

**Deloitte.**



**Crterios de la Superintendencia de  
Administración Tributaria – SAT – en  
Auditorías de Precios de Transferencia**  
Transfer Pricing Newsletter

# Criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT – en Auditorías de Precios de Transferencia

Durante el año 2016 la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT – comenzó a fiscalizar el cumplimiento de la normativa de Precios de Transferencia que entró en vigencia en el año 2013 que luego fue suspendida para el año 2014 y entró de nuevo en vigencia en el año 2015 en adelante.

Los años que están empezando a ser auditados por la SAT son los períodos 2013 y 2015 dentro de los cuales SAT está ajustando los siguientes métodos:

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

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

- **Utilización del correcto indicador de utilidad**

Cuando un contribuyente realiza un análisis global de todas las operaciones, es decir sin realizar una segmentación de estados financieros, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– realiza la correcta ponderación de lo que representa cada operación dentro del análisis global por cuál determina si el indicador de rentabilidad utilizado es el correcto y si no lo fuera ajustaría el nuevo indicador a utilizar y esto generará un nuevo rango para el contribuyente.

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



*de las operaciones.”*

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

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

- **Rechazo de compañías comparables por medio de la identificación de aspectos negativos**

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

a. Investigar la procedencia de la pérdida financiera que la compañía comparable obtuvo en los períodos analizados,

en caso hubiere. En este sentido se sobreentiende que el criterio de SAT es que un rango de libre competencia no puede comenzar con valor negativo, es decir, un margen operativo negativo o un precio por debajo del costo.



- b. Utilización de préstamos para que la compañía pueda continuar con su giro operacional.
- c. Aspectos ambientales que pudieron afectar a la comparable, pero al contribuyente estos desastres naturales no le afectaron en el mismo período.
- d. Opiniones negativas dentro de las auditorías de la compañía comparable.

- **Rechazo de compañías comparables porque no venden el mismo producto o servicio que el contribuyente**

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

1

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

2

*Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables.*

3

*Para determinar si dos o más operaciones son comparables, se tomarán en cuenta los siguientes factores en la medida que sean económicamente relevantes:*

*a. Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.*

*b. Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.*

*c. Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.*

*d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.*

*e. Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso.*

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

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

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

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

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

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



- **Utilización de la fecha de embarque como fecha compra**

Se entiende que dentro del artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria *“que, para el caso de las importaciones, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen”* (el subrayado es agregado)

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

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

- **Aplicación de ajustes de forma cedular**

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

## Recomendaciones

A pesar de que las auditorías que ha realizado SAT son específicas a cada contribuyente y pueden variar según la industria y transacciones que cada uno realice con sus partes relacionadas, SAT ha definido sus criterios sobre algunas lagunas legales y discrepancias que hay entre la Ley de Actualización Tributaria y su Reglamento. Se recomienda a los contribuyentes asesorarse apropiadamente de los riesgos que se pueden tener en la elaboración de sus estudios de precios de transferencia o en auditorías específicas. Si necesita apoyo puede comunicarse con cualquiera de nuestros asesores.



## Contáctenos:

### **Byron Martínez**

Socio Director de Deloitte Guatemala y El Salvador

Socio Líder de TLB

[bymartinez@deloitte.com](mailto:bymartinez@deloitte.com)

### **Mario Coyoy**

Socio de Impuestos y Precios de Transferencia

[mcoyoy@deloitte.com](mailto:mcoyoy@deloitte.com)

### **Jovita Jo Cifuentes**

Gerente Senior de Precios de Transferencia

[jovita.jo@deloitte.com](mailto:jovita.jo@deloitte.com)

### **Lourdes González**

Gerente de Precios de Transferencia

[lngonzalez@deloitte.com](mailto:lngonzalez@deloitte.com)

### **Joshua Rivera**

Gerente de Precios de Transferencia

[jjrivera@deloitte.com](mailto:jjrivera@deloitte.com)

### **Raúl Gracias López**

Gerente de Precios de Transferencia

[ogracias@deloitte.com](mailto:ogracias@deloitte.com)

### **Andrea Suchini**

Gerente de Precios de Transferencia

[asuchini@deloitte.com](mailto:asuchini@deloitte.com)

Deloitte se refiere a una o más de las firmas miembro de Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), su red global de firmas miembro, y sus entidades relacionadas. DTTL (también denominada "Deloitte Global") y cada una de sus firmas miembro son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL no presta servicios a clientes. Por favor, consulte [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) para una descripción más detallada.

Deloitte es un proveedor líder mundial de servicios de auditoría y aseguramiento, consultoría, asesoría financiera, gestión de riesgos, impuestos y servicios relacionados.

Nuestra red de firmas miembro en más de 150 países y territorios atiende a cuatro de cada cinco compañías del Fortune Global 500®. Conozca cómo las aproximadamente 264,00 personas de Deloitte generan un impacto que trasciende en [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

Este documento sólo contiene información general y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro, ni ninguna de sus respectivas afiliadas (en conjunto la "Red Deloitte"), presta asesoría o servicios por medio de esta publicación. Antes de tomar cualquier decisión o medida que pueda afectar sus finanzas o negocio, debe consultar a un asesor profesional calificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte, será responsable de la pérdida que pueda sufrir cualquier persona que consulte este documento.