otras metodologías incluyen:

- Menos exacta que la detección computarizada con base de datos de precios de referencia;
- Existe riesgo de subestimación de la manipulación de precios;
- La matriz para filtrado de precios puede introducir sesgos en fracciones arancelarias de productos altamente heterogéneos (precios con mucha dispersión), lo que obliga a la aplicación de rangos muy amplios;
- Requiere información muy detallada, lo cual puede ser un impedimento si las fuentes de información disponibles únicamente proveen datos agregados;
- No distingue las transacciones de partes relacionadas y de las de partes no relacionadas.

- Debido a que el potencial de éxito de la metodología del profesor Pak depende críticamente de la calidad de los datos, previo a todo intento de aplicación debe evaluarse anticipadamente la existencia y posibilidad de acceso a datos, su calidad y nivel de detalle.



- La SAT cuenta con bases de datos de comercio exterior con suficientes años y detalle como para aplicar la metodología del profesor Pak.
- El uso de las bases de datos generadas por la SAT responde a la naturaleza, funciones y objetivos de cada una de las dependencias.
  - Su uso más intensivo corresponde a la Intendencia de Aduanas que, a través de unidades especializadas, aplica metodologías similares a la del profesor Pak. El objetivo de estas unidades administrativas y las metodologías que emplean es la detección de anomalías en la recaudación de los DAI e IVA sobre importaciones; es decir, combate la defraudación aduanera.
- El marco jurídico vigente en Guatemala permite a la SAT trasladar datos de carácter estadístico sobre comercio exterior, para realizar estudios e investigaciones en materia tributaria y fiscal.
  - A la información a trasladar no le aplicarían los artículos 24 de la *Constitución Política de la República*, 44 de la Ley Orgánica de la SAT y 101 «A» del Código Tributario, toda vez la información no incluiría las garantías de confidencialidad establecidas es las normas legales.
  - En este formato, la información requerida por la metodología del

profesor Pak se estima de carácter estadístico, con lo cual se consideraría información pública, según el numeral 6 del artículo 9 de la *Ley de Acceso a la Información Pública*.

- Según consultas realizadas con técnicos de la SAT, la configuración de una base de datos de comercio exterior que constituya información pública no es difícil. Una vez especificados los campos requeridos por la metodología, los técnicos informáticos de la SAT emplearían las adaptaciones y codificaciones necesarias para no incluir datos de los contribuyentes o cualquier otro bajo garantía legal de confidencialidad.

## 5.2 Recomendaciones

1. Con miras a una primera fase de adopción e implementación, realizar ejercicios siguiendo la metodología del profesor Pak para medir su efectividad en la detección de fraude aduanero (evasión de DAI e IVA importaciones).
  - Dar a conocer a la SAT (particularmente a las unidades de análisis de riesgo de la Intendencia de Aduanas y al nuevo Departamento de Fiscalización Internacional de la Intendencia de Fiscalización) los resultados de los ejercicios.
  - De esta manera, la SAT podrá evaluar si las metodologías con las que actualmente cuenta y aplica resultan más eficaces o costo efectivas que la del profesor Pak.



2. Con miras a una segunda fase de adopción o implementación, realizar ejercicios siguiendo la metodología del profesor Pak para medir su efectividad en la detección de evasión de ISR por manipulación de precios de transferencia.

- Si los resultados de estos ejercicios son alentadores, la SAT podría respaldar las iniciativas de ley y la reorganización operativa requeridas con la existencia y los resultados de la metodología.
- Estos resultados pueden ser un insumo técnico valioso para viabilizar políticamente la adopción de un control tributario de precios de transferencia.

### *5.2.1 Investigaciones posteriores a nivel regional*

Las conclusiones de este estudio muestran que la base de datos de comercio exterior administrada por la SAT guatemalteca satisface los requerimientos técnicos para la aplicación de la metodología del profesor Pak. Por otro lado, la legislación vigente en el país contiene disposiciones que permiten a la SAT el traslado de datos de carácter estadístico y que no violan las garantías constitucionales de confidencialidad de la información, toda vez no incluyan información individualizada de los contribuyentes.

Por otro lado, la SAT guatemalteca ya aplica metodologías similares a la desarrollada por el profesor Pak, especialmente para el control aduanero de la recaudación de los DAI y

el IVA sobre importaciones, como las principales acciones de combate a la defraudación aduanera. La SAT tiene potencial para desarrollar las capacidades técnicas y administrativas para aplicar la metodología del profesor Pak, u otra metodología estándar, para la fiscalización del ISR vía el control de precios de transferencia.

Conocer estas condiciones y potenciales en Guatemala plantea la posibilidad de replicar esta investigación en los demás países centroamericanos. Esta investigación a nivel regional tendría sentido con la naturaleza transnacional de los retos y desafíos que supone fiscalizar los precios de transferencia.

En principio, la extensión natural a nivel regional incluiría investigación en las siguientes áreas:

- Existencia de una base de datos de comercio exterior y evaluación del nivel de detalle y calidad de la información.
- Estructura y principales aspectos organizativos de la administración tributaria. En particular, los intereses y roles institucionales en el uso de los datos de comercio exterior. Entre los usos de interés:
  - Combate a la defraudación aduanera vía fiscalización de derechos arancelarios a la importación, IVA importaciones o impuestos selectivos cobrados en aduanas.
  - Fiscalización del ISR vía control de precios de transferencia.

- Control y fiscalización de devoluciones de crédito fiscal del IVA a favor del sector exportador o aplicación de regímenes de tasa cero sobre exportaciones.

- Marco legal vigente aplicable a las restricciones o viabilidad de obtener datos de comercio exterior de fuentes oficiales.

En materia de legislación específica para el control de precios de transferencia, Centroamérica ha logrado avances técnicos importantes que ameritan estudio y seguimiento. Una de las razones por las cuales el Consejo de Secretarios y Ministros de Hacienda y Finanzas de Centroamérica, Panamá y la República Dominicana (COSEFIN), creó, en 2005, el Grupo de Trabajo de Política Tributaria (GTPT), fue la intención de contar con un modelo de legislación de precios de transferencia consensuado a nivel centroamericano.

El GTPT completó la elaboración de ese modelo de legislación y lo puso a disposición de los Gobiernos de los países de la región. Con base en este modelo se han preparado propuestas e iniciativas de ley, pero en ningún país se ha aprobado legislación ajustada técnicamente al modelo.<sup>45</sup> Como elemento que ha formado

parte de la dificultad para aprobar este tipo de legislación destaca la oposición y rechazo del sector privado organizado, aduciendo complejidad excesiva.

Se recomienda como línea adicional de investigación un estudio detenido del modelo de legislación desarrollado por el GTPT centroamericano, identificando qué metodologías estándar de comparación de precios fueron tomadas en cuenta. Además, es conveniente conocer las propuestas e iniciativas de ley preparadas en los países, así como los elementos de economía política que han impedido su aprobación.

Finalmente, es conveniente el seguimiento a las aplicaciones de este modelo de legislación de precios de transferencia, así como dar a conocer su existencia, relevancia y potencial como instrumento consensuado a nivel técnico en la región para el combate de la evasión tributaria. En particular, para este esfuerzo puede resultar estratégico que las organizaciones de la sociedad civil interesadas en el tema conozcan este logro regional y busquen formas para aprovechar su potencial.

45 Nicaragua aprobó una versión muy debilitada del modelo.



## VI. Referencias y recursos bibliográficos

---

- Christian Aid (2009). «False profits: robbing the poor to keep the rich tax free». Reporte de marzo.
- Estados Unidos. Internal Revenue Service, Gobierno de los Estados Unidos de América. Portal de Internet: [www.irs.gov](http://www.irs.gov)
- Guatemala. Ministerio de Finanzas Públicas. Portal de Internet: [www.minfin.gob.gt](http://www.minfin.gob.gt)
- Guatemala. Superintendencia de Administración Tributaria. Portal de Internet: [www.sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt)
- Pak S. (2010). «A case study of abnormally priced trades between the U.S. and the LAC: methodology, results and their implications for Partner Countries», presentación realizada por el profesor Pak durante el Seminario «Finanzas públicas y evasión fiscal en América Latina», realizado en la ciudad de Antigua Guatemala el 25 y 26 de agosto.
- Ocde (2001). «Developments with regard to the OECD Transfer Pricing Guidelines». Grupo ad hoc de Expertos en Cooperación Internacional en Temas Tributarios, X reunión, 2001.
- ——— (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, [en línea], Centre for Tax Policy and Administration, Publications and Documents, Information by Country. Formato html, disponible en Internet: [http://www.oecd.org/document/24/0,3746,en\\_2649\\_33753\\_1915490\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/24/0,3746,en_2649_33753_1915490_1_1_1_1,00.html)

## VII. Anexos

### Anexo 1: Métodos de comparación de precios para aplicar el principio de libre competencia

Los métodos de precios de transferencia se utilizan para establecer cuándo las condiciones impuestas en las relaciones comerciales o financieras entre empresas vinculadas son consistentes con el principio de libre competencia. Ninguno de los métodos es aplicable para todos los casos y ningún método alternativo de los que se presentan a continuación puede ser desechado *a priori*.

Sin embargo, hay consenso entre las administraciones tributarias a nivel global sobre la aplicación de los métodos contenidos en las Directrices de la Oede sobre precios de transferencia para evaluar el uso del principio de libre competencia en las transacciones entre entidades vinculadas. A continuación se presenta una descripción resumida de los métodos.<sup>46</sup>

#### Métodos tradicionales

- Método del precio comparable no controlado (CUP).

Consiste en comparar el precio aplicado por la transferencia de dominio o prestación de

servicios en una transacción entre partes relacionadas (o entidades vinculadas), con el precio aplicado por la transferencia de dominio o prestación de servicios en una transacción entre partes independientes.<sup>47</sup> Si existe diferencia entre estos precios, entonces hay indicios de deficiencias en la aplicación del principio de libre competencia.

- Método del costo adicionado

Se basa en el precio al cual un bien o servicio que ha sido adquirido a una parte independiente es vendido a una parte vinculada. Para evaluar el precio de transacción, respecto de un precio en condiciones de mercado, se adiciona un margen de utilidad presunto<sup>48</sup> sobre el costo de adquisición original de la transacción entre partes relacionadas.

- Método del precio de reventa

Se basa en el precio en el que un bien o servicio que ha sido adquirido a una parte vinculada se revende a una parte independiente. El método consiste en reducir este precio de reventa por un margen bruto de utilidad apropiado (que representa el monto con el que el revendedor busca cubrir costos de venta y otros gastos

46 Para una descripción detallada y ejemplificada de cada método, se recomienda el documento de la OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. La versión para 2010 puede adquirirse en la tienda en línea de la Oede ([www.oecd.org](http://www.oecd.org)).

47 Operativamente, en este método se utilizan bases de datos especializadas para encontrar casos de transacciones comparables (y entre empresas comparables), con la transacción en evaluación. Desde una perspectiva teórica, este es el método más razonable para evaluar el uso del principio de libre competencia. Sin embargo, en la práctica, puede resultar muy complicado encontrar los comparables.

48 Este margen de utilidad se determina utilizando transacciones comparables realizadas en condiciones de mercado.



de operación, así como su ganancia). De esa manera se obtiene una aproximación del precio en el que se realizó la operación entre las entidades vinculadas y se puede entonces evaluar respecto a transacciones comparables entre partes independientes.

### **Métodos no tradicionales**

- Método de la partición de utilidades

Este método consiste en asignar la utilidad global de operación (resultado de todas las operaciones entre partes vinculadas o relacionadas que intervengan en la operación), en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes. Luego se compara la utilidad reportada por cada parte relacionada con la resultante de la asignación proporcional y se determina un margen razonable de tolerancia para la diferencia obtenida.

- Método del margen neto de la transacción

Compara el margen neto de ganancia de la parte examinada con el margen neto de ganancia de la parte no controlada o de empresas comparables. En la práctica, este método se utiliza como último recurso, luego de comprobar la inaplicabilidad de los métodos tradicionales.

- Método de valoración para las importaciones y exportaciones (sexto método)

Se evalúan todas las transacciones de comercio exterior entre entidades relacionadas y se determinan las utilidades en condiciones de independencia. Se realizan ajustes asignando precios mínimos para las importaciones y precios máximos para las exportaciones.

## Anexo 2: Formulario de la declaración única aduanera de Guatemala (DUA)

**DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS DUA-GT** SAT No. 8331

1. No. de Orden	<b>A. IDENTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN</b>		<b>B. IDENTIFICACIÓN IMPORTADOR/EXPORTADOR, DECLARANTE/REPRESENTANTE</b>							
2. Alfano de Estado(Sede/París)	3. Número de DUA	4. Importador / Exportador	5. Tipo M	6. No. Identificación	7. País					
4. Fecha Acreditación	5. Autoridad de Despacho/Destino		6.4. Nombres y apellidos completos e inicio o denominación social							
<b>C. IDENTIFICACIÓN DEL REGIMEN</b>			<b>D. DOMICILIO Y FECHA</b>							
8.1 Régimen	8.2 Clase		9. Lugares			10. País de procedencia / destino				
10. Depósito Temporal	11. Depósito fiscal / 12. Pasa de TRANSPORTE		12. Modo		13. Fecha Llegada / salida			14. Ciudad		
<b>F. TRANSAC.</b>			15. Tipo de cambio			16. Total de Valor en Aduana MP (Q)				
17. Naturaleza Transacción		18. Tipo de cambio		19. Total de Valor en Aduana MP (Q)			20. Total Precio Bruto (Pgs)			
<b>G. TOTAL</b>			<b>H. VALOR TOTAL EN USD</b>							
21. País de Origen		22. Total FOB USD		23. Total Precio USD		24. Total Seguro USD		25. Total Otros gastos USD		
25.1. Tipo de tributo	25.2. Monto (Q)		25.3. Forma de pago		26. Tipo Cont.		26.2. Número Cont.		26.3. Entidad	
26.4. Total a liquidar (Q)			26.5. Otros (Q)		26.6. Total general (Q)			26.7. Suavizado y aleatorio		
27. Observaciones Generales			L. CDDI BARRAS Y FRAMA			M. SELEKTIVO Y ALEATORIO				
28. Descripción de mercancías			N. DATOS POR LINEA (ITEM) DE LA MERCANCIA			O. DOCUMENTOS DE SOPORTE				
29. País Origen			30. Negocio CAP		31. Acuerdo 1		32. Acuerdo 2		33. Valor en Aduana MP (Q)	
34. País Origen			35. Negocio CAP		36. Acuerdo 1		37. Acuerdo 2		38. Valor en Aduana MP (Q)	
39. País Origen			40. Negocio CAP		41. Acuerdo 1		42. Acuerdo 2		43. Valor en Aduana MP (Q)	
44. País Origen			45. Negocio CAP		46. Acuerdo 1		47. Acuerdo 2		48. Valor en Aduana MP (Q)	
49. País Origen			50. Negocio CAP		51. Acuerdo 1		52. Acuerdo 2		53. Valor en Aduana MP (Q)	
54. País Origen			55. Negocio CAP		56. Acuerdo 1		57. Acuerdo 2		58. Valor en Aduana MP (Q)	

Fecha Acreditada / Firma Electrónica **A**  
Julio 2019

### DECLARACIÓN DE MERCANCIAS DUA-GT

SAT No. 8331

**A. IDENTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN**

1. No. de Orden:   
 2. Advers de Entidad/Salida/Pasado:   
 3. Número de DUA:   
 4. Fecha de Aceptación:   
 5. Advers de Despacho/Destino:   
**B. IDENTIFICACIÓN IMPORTADOR/EXPORTADOR, DECLARANTE/REPRESENTANTE**

6. Importador / Exportador:   
 6.1 Tipo de:   
 6.2 No. identificación:   
 6.3 País:   
 6.4 Nombre y apellidos completos o razón social y determinación local:


**N. DATOS POR LINEA (ITEM) DE LA MERCANCIA**

31. N° línea	32.1 Código SAC	32.2 C.Ant	32.3 C.Ant	32.4 Código Conting.	33. Número Baliza	33.1 Clase	34. País Origen	35. Región Or.	36. Acosmo 1	37. Acosmo 2	38. Valor en Aduana MPT (Q.)	39. País Origen	40. Región Or.	41. Acosmo 1	42. Acosmo 2	43. Valor en Aduana MPT (Q.)	44. FOB USD	45. País USD	46. Seguro USD	47. Otro cargo USD	48. País Bruto (qgs)	49. País Neto (qgs)	50. Cantidad Unit.	51. U. Med.	52. Tributos y F. DE PAGO	53. Descripción de mercancía	54. Tipo tributo	55. Base imponible	56. Tasa impositiva	57. Monto (Q)	58. Forma de Pago			

**B**  
Sin Valor



DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS DUA-GT		SAT No. 8331		
1. No. de Orden:		B. IDENTIFICACIÓN IMPORTADOR/EXPORTADOR, DECLARANTE/REPRESENTANTE		
A. IDENTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN		C. Importador/Exportador 5.1 Tipo de 5.2 No. de Emisor 5.3 País		
2. Adiana de Estrada/Garantía Pendiente		3. Número de DUA		
4. Fecha de Expedición		5. Nombre y apellidos completos o razón o denominación social		
5. Admisión de Despacho/Carrito				

 SAT YAMA

DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS DUA-GT

SAT No. 8331

S. TRÁNSITO	
Lugar de embarque y país:	Lugar de destino y país:
Identificación y nacionalidad del viajero de tránsito:	Identificación y nacionalidad del viajero de tránsito:
Identificación de cargo contenido:	Identificación de cargo contenido:
Identificación de otros viajeros:	Identificación de otros viajeros:
Aduana de origen:	Aduana de destino:
<b>T. OTRAS INCIDENCIAS DEL TRÁNSITO</b>	
<b>U. VISADO POR AUTORIDADES COMPETENTES TRÁNSITO</b>	
<b>V. ADUANAS DE PASO EN TRÁNSITO</b>	
<b>Y. ARRIBO / CONFIRMACIÓN / EXTRACCIÓN</b>	
<b>W. ADUANA DE DESPACHO / PARTIDA EN TRÁNSITO</b>	<b>X. ADUANA DE DESTINO EN TRÁNSITO</b>

AJR

30/10/2014

### Anexo 3: Descripción de los campos de la DUA-GT

Según el instructivo elaborado por la SAT,<sup>49</sup> los campos de la DUA-GT son los siguientes:

#### A. Identificación de la declaración

Contiene el número de orden y número de la DUA, identificando la aduana de entrada o de salida o de partida, fecha de aceptación y la aduana de despacho o de destino (según se trate de una importación o exportación).

#### B. Identificación importador/exportador, declarante/representante

Se refiere a la información general del importador o exportador: tipo y número de identificación, país emisor del documento, nombres y apellidos completos o razón o denominación social, domicilio fiscal y ciudad del domicilio fiscal. La misma información se solicita del declarante o representante.

#### C. Identificación del régimen

Se consigna el código correspondiente al tratamiento aduanero que se le dará a las mercancías (por ejemplo: importación definitiva o temporal).

#### D. Lugares

Se registra la información acerca de la procedencia de las mercancías, así como el destino que se les dará antes y después de someterse a un tratamiento aduanero. Se incluye el país de procedencia o de destino de las mercancías según el tipo de operación (importación o exportación). En caso apliquen, también se declara el código del recinto aduanero (en el caso del uso de un depósito temporal), o del almacén fiscal, o de la zona franca que se utilice.


#### E. Transporte

Se consigna la modalidad de transporte utilizado para el traslado de las mercancías. Además, se incluye la fecha de llegada o salida, según el tipo de operación.

#### F. Transacción

Se registra la información relativa a la transacción. En particular, se incluye información sobre la naturaleza jurídica que distingue a la transacción, el tipo de cambio entre el quetzal y la moneda de la transacción, vigente en la fecha de aceptación de la declaración de mercancías y el valor total de la transacción. Se define el valor total como el precio realmente pagado o por pagar por

49 El formato de la DUA-GT y su instructivo de llenado pueden descargarse del portal de Internet de la SAT, específicamente en la dirección <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/aduanas/documentacion-y-asistencia/28-documentacion-y-asistencia-aduanera/37-declaracion-aduanera-de-mercancias-dua-gt.html>.



las mercancías, cuando estas se venden del país de exportación al país de importación, según lo dispuesto por el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT),<sup>50</sup> de 1994.

### **G. Total**

Se registra la cantidad total de formularios utilizados en la declaración de mercancías. Esta declaración de mercancías la conforman tres formatos:

- Formato A: con capacidad de declarar tres incisos o fracciones arancelarias.
- Formato B: con capacidad de declarar siete incisos o fracciones arancelarias.
- Formato C: con capacidad para declarar información adicional que por su cantidad no se hubiese incluido en los campos de los formatos anteriores.
- Formato A-R: consigna información adicional referente a incidencias de tránsito, arribo, confirmación y extracción de mercancías de depósitos fiscales o zonas francas, cuando corresponda.

Asimismo, se consignan: el número total de ítems de la declaración de mercancías (aún si existe algún inciso arancelario que se declare más de una vez), el número total de bultos que

se amparan en un documento de transporte y el total del peso bruto (incluyendo el peso de la mercancía como ha sido embalada para su transporte, el peso de los envases, cubiertas, etc.), expresado en kilogramos.

### **H. Valor total en USD**

Se registra la información correspondiente a los componentes del valor total en aduanas de las mercancías declaradas y en USD. Estos componentes son: el valor FOB (expresadas en una o más facturas), el valor del flete (costo de transporte desde el lugar de embarque hasta el puerto o lugar de importación), el valor de la prima de seguro pagado o por pagar por la mercancía y, en caso los hubiera, el valor de otros gastos.

### **I. Tributos y forma de pago**

Se registra la información de la liquidación total de los gravámenes a los que están afectas las mercancías. Esta información se desglosa por tipo de tributo, monto a pagar y forma de pago, por cada inciso arancelario. Asimismo, se registra la liquidación total que respalda la declaración.

### **J. Contenedor/furgón**

Se registra la información correspondiente a los contenedores, furgones, plataformas u otro medio que se utilice para el traslado de

---

50 Siglas en inglés para *General Agreement on Tariffs and Trade*.

las mercancías. Específicamente, se incluyen el tipo y número de contenedor o furgón, el código de la entidad que coloca el marchamo de aduana y el número del marchamo.

### **K. Observaciones**

En este campo se puede consignar toda la información adicional correspondiente al despacho aduanero.

### **L. Código de barras y firma**

Se consigna el código de barras otorgado por la SAT, así como la firma electrónica asignada a la declaración.

### **M. Selectivo y aleatorio**

En este campo se registra el resultado del sistema selectivo de riesgo aduanero. En el caso que el selectivo haya resultado rojo, se registra también el código del encargado de la revisión física de las mercancías.

### **N. Datos por línea (ítem o inciso arancelario) de la mercancía**

Esta sección puede utilizarse las veces que sea necesario, registrándose la información detallada de cada una de las mercancías a declarar. Específicamente, se detalla:

- La cantidad de incisos arancelarios contenidos en la declaración de mercancías.

- Clasificación arancelaria: en estos campos se registra la información que permite identificar las mercancías conforme al código arancelario (SAC), códigos adicionales y cuota contingente, cuando corresponda.

- Bultos y clase: se consigna la cantidad de bultos en los que se encuentra contenida la mercancía declarada en cada línea o inciso arancelario y el código del tipo de embalaje utilizado para transportar la mercancía.

- Peso bruto (en kilogramos) de la mercancía declarada en cada inciso.

- Peso neto (en kilogramos) de la mercancía, respecto del peso de los envases, cubiertas y embalajes de todo género.

- Cantidad y tipo de unidades físicas: la cantidad de unidades físicas de la mercancía correspondiente a cada línea, así como el código de la unidad de medida que se declaró en la línea arancelaria.

- Descripción de las mercancías: la descripción de las mercancías para su identificación y clasificación.

- País de origen: el código del país donde fueron fabricadas, producidas, ensambladas, cultivadas o extraídas las mercancías.

- Región de consumo/producción: el código de la región de consumo o producción de las mercancías declaradas, según el tipo de operación.

- Acuerdo 1: código para identificar un tratado o acuerdo comercial vigente en Guatemala y que aplique algún tratamiento arancelario especial a la mercancía que se está declarando.

- Acuerdo 2: campo adicional para identificar algún tratamiento especial a la mercancía.

- Valor en aduana MPI (Q): en este campo se consigna el valor de transacción por inciso arancelario.

### **O. Tributos y forma de pago (por ítem o inciso arancelario)**

En esta sección se registra la información, en quetzales, de la liquidación de impuestos por cada inciso arancelario, detallando el tipo de tributo, la base imponible, la tarifa impositiva, los montos y sus formas de pago.

### **P. Valor USD**

Se registra la información, en USD, de los valores componentes del valor en aduana de las mercancías declaradas en cada inciso arancelario (incluye los valores FOB, del flete,

del seguro y otros gastos, por cada inciso arancelario).

### **Q. Documentos de soporte**

Se registra en forma detallada la identificación de los documentos de soporte de la declaración de mercancías. En particular, se registran los incisos arancelarios a los que aplica el documento; el tipo, descripción y número del documento; la clase del emisor; fecha de emisión y de vencimiento; código de moneda y de puerto de emisión y el monto que respalda el documento.

### **R. Actuaciones**

- Banco: información respectiva a la actuación del banco en el cual se realiza el pago o la transacción correspondiente a los gravámenes.

- Aduana: información referente a la actuación aduanera.

- Declarante/representante: en este campo, el declarante/representante registra su firma o firma electrónica.



#### Anexo 4: Funciones de los órganos y dependencias de la SAT

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) se creó en 1998 mediante la *Ley Orgánica de la SAT*, Decreto del Congreso de la República núm. 1-98, como una entidad estatal, descentralizada, con autonomía funcional, administrativa y financiera. Además, cuenta con personalidad jurídica y con patrimonio y recursos propios.<sup>51</sup> Tiene la obligación de administrar los tributos internos y los asociados con el comercio exterior.

Está organizada en cinco intendencias, varias gerencias y otras dependencias de apoyo y la dirige un Directorio conformado por seis directores y lo preside el ministro de Finanzas Públicas. La parte ejecutiva está a cargo del superintendente de Administración Tributaria

- Directorio: Órgano de Dirección superior de la SAT; le corresponde dirigir la política de la administración tributaria, velando por el buen funcionamiento y la gestión. Toma decisiones sobre casos particulares y aprueba el presupuesto y las metas de la institución.

- Superintendente de Administración Tributaria: autoridad administrativa superior; el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico y representante legal de la institución. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la SAT.


- Asesoría Técnica del Directorio: órgano responsable de la asesoría del Directorio de la SAT a sus integrantes en forma individual.

- Auditoría Interna: encargada de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias de la SAT, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo establecido en la *Ley Orgánica de la SAT*, las normas de control interno y de auditoría para el sector gubernamental, reglamentos internos y manuales técnicos y administrativos aplicables. Adicionalmente, supervisa, examina, investiga y controla las acciones administrativas del personal de la SAT y revisa, controla y garantiza la seguridad de sus sistemas de información.

- Secretaría General: encargada de proponer la normativa para la emisión y registro de los actos administrativos, así como del control, gestión, clasificación, archivo, catalogación y certificación. Notificación, resguardo de expedientes y demás documentos oficiales que se encuentran en los órganos y dependencias de la SAT. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de las SAT.

- Comunicación Social Externa: encargada de coordinar, con las dependencias que corresponda, las acciones de información y divulgación de normas, requisitos y procedimientos a la población, a través de los medios de comunicación.

51 La fuente principal de financiamiento de las SAT es el 2% del total recaudado.

- 
- Cultura Tributaria: encargada de planificar, desarrollar e impulsar programas de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

### **Intendencias**

- Aduanas: encargadas de desarrollar y aplicar las competencias de la SAT en materia aduanera. En ese sentido, es responsable de administrar el Sistema Aduanero guatemalteco, velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente y del cumplimiento de los convenios y tratados internacionales vigentes.

- Recaudación y Gestión: responsable del desarrollo y aplicación de las competencias de la SAT en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las acciones orientadas a facilitar, controlar y promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones (sustantivas y formales), tanto de los tributos internos como de los conexos al comercio exterior.

- Fiscalización: encargada de desarrollar y aplicar las competencias de la SAT en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras.

- Asuntos Jurídicos: con el mandato de representar y defender los derechos, intereses y patrimonios de la SAT ante cualquier órgano, autoridad y tribunales de justicia, tanto a

nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil.

- Coordinación de Operaciones: se encarga de coordinar y supervisar que las directrices, planes e instrucciones emitidas por las dependencias con funciones normativas y sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos, se cumplan y ejecuten con efectividad y calidad por las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos, las Gerencias Regionales y la Gerencia de Atención al Contribuyente.

### **Gerencias**

- Planificación y Desarrollo Institucional: responsable de formular y coordinar la aplicación de herramientas de planificación, programación, evaluación y control de la gestión institucional, proveyendo información confiable y oportuna para la toma de decisiones y el desarrollo institucional.

- Informática: encargada de brindar asesoría, desarrollo y soporte en tecnología de la información a los diferentes órganos y dependencias de la SAT.

- Gestión de Recursos: responsable de dirigir, coordinar y evaluar que las gerencias con funciones de gestión realicen su trabajo con transparencia, honestidad y efectividad. Brinda apoyo especializado en materia financiera, administrativa y logística a todos los órganos y dependencias de la SAT y asegura que dicho



apoyo responda a los objetivos y estrategias institucionales.

- Recursos Humanos: encargada de administrar la planificación, organización, integración y desarrollo de los recursos humanos de la SAT, incluidos los sistemas, métodos, estrategias, programas, procedimientos e instrumentos que permiten el mejor aprovechamiento de las capacidades de los trabajadores.

- Administrativa Financiera: responsable de administrar los recursos de la SAT, los sistemas y procesos de presupuesto, contabilidad, tesorería y deuda, así como de administrar el sistema de adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios, su almacenamiento y registro. Asimismo, le corresponde preparar los instrumentos administrativos y financieros para la rendición de cuentas.

- Infraestructura: administra los recursos de infraestructura física de la SAT, incluyendo su planificación, desarrollo, mantenimiento, reparación y supervisión.

- Seguridad Institucional: responsable de establecer y administrar los sistemas de seguridad necesarios para resguardar la integridad de las personas, bienes y demás propiedades de la SAT.

- Contribuyentes Especiales Grandes: posee la responsabilidad de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la SAT como contribuyentes especiales grandes y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- Contribuyentes Especiales Medianos: encargada de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la SAT como contribuyentes especiales medianos y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- Regionales: responsable de la ejecución y control de las competencias de recaudación, verificación, supervisión, control y gestión, de acuerdo con las directrices emitidas por los órganos y dependencias con funciones de dirección, de normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos.

- Atención al Contribuyente: responsable de velar porque la atención a los contribuyentes y público en general se preste de forma eficaz y eficiente, proporcionando formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades.

- Orientación Legal y Derechos del Contribuyente: brinda orientación legal en materia tributaria a los contribuyentes que lo soliciten, así como de los derechos que le asisten conforme a las regulaciones vigentes.

### **Cuerpos de apoyo al superintendente de Administración Tributaria**

Del total de unidades administrativas de la SAT, las más estrechamente relacionadas con el superintendente y que juegan un papel de apoyo directo a tareas ejecutivas son:



- Área de asesoría: que incluye la Asesoría Técnica del Directorio y el equipo de asesores del superintendente.

- Cuerpo de apoyo técnico: conformado por la Secretaría General de la SAT, la Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional, la Gerencia de Informática, Comunicación Social y Externa, Cultura Tributaria.

- Área normativa sustantiva y de coordinación que agrupa cinco intendencias:

- Asuntos Jurídicos
- Aduanas
- Coordinación de Operaciones
- Fiscalización
- Recaudación y Gestión

- Cuerpo de ejecución conformado por ocho gerencias:

- Orientación Legal y Derechos del Contribuyente
- Atención al Contribuyente
- Contribuyentes Especiales Grandes
- Contribuyentes Especiales Medianos
- Regionales
  - Central
  - Sur
  - Occidente
  - Nororiente

- Área de gestión de recursos: está liderada por la Gerencia General de Gestión de Recursos e incluye las gerencias siguientes: Administrativa Financiera, de Seguridad Institucional, de Recursos Humanos y de Infraestructura.

- Auditoría Interna, grupo de apoyo directo al Despacho del superintendente.



## **El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, Icefi,**

es un centro de investigación que se especializa en el tema fiscal en el istmo. El Icefi elabora análisis, publicaciones y estudios y realiza su labor de forma independiente de gobiernos, partidos políticos y cualquier otra organización de la sociedad civil. Con una visión integral y de largo plazo, el Instituto promueve la discusión y reflexión de los temas fiscales en el área para buscar consensos y acuerdos que contribuyan a la edificación de sociedades y estados equitativos, democráticos y prósperos.

## **Objetivos Estratégicos**

El plan general de trabajo del Icefi tiene trazados tres objetivos estratégicos. La publicación del Boletín de Estudios Fiscales No. 15 “Hacia el combate de la evasión tributaria vía manipulación de precios de transferencia. El caso de Guatemala” responde al de generar conocimientos, propuestas y diálogos para incidir en la política fiscal en América Central y con ello potenciar las oportunidades de reflexión y discusión de los temas fiscales en cada país de la región.

