

El secretario del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria CERTIFICA: que ha tenido a la vista la resolución de dicho órgano colegiado número R-TRI-TAT-078-2021 del 26 de febrero de 2021, aprobada por el referido tribunal en su sesión celebrada según acta número 05-2021 del 26 de febrero de 2021, resolución que literalmente se transcribe:

**“SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
EXPEDIENTE SAT 2015-21-01-44-0000138**

Guatemala, 26 de febrero de 2021

Se tiene a la vista para resolver el recurso de revocatoria interpuesto por **CHIQUITA GUATEMALA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, con número de identificación tributaria 513951-1 y lugar señalado para recibir notificaciones, la diagonal 6, 10-65, zona 10, Centro Gerencial Las Margaritas, torre I, nivel 19, oficina 1902, municipio y departamento de Guatemala, que actúa por medio de su representante legal, contra la resolución GEG-DR-R-2017-21-01-000558 del 31 de octubre de 2017, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, por ajuste al Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, de enero a diciembre 2013.


ANTECEDENTES:

En audiencia A-2017-21-01-000048 del 8 de junio de 2017 (folio 1334), se confirieron 30 días hábiles a la contribuyente, para que se pronunciara respecto del ajuste al **Impuesto Sobre la Renta**, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, de enero a diciembre de 2013, por integrado así: **A.** por operaciones realizadas entre partes relacionadas, transacción intercompañía **1-** Venta de inventario producido localmente, transacción intercompañía; **2-** costos de producción agrícola, que no cumplen el principio de libre competencia por **B.** por operaciones realizadas entre partes relacionadas, transacción intercompañía; **4-** servicios de mantenimiento de contenedores prestados, que no cumple el principio de libre competencia por La contribuyente evacuó la audiencia conferida.

RESOLUCIÓN RECURRIDA:

La Superintendencia de Administración Tributaria emitió la resolución GEG-DR-R-2017-21-01-000558 del 31 de octubre de 2017 (folio 1647), que confirma los ajustes referidos y cobra de Impuesto Sobre la Renta, de enero a diciembre de 2013, más multa del 100% del impuesto omitido e intereses resarcitorios. Dicha resolución fue notificada el 13 de noviembre de 2017 (folio 1789).

RECURSO DE REVOCATORIA:

Página 1 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc 

1874

De conformidad con los artículos 159 del Código Tributario; y, 21 bis, 21 ter y 45 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero tiene entre otras funciones, conocer y resolver todos los recursos en materia tributaria y aduanera que sean de su competencia, previo a las instancias judiciales; sobre esa base dicho órgano colegiado constituido en Tribunal Administrativo Tributario analiza el recurso de revocatoria interpuesto el 27 de noviembre de 2017 (folio 1792), contra la resolución citada, según las siguientes consideraciones:

CONSIDERANDO:

Derivado de la verificación efectuada a la contribuyente, cuya actividad según el Registro Tributario Unificado es "banano", se determinó lo siguiente:

I. Ajustes formulados y confirmados

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS, DE ENERO A DICIEMBRE DE 2013

A) POR OPERACIONES REALIZADAS INTERCOMPAÑÍAS 1-VENTA DE INVENTARIO PRODUCIDO LOCALMENTE, TRANSACCIÓN INTERCOMPAÑÍA; 2-COSTOS DE PRODUCCIÓN AGRÍCOLA, QUE NO CUMPLEN EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA

1) Introducción: Para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas fueron valoradas de acuerdo con el principio de libre competencia, y la normativa vigente, se notificaron los requerimientos de información 2015-7-110-1, 2015-7-110-2 y 2015-7-110-3, 2015-7-110-4 y 2015-7-110-5.

2) Antecedentes:

2.1 De conformidad con los sistemas de información de la Administración Tributaria, según las declaraciones juradas del Impuesto Sobre la Renta, se determinó que durante los últimos diez años la contribuyente obtuvo renta bruta por [redacted] y renta neta de [redacted] y determinó Impuesto Sobre la Renta durante los últimos diez años por [redacted]. Al hacer una relación del Impuesto Sobre la Renta determinado en los últimos diez años, con el total de la renta bruta se establece un [redacted]; también se refleja el promedio anual de Impuesto Sobre la Renta determinado por la contribuyente de [redacted]

TABLA 1
 Determinación de los ingresos de los últimos 10 años

Año	Renta Bruta	Renta/ (perdida) Neta	Rentas Exentas/ Gastos no deducibles	Renta Imponible/ (pérdida Fiscal)	ISR Determinado
2004					
2005					
2006					
2007					
2008					
2009					
2010					
2011					

Página 2 de 67
 RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
 CELLS/egc

egc

[Handwritten signature]

1875

2012					
2013					
Total					

Fuente: Declaraciones anuales del Impuesto Sobre la Renta, según registro Tributario Unificado de la SAT.

2.2 De conformidad con el balance general, al 31 de diciembre de 2013, la contribuyente reportó pérdidas acumuladas por () de años anteriores.

2.3 En la desagregación de las actividades económicas realizadas por la contribuyente se visualiza la utilidad y/o pérdida por cada transacción; sin embargo, es de resaltar que la utilidad obtenida en el año 2013, por la actividad de servicios portuarios prestados fue de 73.18%, utilidad absorbida por la pérdida de la actividad de producción agrícola (e.j. venta de inventarios producidos localmente y costos de producción agrícola) en la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta.

TABLA 2
 Costo agregado neto-MOTC de las actividades económicas: agrícola y servicios portuarios prestados
 (Cifras expresadas en quetzales)

Descripción	Actividad Económica 1 Venta de Banano	Referencia	Actividad Económica 2 Servicios Portuarios Prestados
Ingresos - 3RDPARTY SALES			
3RDPARTY SALES-MANUAL			
3RD PARTYSALES-OTHER SERVICES			
I/CSALES/TRANSFERREDPRICE			
INTINCOME-BANKS			
Ingresos Total			
Coso Total		A	
Gasto Total		B	
Total costo y gasto			
Pérdida y/o ganancia del período por actividad		C	
Costo agregado neto - MOTC		C/(A+B)	

Fuente: Anexo F-2 del Estudio de precios de transferencia

2.4 Si se determinara el Impuesto Sobre la Renta, sobre la utilidad de la actividad servicios portuarios por \$100,000,000.54 por el 31% este sería de \$31,000,000.57 diferente al impuesto determinado de \$15,000,000.00, reportado en la declaración del Impuesto Sobre la Renta sobre las utilidades de actividades lucrativas, del período auditado. Se destaca la importancia para la contribuyente de dedicarse con exclusividad a la actividad portuaria; en virtud que el banano le representa pérdida. Al aplicar las normas especiales de valoración entre partes relacionadas (precios de transferencia), al final en el resultado global, fiscalmente la utilidad de los servicios portuarios se netea con la pérdida de banano.

2.5 De conformidad con la parte considerativa de la Ley de Actualización Tributaria, que establece, entre otros, que existe la obligación de contribuir a los gastos públicos en forma equitativa, así también, los artículos 135 literal d) y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establecen que es deber cívico contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley y que el sistema tributario debe ser justo y equitativo.

3) Elementos de hecho generales:

egc

La contribuyente reportó operaciones con partes relacionadas en el extranjero, según formulario SAT-1411 13463252719, en la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta régimen sobre las utilidades lucrativas, correspondientes al 2013, por lo que de conformidad con los artículos 65, 66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria se le requirió que proporcionara información y análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas en el exterior.

La contribuyente presentó el estudio de precios de transferencia (EPT) del ejercicio fiscal 2013, realizado por la firma KPMG, que incluye introducción y resumen ejecutivo, visión general, análisis de la industria, transacciones intercompañía, análisis de funciones, activos y riesgos, análisis económico: 1. Actividad de producción agrícola (ej. venta de inventarios producidos localmente y costos de producción agrícola), análisis económico 2- servicios portuarios prestados, análisis económico servicios de mantenimiento de contenedores prestados, análisis económico reembolso de gastos recibidos, conclusiones y anexos. Adicionalmente en cumplimiento a los requerimientos de información la contribuyente presentó información complementaria al citado estudio, cuyos temas son los siguientes: "6. análisis económicos 1- Actividad de producción agrícola (ej. venta de inventarios producidos localmente y costos de producción agrícola); 6.1 resumen de transacción intercompañía; 6.2 selección del método de precios de transferencia; 6.3 aplicación del MMNT- Actividad de producción agrícola (ej. venta de inventarios producidos localmente y costos de producción agrícola)".

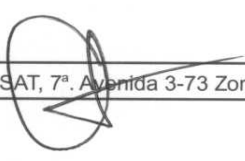
Vinculación: de conformidad con la información proporcionada por la contribuyente, la estructura accionaria de la misma está integrada así: Chiquita Tropical Fruit Company B.V. 99.97% y el 0.03% Chiquita Banana Company B.V.

3.1 Operaciones con partes relacionadas

En el estudio de precios de transferencia, se detallan las operaciones como partes relacionadas en el exterior durante el 2013:

1. En la transacción intercompañía 1, ventas de inventarios producidos localmente: describe que durante el 2013, COBIGUA (Compañía Bananera Guatemalteca Independiente, Sociedad Anónima), vendió inventario producido localmente (ej. bananos) a su parte relacionada residente en Suiza, Chiquita Brands International, S.A.R.L (Chiquita Brands).
2. En la transacción intercompañía 2, costos de producción agrícola; describe que durante el 2013, COBIGUA asumió costos por diferentes conceptos para llevar a cabo su proceso de producción agrícola de bananos, los cuales fueron pagados a sus partes relacionadas residentes en el extranjero.
3. En la transacción intercompañía 3, servicios portuarios prestados: describe que durante el 2013, COBIGUA prestó servicios portuarios a sus partes relacionadas residentes en el extranjero.
4. En la transacción intercompañía 4, servicios de mantenimiento de contenedores prestados: describe que, durante el 2013, prestó servicios de mantenimiento de contenedores y portuarios a su parte relacionada residente en Estados Unidos de América, Chiquita Fresh North América, L.L.C.

Página 4 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc



5. En la transacción intercompañía 5, reembolso de gastos recibidos: describe que durante el 2013, COBIGUA (Compañía Bananera Guatemalteca Independiente, Sociedad Anónima) recibió reembolso por gastos incurridos inicialmente por la empresa en nombre de sus partes relacionadas.

3.2 Elementos de derecho

En el artículo 56 de la Ley de Actualización Tributaria, se considera como partes relacionadas lo siguiente: literal A. "A los efectos de este libro, dos personas se consideran partes relacionadas, entre una persona residente en Guatemala y una residente en el extranjero, cuando se den los casos siguientes: 1. Cuando una de ellas dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de participación social o de sus derechos de voto, ya sea en la entidad nacional o en la extranjera. 2. Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el veinticinco por ciento (25%) de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas. 3. Cuando se trate de personas jurídicas, ya sea la residente en Guatemala o la extranjera, que pertenezcan a un mismo grupo empresarial..."

Así también, establece el ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas, según el artículo 57: "... alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la base imponible del período en el que se realiza la operación y en los siguientes períodos".

3.3 Vinculación y operaciones con partes relacionadas en el exterior y las operaciones bajo análisis de Precios de Transferencia, según la normativa vigente

Con base en las revisiones efectuadas, se confirmó la vinculación que señala la contribuyente y que esta tiene partes relacionadas en el exterior, de conformidad con el artículo 56 de la Ley de Actualización Tributaria.

Durante el 2013, la contribuyente realizó la segmentación de cuatro (4) actividades con partes relacionadas ubicadas en el exterior, detalladas cada una de las operaciones en el Estudio de Precios de Transferencia, las cuales tiene efectos en la determinación de la base imponible del período fiscalizado.

De lo anterior, se determina que la contribuyente: a) cumple con la determinación de partes relacionadas, según lo normado en el artículo 56, literal A de la Ley de Actualización Tributaria; b) durante el 2013, sí realizó operaciones con partes relacionadas en el extranjero; y c) las operaciones bajo análisis de precios de transferencia durante el 2013, son las cuatro (4) actividades segmentadas del estudio presentado.

3.4 Transacciones intercompañías

La transacción intercompañía 1-Venta de inventario producido localmente por Q1,566,943,936.63, reporta ventas de inventarios producidos localmente (ej. bananos) a su parte relacionada residente en Suiza, Chiquita Brands, y Transacción intercompañía 2- Costos de producción agrícola por \$, costos por diversos conceptos para llevar a cabo su proceso de producción agrícola de bananos.

3.5 Metodología de las Transacciones: intercompañía

Página 5 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc



1-venta de inventario producido localmente

2- costos de producción agrícola, aplicada para la verificación del cumplimiento del principio de libre competencia.

3.5.1 Elementos de hecho: Metodología aplicada por la contribuyente para la verificación del cumplimiento del principio de libre competencia.

En el estudio de precios de transferencia indica que la metodología utilizada para verificar que las operaciones entre partes relacionadas cumplieron el principio de libre competencia, así: " *KPMG realizó este análisis con base en la normativa de Guatemala con la publicación del decreto No 10-2012 bajo el título normas especiales de valoración entre partes relacionadas, así como en las Guías sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Guías de precios de transferencia de la OCDE)*".

Reconocen los métodos específicos de precios de transferencia para las transacciones entre partes relacionadas, tanto la normativa de Guatemala como las Guías de precios de transferencia de la OCDE, "establecen que los contribuyentes deberán aplicar en primer término el Método de Precio Comparable No Controlado (MPCNC) y que sólo en caso de que dicho método no sea aplicable para determinar si las operaciones realizadas con partes relacionadas están pactadas a valores similares a los que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables, el Método de Precios de Reventa (MPR) o el método de costo adicional (MCA) deben ser aplicados preferentemente. En caso de que ninguno de estos métodos pueda ser aplicado, se podrá considerar la aplicación de los tres métodos restantes (ej. método de partición de utilidades (MPU), método residual de partición de utilidades (MRPU), y el método de margen neto de la transacción (UMMNT). Adicionalmente, la norma en Guatemala establece un método adicional que es el método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancía".

Por su parte, el artículo 58 numeral 4) de la Ley de Actualización Tributaria establece que el análisis de operaciones comparables así determinado y la información sobre las operaciones comparables constituyen los factores que determinan el método más adecuado en cada caso.

3.5.2 Elemento de derecho

La Ley de Actualización Tributaria en el artículo 59 establece que para determinar el valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, se aplican alguno de los siguientes métodos:

- a) Método del precio comparable no controlado
- b) Método del costo adicionado y
- c) Método del precio de reventa.

La legislación guatemalteca también indica que, cuando debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información no pueda aplicarse adecuadamente alguno de los métodos citados anteriormente, se aplican los métodos siguientes:

- a) Método de la partición de utilidades y
- b) Método del margen neto de la transacción.

Página 6 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc



Asimismo, el artículo 60 regula el método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías.

3.5.3 Metodología aplicada en la verificación del cumplimiento del principio de libre competencia, según la normativa vigente.

Para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, según los métodos definidos en la legislación guatemalteca, en congruencia con las guías de precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), con referencia técnica en esta materia, aplicado por la contribuyente el cual cumple con lo citado en la normativa vigente.

3.6 De la selección del Método del Margen Neto Transaccional

3.6.1 Elemento de hecho: de la selección del Método del Margen Neto Transaccional elegido por la contribuyente.

De conformidad con el estudio de precios de transferencia, en la página 33 establece como método aceptado MMNT (MMNT= Método del margen neto de la transacción) y describe lo siguiente: *"El MMNT determina si una transacción se celebró de acuerdo al principio de libre competencia comparando la utilidad de operación de la parte analizada con la obtenida por compañías no controladas que realicen actividades similares bajo circunstancias comparables. En la práctica, la aplicación del MMNT se selecciona como compañía a ser analizada aquella entidad que realiza las funciones más sencillas y no asume riesgos o estos son muy limitados, la cual generalmente es la entidad que no posee activos intangibles y otros activos únicos que la distinguen de compañías comparables no relacionadas. Adicionalmente, la correcta aplicación del MMNT requiere que la parte analizada (i) tenga resultados financieros que están condicionados por las transacciones controladas; (ii) no tenga ingresos o no realice otras actividades que se espera que produzcan ingresos no rutinarios; y (iii) no se vea afectada financieramente por políticas exitosas o no de asunción de riesgo durante el período analizado que haría imposible la identificación de información no controlada confiable. Como parte del análisis del MMNT, sólo es necesario analizar el indicador del nivel de utilidad de una de las partes involucradas en la transacción intercompañía (ej. la parte analizada). Esta circunstancia resulta especialmente ventajosa cuando una de las partes involucradas en la transacción es compleja y tiene muchas transacciones interrelacionadas o cuando resulta difícil obtener información relevante sobre una de las partes de la transacción. Razonablemente consideramos que para efectos de analizar la venta de inventarios producidos localmente por COBIGUA a su parte relacionada residente en el extranjero, el método más confiable es el MMNT debido a que los restantes métodos no resultaron aplicables ya que el MMNT permite analizar la transacción a nivel de utilidad de operación. Por lo anterior, se analizó si la rentabilidad a nivel de utilidad de operación obtenida por COBIGUA en su actividad de producción agrícola durante 2013 fue consistente con la rentabilidad obtenida por compañías que realizan actividades comparables".*

3.6.2 Elemento de derecho

El marco legal de aplicación establecido en el numeral 4, artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria, y el artículo 59 numeral 2, este último establece que: *"Cuando,*

Página 7 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/égc



debido a la complejidad de las operaciones o a falta de información no pueden aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados en las literales del numeral 1, se aplica alguno de los métodos descritos a continuación (...) b. Método del margen neto de la transacción: consistente en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones. Se aplica el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este artículo y de las circunstancias específicas del caso”.

3.6.3 Selección de método del margen neto transaccional, según la normativa vigente.

Se realizó el análisis de las operaciones comparables y la información sobre las operaciones comparables para determinar el método más adecuado; y como resultado de este se concluye que el método utilizado por la contribuyente es adecuado; por consiguiente, se considera razonable el método del margen neto de la transacción.

3.7 De la selección de compañías comparables

3.7.1 Elementos de hecho: selección de compañías comparables efectuada por la contribuyente

De conformidad con el estudio de precios de transferencia, página 36, describe la búsqueda de empresas comparables, utilizadas en la comparabilidad de la siguiente manera: “La búsqueda de compañías potencialmente comparables se realizó utilizando el software de precios de transferencia desarrollado por KPMG LLP. Específicamente, interpreter® para acceder a la base de datos del Standar & Poor’s Compustat (Compustat) del 11 de abril de 2013 al 16 de junio de 2014, que incluye compañías que cotizan en la bolsa de valores de EUA. La descripción de la base de datos se encuentra en el Anexo B”.

En la selección de las empresas comparables, utilizó criterios cuantitativos y cualitativos, que se describen en las páginas 37 y 38 del estudio de precios de transferencia de la siguiente manera:

Criterios cuantitativos:

1. *Insuficiente información financiera: KPMG eliminó las compañías que carecían de información de ventas o de utilidad de operación para tres ejercicios. El objeto de este criterio de exclusión fue eliminar el impacto económico de los ciclos de negocios o resultados extraordinarios. Como consecuencia de la aplicación de este criterio de selección, 34 compañías fueron eliminadas.*
2. *Pérdidas de operación recurrentes: KPMG eliminó todas aquellas compañías que habían obtenido pérdidas de operación para todos los ejercicios fiscales del período 2011-2013 o para el promedio del período 2011-2013. Como consecuencia de la aplicación de este criterio de selección, nueve compañías fueron eliminadas.*



3. *Gastos de investigación y desarrollo (I +D) superiores a tres por ciento de las ventas netas: KPMG eliminó todas aquellas compañías cuya razón de gastos de I+D por lo que con objeto de incrementar la comparabilidad se eliminaron compañías que realizaban dichas actividades. Como consecuencia de la aplicación de este criterio de selección, tres compañías fueron eliminadas”.*

Criterios cualitativos:

1. *“Eran parte o grupo de empresas que ejercen un control sobre ellas. Es decir, se trataba de compañías controladas que realizaban transacciones también controladas que podrían no haber sido pactadas de acuerdo con el principio de libre competencia.*
2. *Realizaban actividades significativamente diferentes a las de COBIGUA, como consecuencia no cumplían los criterios de comparabilidad requisitos por el MMNT.*
3. *Habían sufrido pérdidas de operación, en promedio del período de 2011-2013. Se consideró que aquellas compañías en dicha situación, aun y cuando no hayan sido reportadas como una bancarrota o en quiebra, operaban bajo circunstancias particulares de negocio (ej. estrategia comercial, ciclo de negocios) intrínsecas y no necesariamente reflejaban una situación de mercado.*
4. *Establecidas en países con prácticas contables y condiciones económicas y de mercado significativamente diferentes a las de Norte América*
5. *Operaban en diferente nivel de mercado*
6. *Se trataba de productos significativamente diferentes*
7. *Estaban repetidas en la base de datos”.*

De la búsqueda descrita anteriormente, obtuvo como resultado la selección de 8 empresas comparables de la siguiente manera:

1. Alico, Inc; 2. Alliance Grain Traders, Inc; 3. Davey Tree Expert Co; 4. Limoneira Co; 5. Village Farms Intl. Inc; 6. Dominion Citrus Income Fund; 7. Imperial Ginseng Prods Ltd; y, 8. Royal Hawaiian Orchards-Lp.

El análisis de comparabilidad establecido en la legislación guatemalteca, para las empresas comparables, no fue sustentada correctamente en el estudio de precios de transferencia del ejercicio fiscal 2013, ni en la información adicional que se le requirió; la contribuyente no demostró la comparabilidad de las empresas comparables con la empresa analizada; sin embargo, a falta de dicho análisis la Administración Tributaria realizó el análisis de la información proporcionada por la contribuyente y la obtenida de los sitios web de internet de las empresas comparables. Extremo que consta en el acta GEG-DF-SPT-293-2016.

3.7.2 Elemento de derecho

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

1. *“A los efectos de determinar el precio o monto que habían acordado en operaciones comparables partes independientes, en condiciones de libre competencia, a que se refiere este capítulo, se compararán 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 el precio del bien o servicio o al margen de 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: 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”.

3.7.3 Selección de compañías comparables, según la normativa vigente

Se realizó el análisis de comparabilidad considerando los factores establecidos en la normativa guatemalteca vigente, respecto a las operaciones reportadas por Chiquita Guatemala, Sociedad Anónima y su similitud con las operaciones de las 8 empresas comparables, incluidas en el estudio de precios de transferencia y la misma se encuentra de la siguiente manera:

TABLA 3
 Empresas comparables, según la contribuyente
 Indicador de rentabilidad de las empresas seleccionadas

No	Compañías comparables	MOTC	País	Actividad económica
1	Alico, Inc	19.20%	EEUU	Producción de naranjas
2	Davey Tree Expert Co.	6.00%	EEUU	Servicios de árboles
3	Limoneira, Co.	6.00%	EEUU	Producción de limones
4	Alliance Grain Traders, Inc	4.00%	Canadá	Compra y venta de granos
5	Village Farms Intl. Inc	1.90%	EEUU	Producción de tomate y pepino en invernadero
6	Dominion Citrus Income Fund	1.00%	Canadá	Empaqueta, comercializa y distribuye productos frescos, plátanos, entre otros.
7	Imperial Ginseng Prods Ltd.	1.00%	Canadá	Raíz seca a granel ginseng
8	Royal Hawaiian Orchards-Lp	-3.80%	EEUU	Cultivo y cría de macadamia nueces

Fuente: Elaboración propia con la información del estudio de precios de transferencia.

En la revisión a la información obtenida de los sitios web consultados y el análisis de los factores de comparabilidad se estableció lo siguiente:

- a) Características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación. La contribuyente, en la actividad económica analizada, se dedica a la producción de fruta en fincas propias y la compra de productores locales para su comercialización y venta en el exterior (banano y plátano). Las 8 compañías consideradas por la contribuyente como comparables, en los años utilizados para la comparabilidad, se dedicaron a venta de naranjas, servicios de árboles, limones, granos, tomate y pepino, tomate, manzana, ginseng y nueces, tal como se puede observar en la tabla 3. De las 8 empresas reportadas como comparables, se estableció que las empresas: Alico, Inc., Limoneira Co., Dominion Citrus Income Fund., Village Farms Intl. Inc., Royal Hawaiian Orchards-Lp. y Alliance Grain Traders, Inc, se aceptan



como comparables con la empresa analizada, luego del mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario y de las pruebas y argumentos proporcionadas por la contribuyente.

- b) Se revisaron las funciones asumidas, los registros y los activos utilizados por la contribuyente en las operaciones objeto de análisis. La función principal de la contribuyente es la compra, producción y exportación de banano; responsable por el transporte de la fruta en Guatemala; así también realiza actividades logísticas dentro del puerto y las ventas las realiza bajo los términos FOB (del inglés Free On Board, <<Libre a bordo, puerto de carga convenido>>).

De las funciones asumidas por las 8 empresas comparables en el estudio de precios de transferencia, 2 empresas se consideran no comparables con las funciones de la contribuyente, entre ellas: servicios de árboles y venta de raíz seca a granel de ginseng.

Se determinó que las funciones de: Alico, Inc., Limonerira Co., Dominion Citrus Income Fund., Village Farms Intl. Inc., Royal Hawaiian Orchards-Lp y Alliance Grain Traders Inc, se aceptan en la comparabilidad reportada en el estudio de precios de transferencia, ya que guardan similitud en las funciones realizadas por la contribuyente. Las restantes empresas comparables: Davey Tree Expert Co., e Imperial Ginseng Prods Ltd.; se consideran que asumen funciones diferentes a la contribuyente que se describen en el anexo 1 de la audiencia conferida, razones de rechazo de la audiencia concedida.

Del análisis de los activos de las 8 empresas comparables: se determinó que la naturaleza de los activos de las empresas comparables, en algunos casos guardan cierta similitud con los activos de la contribuyente; sin embargo, hay elementos de dichos activos que son disímiles; dentro de los cuales se puede mencionar el registro de activos biológicos, según anexo 1 de la audiencia conferida, razón de rechazo.

Las empresas comparables Davey Tree Expert Co., e Imperial Ginseng Prods Ltd., asumen riesgos diferentes a los de la contribuyente analizada; asimismo, según el análisis de comparabilidad realizado, de las 8 empresas comparables, se estableció que 2 difieren en algunos elementos de las funciones, activos y riesgos que provocan diferencias económicas significativas con la empresa analizada, según anexo de explicación 1 de la audiencia conferida razón de rechazo.

- c) De las cláusulas contractuales: se encontró diferencia en el riesgo en los contratos importantes con los clientes de servicios públicos comerciales y gubernamentales que incluyen la exposición al riesgo de responsabilidad civil, contratos que prevén la entrega de cantidades específicas e incluyen precios específicos basados en el grado que se entrega, los contratos de precio no proporcionan garantías de volumen y rescisión de contratos.

- d) Características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar las operaciones.

El producto principal de la contribuyente es banano, según reporta en la página 22 del estudio de precios de transferencia, el ciclo de crecimiento es corto, la cosecha comienza entre la semana 19 y 24, ahí es donde se identifican y calibran los racimos y colocan material especial para su protección.



El ciclo de producción de las 2 empresas reportadas en el estudio de precios de transferencia como comparables difieren sustancialmente con la contribuyente analizada según anexo de explicación de ajuste 1 de la audiencia conferida, razón de rechazo.

- e) En el análisis de 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: las empresas comparables que se citan en el anexo 1 de la audiencia conferida, razón de rechazo, tienen elementos diferentes a la empresa analizada, tal es el caso de la propiedad de varias marcas.

El artículo 58 numeral 2) de la Ley de Actualización Tributaria, establece: *“Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten el precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación o, existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables”.*

En el presente caso, excepto por las empresas: Alico, Inc., Limonerira Co., Dominion Citrus Income Fund., Alliance Grain Traders, Inc., Village Farms Intl Inc. y Royal Hawaiian Orchards-Lp; las empresas comparables: Davey Tree Expert Co., e Imperial Gingeng Prods Ltd., no cumplen lo preceptuado en el numeral 2 del artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria, por tal razón se rechazan de la comparabilidad; entre las razones específicas de rechazo resaltan lo siguiente:

- ✓ La actividad de producción agrícola (ej. venta de inventarios producidos localmente y costos de producción agrícola); la actividad principal de la contribuyente analizada es la producción de bananos y plátanos; mientras que las empresas seleccionadas como comparables según se describe en el anexo 1 de la audiencia conferida, razón de rechazo, es que no hay comparabilidad con la empresa analizada.
- ✓ Las empresas seleccionadas como comparables en el estudio de precios de transferencia no cumplen los requisitos de comparabilidad que exigen las normas especiales de valoración entre partes relacionadas; específicamente no comparable con las características específicas de los bienes, los activos utilizados, las funciones y los riesgos asumidos, en algunos casos, los términos contractuales y circunstancias económicas, según anexo 1 de explicación de ajuste de la audiencia conferida.

3.8 Selección del Indicador del Nivel de Utilidad

3.8.1 Elementos de hecho: selección del indicador del nivel de utilidad efectuado por la contribuyente

En el estudio de precios de transferencia, en las páginas 39 y 40 la contribuyente describe el indicador de rentabilidad obtenido en las operaciones de ingresos, costos y gastos, también hace referencia a que: *“Los indicadores del nivel de utilidad, se usan para comparar los resultados obtenidos por la parte analizada con aquellos obtenidos por las comparables. Los márgenes, por naturaleza, son indicadores más transaccionales (dividen un flujo entre otro) y en la mayoría de los casos son menos sensibles a diferencias de criterios contables y económicos de las utilidades y los*

activos que las tasas de retorno o rendimientos". De tal forma que el margen determinado para la comparabilidad de la rentabilidad obtenida de las empresas analizadas es el costo adicionado neto, a comparar con el margen obtenido de las empresas comparables.

El costo adicionado neto determinado con la utilidad de la operación segmentada, fue determinado de los ingresos y costos y gastos de operación segmentado.

Adicionalmente, en la página 41 del estudio de precios de transferencia refleja una pérdida en operación de -4.67, según describe de la siguiente manera: "COBIGUA obtuvo en su actividad de venta de inventario producido localmente a su parte relacionada un costo agregado neto de -4.67 por ciento, el cual se encuentra por debajo del rango intercuartil del promedio ponderado del costo adicionado neto obtenido por las compañías comparables para el período 2011-2013".

En la verificación del indicador de rentabilidad determinado por la contribuyente, se constató que en la segmentación por actividad económica, presenta un 4.69% como margen de pérdida operativa, resultado de dividir la pérdida operativa entre la sumatoria de costos y gastos de la siguiente manera:

Costo agregado neto-MOTC de la actividad económica venta de bananos y plátanos

TABLA 4
Empresas comparables, según la contribuyente

Descripción	Actividad Económica ¹ Venta de Banano	Referencia
Ingreso -3rdparty Sales		
3rdparty Sales-Manual		
3rd Partysales-Other Services		
L/Csales/Transferredprice		
Intincome-Banks		
Ingresos Total		
Costo Total		
Gasto Total		
Total Costo y Gasto		A
Pérdida del período		B
Costo agregado neto-MOTC		C=(B/A)

Fuente: Anexo F-2 del Estudio de Precios de Transferencia. Nota: Para la determinación de la utilidad o pérdida operativa, los signos negativos significan ingresos y utilidades, en tanto los signos positivos reflejan gastos y pérdida en la operación.

3.8.2 Elementos de derecho

El artículo 59 numeral 2) inciso b) de la Ley de Actualización Tributaria, establece: "... el margen de utilidad se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones..."

El estudio de precios de transferencias, en la página 39, describe que en la selección del indicador de rentabilidad, generalmente se dividen en dos categorías:

- a) "Las tasas de retorno o rendimientos – miden la utilidad (ej. estado de resultados) como porcentaje de un activo (ej. balance de situación). La tasa o rendimiento más común es el retorno sobre activos o "ROA" (ej. utilidad de operación dividida entre activos de operación).



1886

b) Los márgenes miden la utilidad (ej. estado de resultados) como un porcentaje de otra variable incluida en el estado de resultados (ej. ventas, costo de ventas, gastos de operación)".

3.8.3 Selección de indicador del nivel de utilidad, según la normativa vigente

Con base en las revisiones efectuadas y lo establecido en la normativa legal, se determinó que el indicador del nivel de utilidad de: Costo Adicionado Neto, es el más adecuado debido a que el denominador lo constituye el costo.

3.9 Utilización de información de múltiples ejercicios para las compañías comparables

3.9.1 Elementos de hecho: utilización de información de múltiples ejercicios para las compañías comparables, según la contribuyente

Para los propósitos de la búsqueda de las empresas potencialmente comparables, según la página 40 del estudio de precios de transferencia, describe que: "... comparó el costo adicionado neto obtenido por COBIGUA en su actividad de venta de inventario producidos localmente en 2013, con el rango intercuartil del promedio ponderado del costo adicionado neto para el período 2011-2013 obtenido por las compañías independientes seleccionados. La tabla 11 presenta esta comparación".

El estudio de precios de transferencia permite visualizar que en la comparación con las empresas comparables, utilizó el promedio de la información financiera: activos, ingresos y costos de 3 años incluyendo el año 2013.

3.9.2 Elementos de derecho

Capítulo VI, Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas, Sección Principio de Libre Competencia en sus artículos 54, 56, 57, 58, 59, 60 y 61 de la Ley de Actualización Tributaria.

Elementos Técnicos:

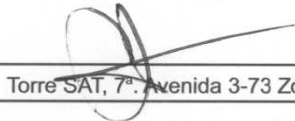
Las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, versión 2010, las cuales constituyen la referencia técnica utilizada por la contribuyente en el estudio de precios de transferencia, en el capítulo III: refiere para el análisis de comparabilidad, lo siguiente: Párrafo 3.75 "En la práctica, el examen de los datos relativos a varios años suele resultar útil para el análisis de comparabilidad, si bien no es una exigencia sistemática. Estos datos referidos a varios años deben utilizarse cuando aportan valor al análisis de precios de transferencia...";

Párrafo 3.77 "Los datos plurianuales también son útiles para disponer de información acerca de los ciclos económicos relevantes y de los ciclos de vida de los productos de los comparables. Las diferencias en el ciclo económico o en el ciclo de los productos pueden tener un efecto sustancial en las condiciones de los precios de transferencia que debe evaluarse para determinar su comparabilidad..."; y

Párrafo 3.79 "El uso de datos referidos a varios años no implica necesariamente la utilización de medidas plurianuales...".

3.9.3 Utilización de información de múltiples ejercicios para las compañías comparables, según la normativa vigente

Página 14 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc



1887

La utilización de datos de tres (3) años utilizados para la determinación del rango intercuartil de las empresas comparables, se considera razonable para el presente análisis de comparabilidad en la determinación del rango de libre competencia.

Es importante resaltar que el ciclo de la vida de los bananos es menor a un año y la producción es aproximadamente de nueve meses.

4. Elementos de hecho: ajustes a resultados operativos

Los ajustes a los resultados obtenidos en la desagregación de las actividades económicas de la entidad contribuyente en el estudio de precios de transferencia, en la página 41 establece: "El rango intercuartil del promedio ponderado del costo adicionado neto no ajustado para el período 2011-2013 obtenido por las compañías comparables seleccionadas va de 1.0 por ciento a 6.0 por ciento, con una mediana de 2.9 por ciento. Durante 2013, COBIGUA obtuvo en su actividad de producción agrícola un costo adicionado neto de -4.67%, el cual se encuentra por debajo del rango intercuartil del promedio ponderado del costo adicionado neto sin ajustar obtenido por las compañías comparables para el período 2011-2013".

En la información proporcionada, se determinó que la contribuyente al encontrar que en la determinación del indicador de rentabilidad por medio del rango intercuartil, estaba fuera del rango, planteó el escenario con ajustes a los ingresos y costos y les denominó ajustes a resultados operativo tal como se describen en los dos puntos siguientes:

4.4.1 Elementos de hecho: ingresos no realizados

En el estudio de precios de transferencia manifiesta: "Además del costo de invertir para recuperar las fincas afectadas, se tuvo un exceso de producción, lo que por efectos de disminuir las mermas o no perder todo el ingreso, debido a que el banano estuviera en estado de descomposición, la empresa tomó la medida de vender () cajas de banano a mitad de precio lo que representa para la empresa la suma de () de ingresos no devengados. Asimismo, debido a los efectos climatológicos se tuvo pérdidas de banano que ascendieron a () de ingresos no devengados".

Los ajustes a los ingresos desagregados reportados por la contribuyente en la actividad de producción agrícola (ej. venta de inventarios producidos localmente y costos de producción agrícola), están de la siguiente manera:

TABLA 5
 Integración de ajustes operativos, ingresos no devengados

Descripción	Valor en Q
1. Ingresos no realizados producto de la afectación de la finca por eventos climatológicos	
2. Ingresos no realizados producto de la afectación de la finca por eventos climatológicos	
3. Ingresos no realizados producto de sobre producción de banano	
Total	1

Fuente: Estudio de precios de transferencia, pág. 42.

No se acepta el primer ajuste citado, porque el 55% fue integrado con cuentas contables de costos tales como: costos de abonos, material, fumigación, servicios, salarios, seguridad social entre otros, de los cuales proporcionó facturas de compras

Página 15 de 67
 RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
 CELLS/egc

egc



y servicios recibidos, sin documentar los eventos climatológicos y el 45% no integrado y no documentado.

El ajuste operativo número 2, a los ingresos, la información no indica si fue contabilizado y cita como lugar de los sucesos, que ocasionaron las pérdidas por vientos Cobigua Costa Norte, Fincas, Omagua1, Omagua 2, Campo Verde 2, Uthe, Chinnok, Kickapoo, Valle de oro, Hopy de las cuales no se tiene evidencia de las pérdidas.

El tercer ajuste a los ingresos no contabilizados producto de sobreproducción de banano, no demuestra la sobreproducción en octubre y noviembre de 2013, y sumado a ello refleja una variación en los cálculos aritméticos integrados; situaciones que motivan el rechazo de los ajustes operativos reportados por la empresa analizada.

4.4.2 Elementos de hecho: costos adicionales

En el costo también refleja valores y los identifica en su estudio de precios de transferencia, en la página 41, como circunstancias que ocasionaron las pérdidas lo siguiente: "Durante 2013, las plantaciones bananeras fueron afectadas por los eventos de vientos los cuales representaron gastos incrementables de Q316,187.56. Asimismo, COBIGUA enfrentó otros eventos climatológicos los cuales fueron inundaciones que generaron un gasto de ...".

Los ajustes al costo desagregado reportados por la contribuyente en la actividad de producción agrícola (e.j. venta de inventarios producidos localmente y costos de producción agrícola), están de la siguiente manera:

TABLA 6
Integración de ajustes operativos-costos y gastos

Descripción	Valor GTQ
1. Costos incurridos en la recuperación de las fincas	
2. Gasto generado de la venta de 50 por ciento de 752.057 cajas de banano	
3. Gastos por penalidad compra de fruta de productores independientes	
4. Diferencial cambiario generado de gastos extraordinarios	
Total de costos adicionales	

Fuente: Estudio de precios de transferencia, pág. 42.

- Después de analizar la información y documentación recibida para los casos citados; no se aceptan los ajustes a resultados operativos 1, 2 y 3, en vista de que en el primer caso no consta el hecho que provocó la recuperación de las fincas, en el segundo caso no demostró la sobreproducción del banano y; además, está aprovechando doblemente al sumarlo a los ingresos y restarlo al costo contabilizado y declarado; en el tercer caso, no existe evidencia de la no ordenanza de la fruta no comprada y el destino de la producción de la fruta no comprada. En el cuarto caso, se concluye que los elementos proporcionados en la verificación están originados por factores externos de la empresa analizada y se consideran razonables al descontarlos del costo, en vista que fueron reportados como otros costos y gastos no deducibles, al no corresponder a sus actividades comerciales.

4.4.3 Elementos de derecho; ingresos no realizados y costos adicionales



Capítulo VI, de las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, sección II, Información y documentación del artículo 65 de la Ley de Actualización Tributaria.

4.4.4 MOTC, con los ajustes aceptados por la Administración Tributaria

Luego de verificadas las integraciones y algunos documentos proporcionados por la contribuyente analizada, se concluye en la aceptación del ajuste al costo por valor de [] y el nuevo costo adicionado neto (pérdida) quedan en 4.51% (para la determinación de la utilidad de los signos negativos significan ingresos y utilidades, en tanto que los signos positivos reflejan gastos y pérdida en la operación):

TABLA 7
 Determinación del MOTC de la empresa analizada con ajustes aceptados por la Administración Tributaria

Descripción	Según Contribuyente (Q)	Ajustes Aceptados (Q)	Según Auditoría Ajustado (Q)
Ventas Netas			
Costos de Ventas			
Gastos de Operación			
Pérdida en Operación			
Costo Adicionado Neto MOTC, empresa analizada			

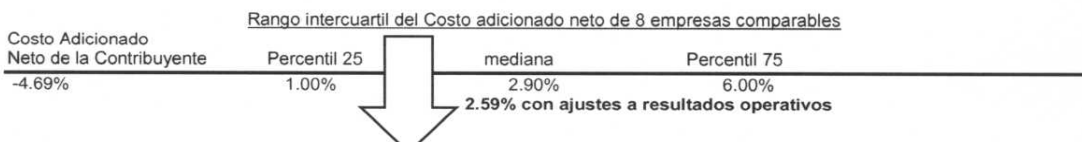
Fuente: Elaboración propia, con información del Estudio de Precios de Transferencia.

4.5 Determinación del rango intercuartil

4.5.1 Determinación del rango intercuartil efectuado por la contribuyente

El cálculo del rango intercuartil del costo adicionado neto realizado sobre las 8 empresas que reporta como comparables.

La determinación del indicador de rentabilidad de las empresas comparables fue realizado mediante la división de la utilidad operativa entre la sumatoria de costos y gastos y es a lo que se le ha llamado: rango del Costo Adicionado Neto (CAN), también denominado MOTC (costo agregado neto) de las 8 empresas comparables, que dio como resultado el percentil 25 de 1.0% y percentil 75 del 6% y una mediana de 2.90%:



Fuente: Elaboración propia con informe del Estudio de Precios de Transferencia, anexo F-2 y páginas 41 y 42

4.5.2 Elementos de derecho:

De conformidad con el artículo 98 del Código Tributario, establece que la Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, según numeral 3. "Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime




convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente...".

El numeral 8 del artículo citado, en el párrafo anterior, permite a la Administración Tributaria: "Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: Utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos".

Adicionalmente, el artículo 47 del Libro I, reglamento de la Ley de Actualización Tributaria, establece: "Si hay una operación comparable no controlada única, el rango de libre competencia se derivará de los resultados de todas las operaciones comparables no controladas que logren un nivel similar de comparabilidad y confiabilidad. El rango intercuartil proporciona una medida aceptable del rango de libre 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. Si los resultados de una operación controlada se encuentran fuera del rango de plena competencia, la Administración Tributaria puede hacer las determinaciones que ajusten el resultado del contribuyente controlado, al punto más apropiado que se encuentre en plena competencia; salvo que el contribuyente logre demostrar con nuevos elementos que sus resultados están dentro del rango intercuartil establecido por un precio comparado no controlado confiable. En caso contrario, el ajuste se hará ordinariamente equiparando el precio al valor de la mediana de todos los resultados".

Elementos técnicos:

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributaria, versión 2010, establece:

En el glosario de las Directrices definen el Rango de Plena competencia como: "Rango de cifras aceptables para definir si las condiciones de una operación vinculada son de libre competencia y que resulta, bien de la aplicación del mismo método de determinación de precios de transferencia a múltiples datos comparables, o bien de la aplicación de diferentes métodos de determinación de precios de transferencia".

El párrafo 2.73 de las Directrices cita: "Cabe argumentar que las potenciales inexactitudes resultantes de los factores antes citados se reflejarán en la amplitud del rango de libre competencia. El uso de un rango puede mitigar, en cierta medida el nivel de inexactitud pero no podrá subsanarla totalmente cuando los beneficios del contribuyente se incrementen o reduzcan dependiendo de un factor exclusivo de ese contribuyente. En este caso, el rango no podrá incluir los puntos que representen los beneficios de las empresas independientes que se hallan afectadas de modo similar por un factor único".

El párrafo 3.56 indica que: "habrá casos en los que no todas las operaciones comparables examinadas tengan un grado de comparabilidad relativamente igual. Cuando es posible determinar que una operación no vinculada tiene un menor grado de comparabilidad que otras, esta debe eliminarse".

1891

El párrafo 3.57 establece que: “ Puede ocurrir también que, a pesar de haber hecho todo lo posible para excluir los puntos con menor grado de comparabilidad, se llegue a un rango de cifras respecto de las que se considere que, teniendo en cuenta el proceso utilizado para seleccionar los comparables y las limitaciones de la información que se tiene sobre ellos, siguen conteniendo algunos defectos en la comparabilidad que no pueden identificarse o cuantificarse, y que por tanto, no son susceptibles de ajuste. En estos casos, si en el rango se ha obtenido a través de un número importante de observaciones, las herramientas estadísticas que permiten estrecharlo tomando como referencia la tendencia central (por ejemplo, el rango intercuartil u otros percentiles) pueden ayudar a mejorar la fiabilidad del análisis”.

4.5.3 Determinación del rango intercuartil, según la normativa vigente

La utilización de la medida estadística denominada “rango intercuartil”, calculada de la utilidad operativa de las empresas comparables, determinada por la contribuyente varían de acuerdo con el rechazo de 2 empresas consideradas no comparables con la contribuyente analizada.

Seis empresas comparables de la lista de 8 empresas reportadas como comparables en el estudio de precios de transferencia se aceptan dentro del análisis, con la información de 3 años y utilizando el indicador Costo Adicionado Neto – MOTC, para la determinación del nuevo cálculo del rango intercuartil.

TABLA 8
Integración del indicador de rentabilidad promedio de 6 empresas comparables
(cifras en \$ estadounidenses y \$ canadiense)

Referencia	Descripción	Alico, Inc Promedio 3 años	LimoneiraCo. Promedio 3 años	Alliance Grain Traders, Inc. Promedio 3 años	Dominion Citrus Income Fund Promedio 3 años	Village Farms Intl, Inc Promedio 3 años	Royal Hawaiian Orchards, Lp Promedio 3 años
A	Ventas						
B	Costos de Ventas						
C= A - B	Margen bruto						
D	Gastos de operación						
E	Depreciaciones						
F	Otros gastos de operación						
G= (D+E+F)	Costos de operación						
H = C-G	Utilidad de operación						
	Costo adicionado neto - MOTC						

Fuente: Datos obtenidos del Anexo del estudio de precios de transferencia I-1 e I-4.

La determinación del indicador financiero reportado por la contribuyente, al costo adicionado neto fue realizado (según tabla anterior sobre el promedio de los 3 años de información financiera (utilidad de operación / (costo de ventas + costo de operación)). El margen de costo adicionado neto de las empresas comparables aceptadas como comparables de la selección realizada por la contribuyente (suma de los valores de los años 2011 +2012 +2013 / 3) es el siguiente:

TABLA 9
Costo adicionado neto –MOTC, promedio de las empresas comparables

Descripción	2011	2012	2013	Promedio del MOTC de las empresas comparables
Alico, Inc				

egc

Limoneira Co.				
Alliance Grain Traders, Inc				
Dominion Citrus Income Fund.				
Village Farms Intl, Inc				
Royal Hawaiian Orchards-Lp				

Fuente: Datos obtenidos del Anexo del Estudio de Precios de Transferencia I-1 al I-6, pag. 41

La determinación del nuevo rango intercuartil, tomando como medidas estadísticas, el percentil 25, la mediana y el percentil 75, de las seis empresas aceptadas como comparables de la siguiente manera:

TABLA 10
 Rango intercuartil de 6 empresas comparables

Medida estadística	%
Percentil 25	
Mediana	
Percentil 75	

Fuente: Elaboración propia con información del Estudio de Precios de Transferencia

La información anterior, nos permite establecer: a) que el rango intercuartil ajustado de la contribuyente es el siguiente: percentil 25 1.23%, mediana de 2.95% y percentil 75 de 5.50% y b) El margen costo adicionado neto de la contribuyente queda fuera del rango intercuartil.

Costo Adicionado Neto Ajustado de la Contribuyente	Rango intercuartil del Costo adicionado neto de 6 empresas comparables		
	Percentil 25	Mediana	Percentil 75
-4.51%	1.23%	2.95%	5.50%

Fuente: Elaboración propia con información del Estudio de Precios de Transferencia.

5. Análisis de los alegatos y Anexo "B" Opinión KPMG, presentado en el Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario

De conformidad con lo establecido en el artículo 145 "A" del Código Tributario, el 22 de febrero de 2017, se notificó a la contribuyente la citación C-SAT-GEG-DFI-007-2017, con el objeto de darle a conocer los ajustes formulados como resultado de la auditoría practicada, la cual fue trasladada para el 2 de marzo de 2017 a solicitud de la contribuyente. Los resultados de la reunión se hicieron constar en acta GEG-DF-SPT-22-2017; el 8 de marzo de 2017 la contribuyente presentó un documento que contiene información en la que describió: la historia Chiquita (realidad económica); alegatos Chiquita respecto citación notificada, acreditación de la representante legal de Chiquita Guatemala y anexo "b" opinión KPMG.

Al analizar la información presentada por la contribuyente en el procedimiento citado y consultar la información pública disponible en la www.sec.gob.gt, anexo 13 del formulario 10K al 12/31/13, presentados por Chiquita Brands International, Inc., al analizar la información disponible en el Estudio de Precios de Transferencia; y consultar las páginas citadas en el documento presentado, se concluye:

En el documento de respuesta al ajuste planteado en el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, recibido el 8 de marzo de 2017, en el folio 4 del cuadro de información del Estado de Resultados para los años 2011 al 2013, refleja la rentabilidad global del año 2013, de la empresa matriz Chiquita Brands, de 1.66%, en la rentabilidad refleja ganancias y pérdidas de los años 2011, 2012 y 2013 que en



1893

promedio describe -1.62% de costo adicionado neto; sin embargo, la empresa analizada (Chiquita Guatemala, S.A), solo presenta la información financiera del año 2013 y reporta pérdida de 4.69%, la cual no guarda relación con la utilidad global reportada por la contribuyente en sus alegatos presentados.

Presenta un análisis global de las operaciones realizadas en los diversos países del mundo, donde realiza operaciones y concluye que: "Considerando toda la información proporcionada a lo largo de este documento y tomando en cuenta todos los puntos mencionados, se considera que el ajuste a una mediana de 5% como lo fue propuesto por la autoridad, es incongruente con la realidad económica del Grupo al cual pertenece Chiquita Guatemala y con la de la industria del banano en la cual esta participa. Por lo anterior, no podrá rebasar el promedio de los últimos tres ejercicios por un margen operativo del 3.98%, ni una utilidad antes de impuestos de 1.99%", el 3.98% según cuadro del folio 7, del documento de respuestas al ajuste planteado en el mecanismo previo para solucionar conflicto tributario, en el año 2013 refleja utilidad de 3.98% y 1.21% de promedio de utilidad de los años 2011-2013 por segmento de banano, según información del formulario 10K de la SEC, refleja los valores de la siguiente manera:

TABLA 11
 Determinación del margen de utilidad de CHIQUITA BRANDS INTERNATIONAL INC.

En millones	2013	2012	2011
Las ventas netas:			
Plátanos			
El costo de ventas:			
Plátanos			
La utilidad de operación			
Plátanos			
Margen de utilidad			

Fuente: Anexo 13, informe anual del formulario 10-K de la SEC, de Chiquita Brands LLC (Chiquita EEUU)

Los márgenes de utilidad operativa en el segmento de banano de Chiquita Brands International Inc, reflejados para los años 2013, 2012 y 2011, fue de 6.54%, 4.41% y 7.41% respectivamente, porcentajes que difieren a los referidos por la contribuyente.

Análisis de los alegatos de la contribuyente, respecto de los ajustes propuestos- ingresos no realizados

De los ajustes operativos realizados para la determinación del margen de utilidad, aplicados a los ingresos y al costo, según se describe en el numeral 4 Elementos de hecho: ajustes a resultados operativos de esta explicación, respecto a la no procedencia de dichos ajustes, en el folio 9 de los alegatos, la contribuyente manifiesta que: "... ha tomado la decisión de excluirlo del cálculo del Costo Adicionado Neto, ya que la finalidad de dicho ajuste es medir la rentabilidad obtenida por Chiquita Guatemala en sus operaciones controladas como partes relacionadas y dejar fuera la transacción con terceros independientes. Dicho lo anterior se propone eliminar el ingreso de venta de banano y su costo de ventas asociado. Por lo anterior, el Costo Adicionado Neto resultado de la operación global de negocio excluyendo ingresos y costos asociados de terceros independientes se detalla a continuación:

TABLA 12
 Determinación del margen operativo en dólares de la empresa analizada

Descripción	Con ajustes US Dólares
Ingreso con ajustes	

Página 21 de 67
 RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
 CELLS/egc

egc



Costo/Gasto con ajustes	
Ganancia con ajustes	
CAN con Ajustes	

Fuente: Folio 9 del documento de respuestas al ajuste planteado en el Mecanismo Previo para solucionar el Conflicto Tributario.

El cuadro anterior refleja los valores en dólares y la información en Guatemala se tiene que expresar en Quetzales.

Con excepción de la deducción de los ajustes operativos por diferencial cambiario de persiste la no aceptación de los ajustes operativos a los ingresos por y en costos por ingresos de la siguiente manera:

TABLA 13
Determinación de los ajustes operativos en ingresos y costos
Ajustes en Ingresos

Integración ingresos no devengados	Valor GTQ
1. Ingresos no realizados producto de la afectación de la finca por eventos climatológicos	
2. Ingresos no realizados producto de la afectación de la finca por eventos climatológicos	
TOTAL	

Fuente: Estudio de Precios de Transferencia

Descripción	Valor GTQ
1. Costos incurridos en la recuperación de las fincas	
2. Gastos por penalidad compra de fruta de productores independientes	
Total de costos adicionales	

Fuente: Estudio de Precios de Transferencia

Análisis de la legalidad del ajuste

En el folio 10 punto 7, de la información presentada el 8 de marzo de 2017, la contribuyente manifestó su inconformidad respecto a la legalidad del ajuste e indica en la descripción de los alegatos que: "1. Las normas contenidas en el Libro I del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, se refieren a las "Normas Especiales de Valoración Entre Partes Relacionadas", no son aplicables al presente caso puesto que al momento de efectuar la liquidación del Impuesto Sobre la Renta no estaban vigentes y en consecuencia ya no eran de observancia obligatoria".

Respecto a este punto, la suspensión de las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, fueron suspendidas el 21 de diciembre de 2013, y por lo tanto, la suspensión no aplica para todo el período anual comprendido de enero a diciembre de 2013. A este respecto, el artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial establece: "La ley no tiene efecto retroactivo ni modifica derechos adquiridos...". Por su parte, el artículo 7 del Código Tributario en su primer párrafo indica que la aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas se decidirá conforme a las disposiciones siguientes: "1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior, a la emisión de la norma...". Así también el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: "La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo". Es decir, la suspensión de la aplicación de los artículos 54 al 67 de la Ley de Actualización Tributaria, Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, contenido en el Título II, Capítulo VI, Sección I, Principio de Libre Competencia, no aplica a partir del 1 de enero de 2013, sino a partir del 21 de diciembre de 2013, pues el artículo 27 transitorio del Decreto 19-

egc

1895

2013 del Congreso de la República de Guatemala no tiene efectos retroactivos, como lo afirma la contribuyente.

Los artículos 54 al 67 de la Ley de Actualización Tributaria, relativas a las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, contenido en el Título II, Capítulo VI, Sección I, Principio de Libre Competencia, sí tiene efectos jurídicos durante el período del 1 de enero al 20 de diciembre de 2013, fechas en las que no había cobrado vigencia el artículo 27 del Decreto 19-2013, en ese orden de ideas, la Administración Tributaria efectuó el presente ajuste a la utilidad operativa reportada en el Estudio de Precios de Transferencia, por las operaciones con partes relacionadas correspondiente a las fechas comprendidas del 1 de enero al 20 de diciembre de 2013, conforme al Estudio de Precios de Transferencia proporcionado por la contribuyente y de acuerdo con el método de valoración adoptado para la valoración de sus operaciones realizadas entre partes relacionadas (MMNT Método del Margen Neto de la Transacción), por ello se considera que no es relevante ni determinante dicho lapso para el establecimiento del % del indicador financiero (CAN Costo Adicionado Neto para sus siglas en inglés) que es utilizado para la comparación de los CAN que obtuvieron las empresas comparables, puesto que no debería alejarse del margen reportado por la contribuyente en el Estudio de Precios de Transferencia; adicionalmente, al momento de presentar este, debió considerar dicho aspecto dentro de su análisis, sin embargo, no lo realizó.

Por lo anterior, no es factible su aplicación a partir del 1 de enero de 2013, de lo contrario, la Administración Tributaria, contravendría el principio de irretroactividad de la ley y atentaría contra el principio de seguridad jurídica, en virtud que las normas tienen efecto hacia el futuro y no hacia el pasado; con excepción de las normas que favorecen al reo, en ese orden de ideas, se ha dado cumplimiento a las normas de valoración entre partes relacionadas con la información consignada en el Estudio de Precios de Transferencia.

Dicho estudio fue solicitado por la Administración Tributaria con fundamento en el artículo 27 transitorio del Decreto 19-2013 que establece: *“La vigencia de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas contenidas en el Capítulo VI, artículos 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, quedan suspendidas de su aplicación y vigencia. Dichas normas volverán a tomar efecto y aplicación el día uno (1) de enero de dos mil quince (2015). No obstante, lo anterior, a partir de la vigencia del presente Decreto, la Administración Tributaria podrá requerir información respecto al contenido del referido capítulo para formar las bases de datos necesarias”*. Con base en esta norma, se solicitó la información contenida en el Estudio de Precios de Transferencia, que sirvió de referencia para establecer la vinculación de la contribuyente con las partes relacionadas y el método de valoración correspondiente al período objeto de ajuste; es decir, la contribuyente estaba obligada a preparar la información relativa a Normas de Valoración entre partes relacionadas y presentarla a la Administración Tributaria en el momento de su requerimiento.

Asimismo, en el folio 15 de la información presentada el 8 de marzo de 2017, entre sus argumentos indicó que: *“ii. En el mismo sentido aplica para los gastos (ver artículo 62*

Página 23 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc



de Ley de Actualización Tributaria); los mismos son cíclicos y por ende habrá gastos que se apliquen al inicio del año, otros en el transcurso de este y otros únicamente al final. Al excluir precisamente los últimos 10 días del año 2013, se afecta el análisis que debe hacerse". El artículo citado por la contribuyente, refiere el tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas y no a la estacionalidad de los gastos como lo hace saber en sus argumentos; asimismo, si bien es cierto que hay gastos, también es que durante esos 10 días fueron considerados los ingresos para la determinación del MOTC y en consecuencia, no se le está afectando sus intereses debido a que se está siendo justo y equitativo. Por otra parte, en los folios 4 y 5 de la información presentada el 8 de marzo de 2017, refiere lo siguiente: "El precio del banano (en las compras y en las ventas que no sean contratos a precio fijo por caja) está sujeto a variaciones estacionales debido a que la demanda es mayor durante la primera mitad del año debido a que los productos locales que compiten con los bananos llegan al mercado en gran medida en el verano y el otoño". Dicha información brindada por la contribuyente nos permite deducir que el mayor margen de utilidad lo obtuvo por la venta de la primera mitad del año.

En el análisis del Anexo "B" opinión KPMG – Análisis de los alegatos en el Método del Margen Neto Transaccional:

En el anexo presentado, adjuntó respuestas al ajuste planteado en el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, recibido el 8 de marzo de 2017, la defensa se resume de la siguiente manera:

En la información de búsqueda de compañías comparables a la de la contribuyente (Venta de inventario producido localmente y costos de Producción agrícola), en el documento de respuestas al ajuste planteado manifiesta: "... según los criterios de comparabilidad utilizados, para la Administración Tributaria se encontraron factores de eliminación similares al resto de compañías. Seguidamente se muestran los criterios aplicados a cada una de las empresas en base a los criterios dispuestos por la autoridad".

Referente al análisis presentado entre Alico, Inc. y Davey Tree Expert Co.; realizó la comparación de descarte de "Davey Tree Expert Co. como empresa comparable para realizar funciones de alquileres". También manifiesta que: "... Es importante mencionar que la autoridad hace una selección de compañías a su conveniencia dado que no fueron homogéneos los filtros cualitativos"; sin embargo, en el análisis de comparabilidad, se consideró que la empresa Alico, Inc., reporta los ingresos de mayor importancia en la actividad agrícola con un 42.98% y 21.56%, según se muestra en el cuadro siguiente:

TABLA 14
Determinación de los ingresos por cada segmento de Alico, Inc.

Ingresos	Moneda	Valor 2013	%
Citrus Groves: Temporada Temprano y Medio, Valencias, Fruta Fresca, otros	\$		
Gestión de la Cadena de Suministro Agrícola			
La mejora de las tierras de labrantío: Venta de la Caña de Azúcar, Melaza Bonus, Arrendamiento de tierras, Otro			
Ranch y Conservación: Venta de terneros, venta			

Página 24 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

1897

de sacrificios, arrendamiento de tierras, otros				
Otras operaciones				
Los ingresos entre segmentos				
Eliminaciones				
Los ingresos totales				

Fuente: Formulario 10-K de la SEC al 30 de septiembre de 2013

Mientras que Davey Tree Expert Co., reporta dentro de su página web la publicidad de: Servicios Residenciales, Servicios Comerciales, Servicios de Utilidad y consultoría de Recursos Naturales de los ingresos obtenidos de los servicios, según Formulario 10-K de la SEC al 31 de diciembre de 2013, de la siguiente manera:

TABLA 15
Determinación de los ingresos por segmento de Davey Tree Expert Co.

Descripción de Ingresos	Moneda	Valor 2013	%
Servicios	Dólares		
Residencial, comercial y Servicios	Dólares		
Otros	Dólares		
Total	Dólares		

Fuente: Formulario 10-K de la SEC al 31 de diciembre de 2013.

Análisis a la propuesta de aplicación del Método del Precio Libre Comparable no Controlado:

En el nuevo análisis presentado por la contribuyente, basados en los métodos tradicionales estipulados en las Directrices de la OCDE, después de concluir que prefiere el descarte de las 8 empresas comparables y presenta la comparabilidad de acuerdo con el artículo 59 literal a) de la Ley de Actualización Tributaria el cual establece: *“El Método del precio comparable no controlado consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera necesario, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación”.*

Dentro de las razones de la nueva elección describe que realizó operaciones con terceros independientes y que vendió cajas de banano de US\$3.50 a US\$4.00 por caja y que ese precio puede considerar como referencia para comparar las transacciones pactadas con partes relacionadas. A este respecto, la firma de auditoría argumentó en página 31 del Estudio de Precios de Transferencia que estas operaciones no eran buenos comparables internos, según descripción realizada de la siguiente manera: *“COBIGUA vendió inventario producido localmente a terceros independientes, los productos vendidos a terceros independientes en Guatemala son de calidad significativamente distinta a los exportados a su parte relacionada residente en el extranjero. Asimismo, las circunstancias económicas de las transacciones entre partes relacionadas y terceros independientes presentan diferencias que impiden, tales diferencias incluyen el volumen de ventas, la calidad del producto”.*

La firma de auditoría en el folio 30 de sus alegatos y propuestas incluye el detalle de los precios pactados entre terceros independientes con Chiquita Brands International SARL

Página 25 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc





1898

por cajas de banano exportados de Guatemala, con la descripción siguiente: factura #, fecha facturación, calidad/ítem, precio unitario (Dólares); describe el correlativo de facturas # de la 230 a la 377, con fechas y valores, con precios máximos de US\$7.82 y mínimo de US\$ 6.38; información a la cual no tiene acceso la Administración Tributaria para verificar la veracidad de la misma, ya que de la información detallada, no presenta documentación que respalde las operaciones reportadas.

También presenta otro cuadro en el que incluye la descripción (Precios por caja de banano exportado de Guatemala a Estados Unidos en 2013) y cita la información siguiente: Puerto, ejemplos de importadores que utilizan los puertos, volumen total por puertos (kgs), precio por caja (18.14kgs) dentro de los cuales describe 17 filas y resaltan como importadores que utilizan los puertos: Bolaños, Walmart, Del Monte, Chiquita, Dole, Turbana, Banacol. En el detalle presenta precios máximos de US\$9.30, promedio ponderado de US\$7.29 y mínimo de US\$5.99; con estos valores reflejados la contribuyente trata de convencer que los precios están de acuerdo al valor de libre competencia; al pie del cuadro muestra como "fuente; FAS".

La contribuyente en el análisis realizado describe precios por caja de banano, sin identificar mayores elementos que permitan determinar que realizó el análisis de comparabilidad de las transacciones con terceros independientes, ya que en la auditoría realizada, la contribuyente proporcionó información de las diferentes variedades y presentación de banano de la siguiente manera:

TABLA 16
 Producción del año 2013

Calidad	Cantidad en cajas	% producido
2DA -Segunda		
AM- Amigo		
BAB -Chiquita Baby		
BMA - Banano Manzano		
CB - Chiquita		
CBB - Chiquita Cluster Bag 3 Lb		
CBT - Chiquita To Go		
CCB -Chiquita Cluster Bag		
JTG - Junior To Go 7.9 Kg		
MIN - Chiquita Minis		
PET - Petit		
PL2 - Platano 2da		
PLD - Platano Display		
PLN - Platano CB		
QU - Quad Pack 10Lb Sgl		
COP -Consul Premium		
CTG6lb -CTG BX EVA 6lb LTR		
Total		

Fuente: Elaboración propia con información proporcionada por la contribuyente.

El cuadro anterior permite visualizar las diferentes clases de plátanos y bananos que produce y vende, elementos que no ha considerado la firma de auditoría para realizar la propuesta del método del libre comparable no controlado, para presentar la comparación de precios internacionales y concluir que da cumplimiento al principio de valor de mercado a las transacciones de venta de inventarios.

Derivado de que la información carece de evidencia documental que permita a la Administración Tributaria, evaluar que los precios consignados en sus alegatos y propuestas cumplen con el principio del valor de libre mercado; en virtud que existen

1899

otras fuentes de información que también pueden utilizar para la determinación del precio del banano. En el proceso de revisión encontramos que hay información de las páginas web: www.fao.org y www.worldbank.org, en las cuales se pueden identificar los valores de precios por caja de banano, de la siguiente manera: al 4 de enero de 2013, el precio oscilaba en 18 dólares por caja de 18.14 kilogramos y al 20 de diciembre de 2013, el precio oscilaba en 16.75 dólares por caja de 18.14 kilogramos, ver información en página: [http:// www.fao.org/qIEWS/pricetool/](http://www.fao.org/qIEWS/pricetool/).

Análisis de los alegatos y propuestas a los costos de producción agrícola

En la propuesta, la contribuyente presenta un nuevo esquema y escribe un nuevo set de empresas comparables, tal como se puede apreciar en el folio 40 de sus alegatos en el cual describe que: "... este análisis sirve como soporte indirecto y adicional a que todas las transacciones intercompañías llevadas a cabo por Chiquita Guatemala (i.e., Venta de inventarios producidos localmente y Servicios de mantenimiento) cumplen con el principio de valor de mercado".

De la nueva búsqueda de empresas comparables cita que usó una base de datos global y que buscó empresas comparables fuera de Norte América, por la escasa información en la bolsa de EUA y sostiene que la Administración Tributaria, utilizó los activos corrientes para el descarte de empresas comparables y también indica que consideró el 88% correspondiera a activos corrientes, para realizar la búsqueda utilizó una diversa cantidad de códigos SIC: 0000-0199 Producción agrícola-cultivos, 5000-5099 Bienes duraderos-venta al por mayor, 5100-5199 Bienes no duraderos-wholesale, 5200-5299 Materiales de construcción, ferretería, suministros de jardín distribuidores de casas móviles, 5300-5599 Distribuidores automotrices y estaciones de servicio de gasolina, 5600-56,99 tiendas de ropa y accesorios, 5700-5799 Muebles para el hogar, mobiliario y tienes de equipos, 5800-5899 Comer y beber lugares y 5900-5999 Venta al por menor diversa y los resultados presentados en el documento citado en párrafos anteriores es la siguiente:

TABLA 17
 Revisión de información proporcionada para la nueva selección de empresas comparables
 Set de nuevas empresas comparables

Empresas Comparables	Análisis de comparabilidad	Información financiera	Páginas web de las comparables	Promedio 2011-2013
Hob Co Ltd	No realizado	Sin información	Sin información	-0.16%
Fruticola Viconto, S.A.	No realizado	Sin información	Sin información	-4.85%
Mehadrin	No realizado	Sin información	Sin información	2.13%

Fuente: Información del Anexo B – Opinión de KPMG, folios 39 y 40

Primer cuartil (Percentil 25)	-2.51%
Mediana	-0.16%
Tercer cuartil (Percentil 75)	0.98%

Por su parte, la Administración Tributaria está limitada en el análisis de la información del nuevo "set" de las empresas comparables, incluidas en los alegatos, con la pretensión de demostrar que los precios pactados con sus partes relacionadas, están de acuerdo con precios de libre mercado; sin proporcionar la documentación de respaldo para el análisis correspondiente, lo cual limita validar adecuadamente la información; por otra parte, en la fase procedimental donde la contribuyente debió proporcionar y argumentar la defensa de las empresas comparables, la misma ya se agotó; por lo que se considera pertinente que las empresas sean únicas y no cambiarías

Página 27 de 67
 RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
 CELLS/egc

egc

1900

conforme a la conveniencia de la contribuyente luego de ser fiscalizado por la Administración Tributaria.

La pretensión de la contribuyente en el documento de respuestas al ajuste planteado en el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, recibido el 8 de marzo de 2017, es incierta ya que presenta propuestas que difieren con el estudio de precios de transferencia y en las mismas argumenta, que cumple con el precio de libre competencia; sin embargo, el artículo 65 del reglamento del libro I, de la Ley de Actualización Tributaria establece: *“Estudio de precios de transferencia. Se debe entender que la información y el análisis suficiente a que se refieren los artículos 65, 66 y 67 de la Ley, para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas debe estar contenida en un informe único denominado “Estudio de precios de transferencia”.*

6. Conclusiones

6.1 Elementos de hecho: conclusión según la entidad contribuyente

La firma de auditoría KPMG, en el estudio de precios de transferencia, en la página 42, concluyó que las transacciones entre partes relacionadas, después de realizar ajustes de la tabla 12, contenida en el mismo estudio, correspondiente a los ajustes a resultados operativos por diferentes y variadas condiciones, las operaciones se llevaron a cabo a precio de mercado, porque el costo adicionado neto determinado fue de 2.60% aproximado del 5.59% e identifica que se encuentra dentro del rango intercuartil obtenido del costo adicionado neto, resultados obtenido de las 8 empresas comparables.

6.2 Elemento de derecho

El objetivo de la auditoría es comprobar que las operaciones realizadas por la contribuyente con sus partes relacionadas en el exterior se hayan valorado de acuerdo con el principio de libre competencia, según lo define la Ley de Actualización Tributaria: *“Artículo 54. Principio de libre competencia. Se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas. Artículo 55. Facultades de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición...”.*

6.3 Conclusiones según alegatos y Anexo “B” Opinión KPMG, presentado en el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.

En la información presentada el 8 de marzo de 2017, la contribuyente pretende cambiar en esta etapa administrativa, el Método de Precios de Transferencia (propone cambio de Método del margen neto de la transacción a Método del precio comparable no controlado con información insuficiente y no analizada adecuadamente); y que se valoren las operaciones realizadas entre partes relacionadas de nuevas empresas comparables, utilizando el mismo método seleccionado; sin embargo, no aporta las

Página 28 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

1901

pruebas contundentes para el desvanecimiento de los ajustes formulados por la Administración Tributaria, argumentos con los cuales pretende cambiar en esta etapa administrativa el método de precios de transferencia (propone el cambio de método del margen neto de la transacción a método del precio comparable no controlado con información insuficiente no analizada adecuadamente). Y la adopción para valorar sus operaciones realizadas entre partes relacionadas de nuevas empresas comparables, utilizando el mismo método seleccionado y analizado por la Administración Tributaria para la determinación de los precios pactados con sus partes relacionadas.

En el método de margen neto de transacción evaluado por la Administración Tributaria, en el proceso de fiscalización, según Estudio de Precios de Transferencia, analizó 8 empresas comparables: de las cuales se proponía un ajuste con el margen de rentabilidad de 4 empresas comparables y descarte de 4 empresas en la actividad agrícola. Después de analizar los alegatos e información presentada en el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, notificado según citación; se procede realizar el ajuste con la información financiera de 6 empresas comparables y 2 empresas que se descartan por falta de comparabilidad.

6.4 Conclusiones según la normativa vigente

Las operaciones que la contribuyente realizó entre partes relacionadas en el extranjero, no cumplieron con el principio de libre competencia, en virtud que el MOTC obtenido de (4.51%), se encuentran fuera del rango intercuartil, conforme a los MOTC de las empresas comparables, obtenido de la división de la utilidad/pérdida neta, dividido la suma de costos y gastos totales de las empresas comparables, determinadas por la Administración Tributaria.

El MOTC de la contribuyente, se encuentra fuera del rango intercuartil, y procede la determinación del ajuste a la medida de los MOTC de seis de las empresas comparables aceptadas por la comparabilidad. El ajuste del margen de utilidad de la mediana conlleva a un ajuste a la Utilidad en Operación de como se describe a continuación:

Tabla 18
 Determinación del ajuste de precios de transferencia de la actividad agrícola

Descripción	Según Contribuyente Q.	Según auditoría Ajustado (Q.)
Ventas netas		
Costo de ventas		
Gastos de operación		
Pérdida en Operación $d=(a-b-c)$		
Costo Adicionado Neto (MOTC), empresa analizada $E = (d / (b+c))$		1/ -4.51% (e)
Mediana de las 6 empresas comparables aceptadas (ver tabla 10)		(f)
Utilidad en operaciones, según auditoría $g=(f * (d/e))$		
+ Pérdida operativa en el segmento actividad agrícola (Q79,919,317.81 – Q3,183,659.87) (ver tabla 7)		
Total ajuste de precios de transferencia $i = (g+h)$		

Fuente: Elaboración propia con información del Estudio de Precios de Transferencia.

egc

1902

/1/ Los valores y porcentajes del cuadro anterior, los signos negativos significan pérdidas.

/2/ El ajuste de precios de transferencia fue determinado con la aceptación de 6 empresas comparables y el descarte de 2 empresas, reportadas por la contribuyente en el Estudio de Precios de Transferencia, a los cuales se restan los ajustes operativos, aceptados por la Administración Tributaria por _____, determinado de la siguiente manera: MOTC de las 6 empresas comparables aceptadas por la pérdida en operación dividido el MOTC ajustado de la empresa analizada (2.95% X (_____/ 4.51%)), más la pérdida operativa del segmento. **Base legal:** artículos: 54, 55, 56, 57, 58, 59, 65, 66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria y 103 del Código Tributario, vigentes en el período auditado.

II. Argumentos de la contribuyente

Se refiere a la vigencia y suspensión de las leyes y violación al principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 2; al principio de no confiscatoriedad en el artículo 41 y ante todo el principio de legalidad, equidad y justicia tributaria contenido en el artículo 239 todos de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Argumenta sobre la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria, que establece en el artículo 181, numeral 1 que entrará en vigencia ocho días después de la fecha de publicación en el Diario Oficial a excepción de: 1. El Impuesto Sobre la Renta contenido en el libro I de esta Ley, el cual entrará en vigencia el uno (1) de enero de dos mil trece (2013), en consecuencia, dicha ley entró en vigencia el 1 de enero de 2013, incluyendo las normas de valoración entre partes relacionadas contenidas en la misma. 2. El 21 de diciembre de 2013, se aprobaron las reformas a la Ley de Actualización Tributaria por medio del Decreto 19-2013, y se suspendieron las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, conforme el artículo 27 claramente indica: *“La vigencia de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas contenidas en el Capítulo VI, artículos 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, quedan suspendidas de su aplicación y vigencia. Dichas normas volverán a tener efecto y aplicación el día uno (1) de enero de dos mil quince (2015). No obstante lo anterior, a partir de la vigencia del presente Decreto, la Administración Tributaria podrá requerir información respecto al contenido del referido Capítulo VI, para formar las bases de datos necesarias”*. Con lo anterior, es notoria la suspensión, aplicación y vigencia de los artículos anteriormente citados lo cual se debió a que las autoridades administrativas no contaban con la información como bien lo establece la norma para formar la base de datos, es por ello que de la simple lectura del artículo que contiene la suspensión se desprende que únicamente estaba vigente para que la Administración Tributaria recabara o requiriera información con el único objeto de formar su base de datos, lo normado no estaba bajo ningún punto de vista concediéndole facultades a la Administración Tributaria para que fiscalizara y formulara ajustes a los contribuyentes en el período fiscal comprendido del “1 de enero al 31 de enero de 2013”, como erróneamente lo está haciendo, bajo el argumento de que estuvieron vigentes durante dicho período y por otro lado desconoce que no puede aplicar legalmente todo el

Página 30 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

período de enero a diciembre de 2013, sin considerar que el Impuesto Sobre la Renta es anual y que de conformidad con el artículo 39 de la referida ley, la determinación y liquidación, que es cuando procede a realizar la liquidación del Impuesto Sobre la Renta, se realiza posterior al período impositivo es decir después del 31 de diciembre, a finales de marzo del siguiente año. Lo anteriormente expuesto evidencia que es hasta ese momento que se asume el período y le es aplicable; y no como lo está pretendiendo hacer la Administración Tributaria.

En adición a lo indicado, el reglamento de la Ley de Actualización Tributaria, entró en vigencia el 13 de mayo de 2013, el cual vino a desarrollar el procedimiento relacionado con el estudio de precios de transferencia y estableció en el artículo 34, que los contribuyentes que manifiesten en su declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta que realizan operaciones con partes relacionadas en el extranjero deberán adjuntar a la misma un anexo con la información que para el efecto dispondrá la Administración Tributaria, lo expuesto permite concluir que el estudio de precios de transferencia era obligatorio para el período de 2015, ya que no puede aplicarse un reglamento independientemente de la ley, el cual estaba para el momento de la presentación de la declaración anual suspendido por el Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala.

Por lo que se deja constancia del conflicto de leyes en el tiempo incurrido por la Administración Tributaria, que en sus argumentos transcribe el artículo 27 del Decreto 19-2013 del Congreso de la República y erróneamente afirma que la suspensión de las Normas Especiales de Valoración entre partes relacionadas no aplica para todo el período anual del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013, lo cual es improcedente porque el período fiscal al que corresponde el Estudio de Precios de Transferencia es el mismo que el del Impuesto Sobre la Renta, ya que el artículo 65 numeral 1) de la Ley del Actualización Tributaria regula que los contribuyentes deben tener al momento de presentar la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, la información y el análisis suficiente para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones y los márgenes de ganancia en sus operaciones con partes relacionadas.

No obstante, la Administración Tributaria pretende que se cumpla lo regulado en dichos artículos, en un período en el que no estuvieron vigentes, lo que redundaría en la aplicación retroactiva de dicha norma, vulnerando el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece que la ley no tiene efecto retroactivo.

Reitera que la Administración Tributaria aplica retroactivamente dichos artículos de la Ley de Actualización Tributaria al pretender aplicarlo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013, cuando solo estuvo vigente del "1 al 30 de enero de 2013" y del 18 al 20 de diciembre de 2013, fecha en la cual se publicó el Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala que suspendió la vigencia de las Normas Especiales de Valoración entre partes relacionadas, recobrando su vigencia hasta el 1 de enero de 2015; y, que derivado de ello, las facultades de la autoridad tributaria de recalificar sus operaciones no las puede aplicar al período de 2013; por ende, es improcedente ajustar

Página 31 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

la determinación de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta de 2013, mediante la aplicación de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, careciendo dichos ajustes de fundamento de derecho, ya que estaban suspendidas al momento de producirse la obligación de la liquidación definitiva anual de enero a diciembre de 2013, se configura como una flagrante violación al principio de legalidad plasmado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al contravenir e irrespetar las bases de tributación cuya determinación le corresponde exclusivamente al Congreso de la República.

Hace referencia, al artículo 118 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad e indica que se limita a señalarla, sobre la existencia de inconstitucionalidad en caso concreto, lo cual ventilará en su oportunidad procesal.

En cuanto al ajuste formulado, por operaciones realizadas entre partes relacionadas, para las transacciones intercompañías de venta de inventario producido localmente, y costos de producción agrícola; se hace un análisis a partir del método de Precio Comparable No Controlado (PC) el cual fue brindado en el anexo B de la opinión emitida por KPMG, presentada el 8 de marzo de 2017 a la Administración Tributaria. Derivado que en la resolución recurrida se indican una serie de argumentos mediante los cuales desestiman la aplicación de dicho método como análisis complementario para evaluar el adecuado cumplimiento con valores de mercado de la transacción bajo análisis (i.e, venta de inventario producido localmente).

Cabe destacar que esta metodología de PC pretende complementar el cumplimiento de valor de mercado dado que al momento de la elaboración del estudio de precios transferencia no se contaba con la información suficiente para llevar a cabo dicha metodología y resulta ser la más directa para probar que la venta de inventario producido localmente, cumple con el principio de plena competencia.

Por lo que divide en tres secciones la defensa siendo estos los siguientes:

- 1.1 **Defensa de la aplicación del método PC**, en donde se justifica el uso del mismo, tanto con comparables internas como externas, en etapas posteriores del proceso se logró identificar información de comparables internas que permitieron aplicar dicho método, por tanto, si bien en el estudio de precios de transferencia 2013 presentado, el PC no resultó aplicable, esto se debió a que en ese momento se carecía de información de transacciones que hicieran posible su aplicación; sin embargo, dado el proceso de fiscalización se hizo una búsqueda profunda de información que permitiera probar el principio de plena competencia. Asimismo, debe considerarse que el estudio de precios de transferencia fue entregado a la administración con fines informativos y estadísticos únicamente y nunca pensando en una revisión metodológica detallada de dicho reporte. Por lo que la Administración Tributaria debe aceptar la inclusión de comparables internas que permitan aplicar el análisis complementario que emplea el método PC, el cual ofrece una comparación más directa y resultados más robustos. Asimismo, la metodología de PC interna toma transacciones realizadas por Chiquita Guatemala y/o por sus partes relacionadas con terceros independientes que permita comparar los precios pactados entre partes relacionadas y la metodología de PC con

Página 32 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

1905

comparables externas, permite comparar los precios pactados por terceros independientes en transacciones similares para compararlos con los pactados por Chiquita Guatemala con su parte relacionada residente en el extranjero, Chiquita Brands International S.A.R.L.

- 1.2 **Defensa de la aplicación del método PC con comparables internas**, la información que se utilizó para la elaboración del análisis de PC con comparables internas fue tomada de transacciones debidamente soportadas mediante las facturas indicadas en la lista de precios (página 19-23 del anexo B opinión de KPMG), las cuales fueron presentadas en la etapa anterior, además de reiterarse que este método con comparables internas resulta aplicable, ya que compara los precios de la caja de banano (de 18.14 kg) de la variedad "CHQ CM 960 RSS14 E G" pactados entre terceros independientes y Chiquita Brands S.A.R.L., con los precios de la caja de banano (de 18.14 kg) de la variedad "CHQ CM 960 RSS14 E G", pactados entre Chiquita Guatemala y Chiquita Brands S.A.R.L. En la resolución recurrida no se aceptan las comparables internas porque no tiene acceso a la documentación que soporta esta información, por lo que les perjudica, ya que descalifica un análisis complementario que ofrece resultados más precisos, los cuales validan el cumplimiento con valores de mercado de la mayoría de inventario producido localmente y vendido a la parte relacionada (Chiquita Brands International S.A.R.L.).
- 1.3 Señala que en **defensa de la aplicación del método de PC con comparables externas**, cabe indicar que existen diferentes variedades de banano producido y comercializado y el que se transó con partes relacionadas correspondía únicamente al de la variedad "CHQ CM 960RSS14 EG", por lo que las transacciones de comparabilidad externas presentadas en el anexo B de la opinión de KPMG involucran únicamente cajas de banano de esta variedad, por lo que cubren todas las transacciones de venta de inventario que se produce localmente y se venden a la parte relacionada Chiquita International Brands, S.A.R.L. Lo anterior, deja sin efecto lo indicado en la resolución recurrida en cuanto a que no se brindó la información que considera la diferencia de las variedades de banano. Con lo que se prueba que al menos el 78% de las cajas de banano producido y vendido a la parte relacionada, se encuentra a valor de mercado.
- 2 **Análisis de comparabilidad**, en el estudio de precios de transferencia se emplea el **método del margen neto transaccional (MNT)** para analizar las transacciones de venta de inventario producido localmente y costos de producción agrícola, lo cual a partir de dicho método, se seleccionó un set de 8 compañías las cuales son comparables con Chiquita Guatemala, en relación con las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos enfrentados.
En la resolución recurrida, se descartan dos de las ocho compañías comparables, (Imperial Gingseng Prods Ltd, y Davey Tree Expert Co.) indicando que no se cumple con lo establecido en el artículo 58 numeral 2 de la Ley de Actualización Tributaria, porque no elaboran productos similares a los elaborados por Chiquita Guatemala, lo cual revela claramente cómo interpreta de manera desacertada la

Página 33 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

1906

búsqueda de comparables; ya que debe ser a partir de funciones, activos y riesgos en lugar de comparabilidad del producto elaborado.

- 3 **Defensa de la comparabilidad de las empresas incluidas en el Estudio de Precios de Transferencia**, las mismas se analizaron en el marco de su actividad de negocio principal, según sus reportes anuales y 10-K, y se encuentra que la actividad de ambas califica como producción vegetal (la cual incluye sus potenciales actividades complementarias para la venta posterior del producto final). De esta manera, se considera que las actividades principales de producción vegetal de las compañías seleccionadas como comparables son similares a la actividad principal de producción vegetal (banano) llevada a cabo por Chiquita Guatemala, por lo que consideramos que la aceptación de la comparabilidad de dichas empresas es de carácter mandatorio; tal y como se ha indicado que dicha comparabilidad se basa en las afinidades existentes entre las compañías en el desarrollo de su actividad principal "la producción vegetal árboles, ginseng y banano".

Las empresas consideradas comparables se analizaron en el marco de: A) las funciones, activos, riesgos y circunstancias económicas incurridas en el desarrollo de su negocio, según reportes anuales y 10-K por lo que las funciones efectuadas por cada empresa en el desarrollo de la actividad de negocio principal, llámese tratamiento, preservación, mantenimiento, remoción y siembra de cultivos, así mantenimiento de suelos, paisajes, intervenciones de cultivos, fertilización, fumigación, riesgo y soporte nutricional de los cultivos, son llevadas a cabo para el desarrollo de producción vegetal (árboles, ginseng y banano). En todos los casos, estas actividades son específicamente llevadas a cabo por empresas cuyo giro de negocio es la producción vegetal por medio de cultivos en suelo. B) Los activos usados para el desarrollo de sus actividades de negocios (edificios, equipo de agricultura, laboratorios, oficinas y equipo de procesos e irrigación) son activos de uso común en la práctica de la producción vegetal en suelo, además las partidas de activos biológicos (plantas o animales mantenidos en el marco de una actividad agrícola) los que se llevan a cabo tanto por las compañías comparables como por Chiquita Guatemala, conforme su necesidad de registro para un claro entendimiento de los activos generadores de ingresos para las empresas. C) Tanto para las compañías comparables como para Chiquita Guatemala, los riesgos por cambios climáticos que tienen afectaciones significativas en los resultados de las empresas dedicadas al sector agrícola. D) Las circunstancias económicas en este caso el ciclo de producción agrícola, aunque no son completamente similares, se considera que son significativamente comparables por su aplicabilidad en el desarrollo de la producción vegetal del suelo.

Por lo anterior, considera que deben ser aceptadas las dos compañías que fueron rechazadas, en tanto que realizan funciones, emplean activos y se exponen a riesgos similares, por lo que se debe incluir en el análisis de margen neto transaccional aplicado en el Estudio de Precios de Transferencia.

1. **Defensa de los resultados obtenido en el año 2013**

Página 34 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

1907

Considera que el ajuste a una mediana de 2.95% como lo indica la resolución recurrida en página 56 es incongruente con la realidad económica del Grupo al cual pertenece Chiquita Guatemala o de la industria de banano en la cual esta participa. Como en etapas anteriores fue expuesto, el ajuste no podrá rebasar el promedio de los últimos tres ejercicios por un margen antes de impuestos entre ventas del 1.99% obtenido por Chiquita Guatemala, la determinación de este margen se calcula con información del reporte 10-K de Chiquita EEUU, conforme el siguiente cuadro:

SEGMENTO DE BANANO	
CUENTA	2013
Venta de banano	1970
Costo de ventas	1712
Costos corporativos	33.5
Gastos por intereses financiero (sector banano)	39.3
Utilidad antes de impuestos	39.2
Utilidad antes de impuestos/ventas de banano	1.99%

Fuente: 10-K de Chiquita EEUU.

III. Análisis legales y técnicos de este tribunal

El principio de legalidad tiene como elemento fundamental la primacía de la ley; es decir, toda norma debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, contenido, aplicación y vigencia, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia, el procedimiento legislativo de aprobación de la ley. Este principio se encuentra contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 239 que literalmente establece: *“corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) el hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) la base imponible y el tipo impositivo (...). Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo...”*. Asimismo, el principio de retroactividad, normado en el artículo 15 que preceptúa: *“... la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”* y el artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial, que dispone: *“... La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos...”*; por este principio las normas no deben aplicarse retroactivamente, salvo casos previstos en la ley.

Otros elementos relevantes para el presente caso, es la vigencia de la ley y su interpretación. En relación con la vigencia se debe señalar que **las normas rigen para el futuro**, según el artículo 7 del Código Tributario: *“... 1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que éste sea posterior a la emisión de la norma (...) 2. Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciera diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente periodo impositivo...”*.

Página 35 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc



1908

En ese orden de ideas, se establece que la Administración Tributaria en cumplimiento de sus funciones, en cuanto a velar por la aplicación de la legislación tributaria, procedió a efectuar auditoría a la recurrente del Impuesto Sobre la Renta del 2013, aplicando para el efecto las normas especiales de valoración entre partes relacionadas contenidas en la Ley de Actualización Tributaria, vigente a partir del 1 de enero del 2013, conforme lo establecido en el artículo 181 numeral 1 de la ley precitada, es decir, que a partir de esa fecha las normas relacionadas adquirieron la calidad de normas vigentes y positivas. Por lo anterior, los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, previo a iniciar el período 2013 ya tenían conocimiento de las disposiciones relacionadas al impuesto, por ello, debían cumplirlas incluyendo las normas especiales de valoración entre partes relacionadas; en consecuencia, no hay tal violación a los principios de certeza jurídica ni de legalidad.

Ahora bien, el artículo 27 del Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, dispone: *"Suspensión de la vigencia de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas. La vigencia de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas contenidas en el Capítulo VI (...) quedan suspendidas de su aplicación y vigencia. Dichas normas volverán a tomar efecto y aplicación el día uno (1) de enero del año dos mil quince (2015). No obstante, lo anterior, a partir de la vigencia del presente Decreto, la Administración Tributaria podrá requerir información respecto al contenido del referido Capítulo VI, para formar las bases de datos necesarias"*. La norma citada, adquirió vigencia el 21 de diciembre del 2013 conforme el artículo 30 del decreto en mención. En tal sentido, a partir de esa fecha las normas relacionadas pierden temporalmente su carácter de positivas y vigentes, recobrando dicho carácter el 1 de enero de 2015; durante el tiempo de la suspensión (comprendido del 21 de diciembre de 2013 al 31 de diciembre de 2014) la recurrente no estaba obligada a cumplirlas y por parte de la Administración Tributaria, únicamente subsistió la obligación de requerir información para formar su base de datos; sin embargo, de la lectura del texto de la norma no la exime de la función de velar por el cumplimiento SUSTANTIVO de las mismas durante el tiempo de su vigencia, ni libera a la recurrente de la obligación de realizar el Estudio de Precios de Transferencia con todos los elementos técnicos establecidos para el efecto, toda vez que no se puede considerar que la presentación del mismo sea únicamente una formalidad y que bajo tal justificación, en razón de los ajustes formulados, se pretenda sostener que el estudio aportado en un principio no reúne las condiciones técnicas mínimas exigidas en su elaboración. No obstante lo anterior, la recurrente en el mecanismo previo, luego de analizar las inconsistencias señaladas por la administración tributaria, pretendió cambiar el método de margen neto de la transacción, al método de precio comparable no controlado, con información insuficiente y que no fue analizada adecuadamente; circunstancia que implica que la recurrente acepta la existencia de la obligación de realizar el Estudio de Precios de Transferencia y presentarlo a la Administración Tributaria

No obstante lo anterior, la recurrente argumenta que no debe aplicarse al período del 2013, derivado de las consideraciones de la exposición de motivos del decreto 19-2013

Página 36 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

1909

del Congreso de la República; pero, conforme lo dispone el artículo 4 del Código Tributario: "... La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial". Por tal motivo, la interpretación de las normas tributarias debe hacerse mediante un análisis e integración de toda la normativa tributaria, atendiendo el orden jerárquico de las mismas, y no de forma aislada. De igual manera, en cuanto a la interpretación de las disposiciones legales, los artículos 10 y 11 de la Ley del Organismo Judicial regulan: "Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma se podrán aclarar atendiendo al orden siguiente: a) A la finalidad y al espíritu de la misma; b) A la historia fidedigna de su institución; c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho".

Por el contenido de los artículos citados, al interpretar el artículo 27 del Decreto 19-2013 del Congreso de la República, no puede darse un alcance distinto al que de su propio texto se desprende, y cuya vigencia es a partir del 21 de diciembre de 2013, por lo tanto, no puede pretender la recurrente que los efectos de suspensión se den de manera retroactiva, ya que la Administración Tributaria hizo efectivas las normas de valoración entre partes relacionadas durante el período de su vigencia; en este sentido, la pretensión de que no se le aplique la norma, bajo el argumento que el período anual es indivisible y se liquida durante los primeros 3 meses del año calendario siguiente, no tiene sustento legal, reiterando que el referido decreto cobró vigencia a partir del 21 de diciembre de 2013, por lo que la Administración Tributaria actuó apegada a derecho, aplicando la ley durante el período que estuvieron vigentes las normas de valoración entre partes relacionadas; es decir, del 1 de enero al 20 de diciembre de 2013; en este sentido, tampoco se establece ninguna aplicación retroactiva de las mismas como lo afirma la contribuyente, ya que, la obligatoriedad de demostrar la correcta determinación de las operaciones con partes relacionadas conforme el artículo 65 numeral 1) de la Ley de Actualización Tributaria, vigente a partir del 1 de enero de 2013.

Por lo antes indicado, es oportuno citar el artículo 7, numeral 1) del Código Tributario: "... La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes: **1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma.** Si no la establecieron, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial " (énfasis añadido); en virtud de lo dispuesto en este artículo, los hechos generadores del Impuesto Sobre la Renta perfeccionados durante la vigencia de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, no pueden ser afectados por la suspensión que posteriormente se decretó a las mismas; pues dicha suspensión no anula todo lo acontecido durante la vigencia de las normas de

Página 37 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

1910

valoración; tampoco pueden afectarse las operaciones comerciales ya consumadas, por no existir prohibición legal expresa.

La recurrente señala que el estudio de precios de transferencia y su obligatoriedad no puede ser considerado como base imponible por encima de la ley, pues nace de los artículos 65 y 66 del Reglamento de la Ley de Actualización Tributaria; sin embargo, el artículo 65 de la Ley de Actualización Tributaria contempla como una obligación formal la presentación del informe de precios de transferencia, junto con la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta; que para este caso debía presentarse dentro de los primeros 3 meses del 2014, además, debe resaltarse que a folios del 46 al 157 consta el Estudio de Precios de Transferencia que la propia contribuyente presentó y que respalda el análisis realizado para la determinación de la obligación tributaria del Impuesto Sobre la Renta del período revisado; perdiendo fuerza su propio alegato, pues cumplió su obligación tal como la ley lo contemplaba, con lo que demuestra que la presentación del Estudio de Precios de Transferencia no era un simple deber formal sino que debía ser un estudio técnico y fiable, no como lo argumenta la recurrente.

En cuanto a las operaciones realizadas entre partes relacionadas en el extranjero, que cumplen con el principio de libre competencia, se cita el artículo 54 de la Ley de Actualización Tributaria que establece: "*Principio de libre competencia. Se entiende para efectos tributarios, por principio de libre competencia, el precio o monto para una operación determinada que partes independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas*"; dicha norma tiene como propósito regular los precios de transferencia entre partes relacionadas, cuando no respondan a las fuerzas del mercado y al principio de plena competencia, que pudiera causar una distorsión en las deudas tributarias y menoscabo en la recaudación fiscal; es decir, se pretende garantizar que las obligaciones tributarias de las empresas asociadas no se vean distorsionadas por el hecho de estar relacionadas entre sí.

La Ley de Actualización Tributaria en su artículo 59 establece: "**Métodos para aplicar el principio de libre competencia.** 1. Para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, se aplica alguno de los siguientes métodos: (...) 2. Cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados en las literales del numeral 1, se aplica alguno de los métodos descritos a continuación: (...) b. **Método del margen neto de la transacción:** consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada **en función de las características de las operaciones.** Se aplica el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este Artículo y de las circunstancias específicas del caso". Dicha norma posibilita a los contribuyentes que en la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia se apliquen entre otros, el método de margen neto de la transacción. En

Página 38 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

este caso, la Administración Tributaria, luego de las verificaciones técnicas y legales, concluyó que el método utilizado por la recurrente en el estudio de precios de transferencia presentado es razonable.

Para el análisis de las operaciones comparables el artículo 58, de la Ley de Actualización Tributaria, regula: “Análisis de operaciones comparables. Para el análisis de operaciones comparables se procederá de la manera siguiente: 1. A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes, en condiciones de libre competencia, a que se refiere este capítulo, se comparan las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes. 2. Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, **puedan eliminarse mediante ajustes razonables**. 3. Para determinar si dos o más operaciones son comparables, se tomarán en cuenta los siguientes factores en la medida que sean económicamente relevantes: a. **Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.** b. Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados. c. Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante. d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones. e. Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso”. Esta norma establece los factores que deben tomar en cuenta los contribuyentes, para el análisis de las operaciones comparables, cuyo parámetro será determinante para las operaciones que realicen con sus partes relacionadas. En el presente caso, la contribuyente declaró que sí tiene parte relacionada en el extranjero y que sí realizó operaciones con ella en el 2013, cuyo estudio de precios de transferencia, preparado por KPMG LLP (“KPMG”), indica que el método apropiado es el Margen Neto Transaccional, conforme el artículo 59 anteriormente citado. La recurrente alega que la Administración Tributaria, carece de la facultad de cuestionar, o modificar o alterar el contenido del estudio de precios de transferencia; sin embargo, se debe tomar en cuenta que dicha administración está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias según el artículo 98 que preceptúa: “Atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias (...) para tales efectos podrá: (...) 3). Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente...”; por lo que esa atribución le permite utilizar los procedimientos legales y técnicos de investigación que estime pertinentes. Asimismo, en este caso en concreto, es importante indicar que conforme al artículo 55 de la Ley de Actualización Tributaria que establece: “... La Administración Tributaria

Página 39 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

1912

puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior, y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición; de los ajustes se conferirá audiencia (...) establecido en el Código Tributario"; por lo anterior, la Administración Tributaria tiene facultades para comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado en condiciones de libre competencia, y de encontrar incongruencias debe efectuar los ajustes correspondientes. En el caso que se analiza, el estudio de precios de transferencia presentado contiene 8 empresas comparables de las cuales se descartaron 2 (Davey Tree Expert Co. y Imperial Ginseng Prods Ltd); de las cuales no proporcionó información para su análisis de comparables, únicamente proporcionó la descripción del negocio e información financiera, con la cual pretendió demostrar que es comparable con ellas; por lo que, derivado de la información limitada que brindó la recurrente, la Administración Tributaria, a través de la información pública estableció que **no todas las empresas**, que reportó como comparables, **cumplen con los criterios cuantitativos y cualitativos establecidos en el artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria ya referido**, por lo que procedió a efectuar el ajuste respectivo y descartó aquellas que resultan no comparables, tal como se le explica en la resolución recurrida.

Respecto de la búsqueda de información en páginas públicas, no se verifica ninguna ilegalidad del acto realizado por la Administración Tributaria, toda vez que la información fue obtenida de las páginas *web* que la propia contribuyente proporcionó, y cuyas direcciones electrónicas constan en las explicación de ajuste 1.1 y anexo 1 correspondientes (folios 1380 al 1383), asimismo, en cumplimiento de ley, se buscó información pública de las empresas y se estableció que **2** de las empresas que se usaron como comparables (Davey Tree Expert Co. y Imperial Ginseng Prods Ltd) no cumplen los requisitos de comparabilidad que exigen las normas especiales de valoración entre partes relacionadas ya que **difieren** en algunos elementos de **los bienes, de sus funciones, activos utilizados y riesgos, en algunos casos los términos contractuales y circunstancias económicas** que provocan **diferencias económicas significativas con la recurrente**, los cuales se dieron a conocer en el anexo 1 de la audiencia conferida, ya que la empresa **Davey Tree Expert Company**, opera como una empresa de servicios y alquileres, servicios residenciales, servicios comerciales, servicios de utilidad y consultoría en recursos naturales; realiza funciones de jardinería, aplicación de fertilizantes, herbicidas e insecticidas, las cuales son diferentes a las realiza por la contribuyente; ya que dicha entidad dentro del activo corriente reporta una cuenta llamada suministros operativos que representan el 2% del total de activos (corriente y no corriente), comparado con un 5% de inventario que reporta la recurrente en inventarios, la variación es de un 3%, no incluyen materia prima para los servicios y alquileres; asimismo, los riesgos que presenta son de créditos por préstamos de deuda a largo plazo, los cuales difieren con los de la recurrente y los activos no corrientes representan el 54% del total de activos, dentro del cual destaca el equipo neto con 29% del total de activos, también de comparación en el uso de los

Página 40 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc



activos no corrientes, refleja una variación del 11%, mayor a la empresa analizada; variación no razonable, en virtud que los activos no corrientes de la empresa guardan relación con las propiedades arrendadas y el equipo que se utiliza en la prestación de servicios que realiza la empresa comparable.

Imperial Ginseng Produs Ltd. El negocio principal es el cultivo y procesamiento de ginseng en Ontario y venta de ginseng para mayoristas en Asia y Canada a través de distribuidores; en los riesgos y beneficios asumidos por cada contratante, la empresa analizada reporta riesgos de crédito primario con los deudores comerciales. El importe en libros de los deudores comerciales representan la exposición máxima de la compañía para el riesgo de crédito; riesgos no comparables con la empresa analizada, en virtud que la mayor cantidad de producción la vende a sus partes vinculadas.

Por lo que no cumplen con lo preceptuado en el numeral 2) del artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria.

También cuestiona que la Administración Tributaria no tiene base de datos reconocida; lo cual no impide que pueda realizar el análisis correspondiente, dado que utiliza la misma información proporcionada por la recurrente en el estudio de precios de transferencia, tampoco se establece ninguna ilegalidad en lo realizado por la Administración Tributaria, solo denota que cumplió con su labor fiscalizadora de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyente; y, debido a la limitación que tuvo por la información no proporcionada, se utilizó a *Google* como un buscador, no como fuente de información, **para realizar la búsqueda de las páginas web proporcionadas por la contribuyente <http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/277638/000027763814000004/dadey12311310k-q4.htm> y <http://www.dadey.com/>**, de las empresas que se encuentran referidas en el estudio de precios de transferencia, estableciendo que 2 no son comparables, por lo que el hecho de que tenga acceso a una base de datos, como la señalada por la interponente (interpreter® propiedad de KPMG LLP), no supone el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias ni que se acepte el resultado final, ya que la información que utilizó para el cumplimiento de las normas de valoración entre partes relacionadas está sujeta a verificación por parte del ente fiscalizador, y no tiene limitación legal de recurrir a las páginas públicas para comprobar información financiera de las empresas elegidas como comparables; menos aún presenta pruebas en contrario que evidencien que la información recabada por la Administración Tributaria es inconsistente o alejada de la realidad; ya que se reitera que las páginas web consultadas, se hizo con base en la información que la recurrente proporcionó en el estudio de precios de transferencia y anexo, tampoco la autoridad tributaria tiene limitación legal o técnica para utilizar herramientas de investigación y páginas públicas que estime pertinentes con el fin de verificar las compañías elegidas como comparables, y por ende los factores relevantes para la determinación de las obligaciones tributarias conforme las normas de valoración entre partes relacionadas; y dado que dicha administración le dio a conocer las razones de rechazo anexo 1 de la explicación de ajuste 1.1 (folio 1382) y las páginas web consultadas según audiencia conferida; no se determina ninguna ilegalidad en el acto administrativo.

Página 41 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc



1914

En cuanto a los criterios cuantitativos y cualitativos, no demuestra acerca de la comparabilidad de las empresas que fueron excluidas por la Administración Tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 59 numeral 2) de la Ley de Actualización Tributaria, concretamente el anexo 1 de la audiencia conferida, contiene las razones del rechazo de cada compañía reportada como comparable; sin embargo, **no presentó pruebas por cada uno de los motivos de rechazo, únicamente indica los mismos argumentos vertidos en la evacuación de audiencia, con lo cual no demuestra que las mismas se puedan considerar como comparables.**

En relación al rechazo del rango intercuartil que la recurrente determinó, la Administración determinó que consideró 2 empresas no comparables con las actividades desarrolladas con la contribuyente, por lo que solo 6 de las 8 empresas que presentó como comparables en el estudio de precios de transferencia, se aceptaron para el análisis y la determinación de los resultados incluyeron la información de 3 años utilizados por la contribuyente como indicador de la rentabilidad del Costo Adicionado Neto -MOTC-, para la determinación del nuevo cálculo del rango intercuartil, tal y como se estableció en las tablas 8, 9 y 10 de la resolución recurrida (hojas 37 y 38), lo cual permitió establecer en la tabla 10 un percentil 25 de 1.23%, mediana de 2.95% y percentil 75 de 5.50%, por lo que el margen costo adicionado neto de la recurrente queda fuera del rango intercuartil.

Por lo anterior, se establece que la operación bajo análisis no cumple con el principio de libre competencia, por lo que, se confirma por estar legal y técnicamente sustentado, por lo que se **confirma**.

B) POR OPERACIONES REALIZADAS ENTRE PARTES RELACIONADAS, TRANSACCIÓN INTERCOMPAÑIA

4 – SERVICIOS DE MANTENIMIENTO DE CONTENEDORES PRESTADOS, QUE NO CUMPLE EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA, POR Q1,387,604.73

3.1.2 Vinculación y operaciones con partes relacionadas en el exterior y las operaciones bajo análisis de Precios de Transferencia, según la normativa vigente

Con base en las revisiones efectuadas, se confirmó la vinculación de la contribuyente y que esta tiene partes relacionadas con el exterior, de conformidad con la Ley de Actualización Tributaria en el artículo 56.

En el Estudio de Precios de Transferencia del año 2013, la contribuyente reportó cuatro (4) operaciones con partes relacionadas ubicadas en el exterior, detalladas cada una de las operaciones, las cuales tiene efectos en la determinación de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta del mismo año.

La información anterior permite deducir que la contribuyente: a) cumple con la determinación de partes relacionadas, según lo normado en el artículo 58, literal A, de la Ley de Actualización Tributaria; b) durante el año 2013, sí realizó operaciones con partes relacionadas en el extranjero; c) las operaciones bajo análisis de Precios de Transferencia durante el año 2013, son las cuatro (4) operaciones referidas en el Estudio de Precios de Transferencia.

3.1.3 Transacciones intercompañía:



La Transacción intercompañía 4, denominada como servicios de mantenimiento de contenedores prestados a su parte relacionada residente en Estados Unidos de América ("EUA"), Chiquita Fresh North América, L.L.C. ("Chiquita Fresh"), por Q227,327,557.48, y como método seleccionado como el más adecuado para la comparabilidad del precio de libre competencia, el Método de Margen Neto de la Transacción.

3.2 Metodología aplicada para la verificación del cumplimiento del principio de libre competencia de la transacción intercompañía 4 –Servicio de Mantenimiento de contenedores prestados

3.2.2 Elementos de hecho: Metodología aplicada por la contribuyente para la verificación del cumplimiento del principio de libre competencia.

En el Estudio de Precios de Transferencia indica que la metodología utilizada para verificar que las operaciones entre partes relacionadas cumplieron con el principio de libre competencia, así: *"KPMG realizó este análisis con base en la normativa de Guatemala con la publicación del decreto No. 10-2012 bajo el título normas especiales de valoración entre partes relacionadas, así como en las Guías sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ("Guías de precios de transferencia de la OCDE")"*.

El reconocimiento de los métodos específicos de precios de transferencia para las transacciones entre partes relacionadas, los incluye la normativa de Guatemala y las guías de precios de transferencia de la OCDE y establecen que: *"los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método de Precio Comparable No Controlado ("MPCNC"), y que sólo en caso de que dicho método no sea aplicable para determinar si las operaciones realizadas con partes relacionadas están pactadas a valores similares a los que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables, el Método de Precio de Reventa ("MPR") o el Método de Costo Adicionado ("MCA") deben ser aplicados preferentemente. En caso de que ninguno de estos métodos pueda ser aplicado, se podrá considerar la aplicación de los tres métodos restantes (e.j., Método de Partición de Utilidades ("MPU"), Método Residual de Partición de Utilidades ("MRPU") y el Método de Margen Neto de la Transacción (UMMN"T). Adicionalmente, la norma en Guatemala establece un método adicional que es el método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías"*.

Los lineamientos de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias establecen que el método utilizado sea el método más adecuado a las circunstancias del caso.

3.2.3 Elemento de derecho

El artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria, establece que, para determinar el valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, se aplica algunos de los siguientes métodos:

1. Método del precio comparable o controlado,
2. Método del costo adicionado y
3. Método del precio de reventa.



1916

La legislación guatemalteca también indica que cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados anteriormente, se aplica alguno de los métodos descritos a continuación:

1. Método de la partición de utilidades y
2. Método del margen neto de la transacción:

Adicionalmente, en la legislación guatemalteca, Decreto 12-2012, Ley de Actualización Tributaria, está contenido en el artículo 60. Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías.

3.2.4 Metodología aplicada para la verificación del cumplimiento del Principio de Libre Competencia, según la normativa vigente

La metodología indicada anteriormente, para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, según los métodos definidos en la legislación guatemalteca, en congruencia con las guías de precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ("OCDE"), como referencia técnica en esta materia, aplicado por la contribuyente analizada cumplen con lo citado en la normativa vigente.

3.3 De la selección del Método del Margen Neto Transaccional

3.3.2 Elemento de hecho: de la selección del Método del Margen Neto Transaccional elegido por la contribuyente

De conformidad con el Estudio de Precios de Transferencia, página 52, establece: como método aceptado MMNT (MMNT = Método del margen neto de la transacción) y describe lo siguiente: *"El MMNT determina si una transacción se celebró de acuerdo al principio de libre competencia comparando la utilidad de operaciones de la parte analizada con la obtenida por compañías no controladas que realicen actividades similares bajo circunstancias comparables. En la práctica, para la aplicación del MMNT se selecciona como compañía a ser analizada a aquella entidad que realiza las funciones más sencillas y no asume riesgos o estos son muy limitados, la cual generalmente es la entidad que no posee activos intangibles u otros activos únicos que la distinguen de compañías comparables no relacionadas. Adicionalmente, la correcta aplicación del MMNT requiere que la parte analizada (i) tenga resultados financieros que están condicionados por las transacciones controladas; (ii) no tenga ingresos o no realice otras actividades que se espera que produzcan ingresos no rutinarios; y (iii) no se vea afectada financieramente por políticas exitosas o no de asunción de riesgos durante el período analizado que harían imposible la identificación de información no controlada confiable. Como parte del análisis del MMNT, sólo es necesario analizar el indicador del nivel de utilidad de una de las partes involucradas en la transacción intercompañía (e.j. la parte analizada). Esta circunstancia resulta especialmente ventajosa cuando una de las partes involucradas en la transacción es compleja y tiene muchas transacciones interrelacionadas o cuando resulta difícil obtener información relevante sobre una de las partes de la transacción".*



El MMNT se utiliza para comparar el retorno a nivel de utilidad de operación obtenido por partes independientes en operaciones comparables, con el retorno a nivel de utilidad de operación obtenido en la operación bajo análisis.

Por todo lo anterior, y dado que COBIGUA tiene como parte de sus funciones prestar servicios de mantenimiento de contenedores a su parte relacionada, quien reside en el extranjero, su rentabilidad depende en gran medida de los ingresos que obtiene de dichas entidades y adicionalmente no fue posible utilizar otro de los métodos de precios de transferencia disponibles en las Guías de precios de transferencia de la OCDE, razonablemente consideramos que para efectos de analizar la transacción de servicios de mantenimiento de contenedores prestados por COBIGUA a su parte relacionada sujeta a análisis, el método más confiable es el MMNT.

Para efectos de este análisis, KPMG analizó si la política de precios de transferencia pactada por COBIGUA en la prestación de servicios de mantenimiento de contenedores con el principio de libre competencia.

3.3.3 Elemento de derecho

El marco legal de aplicación establecido en el numeral 4, artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria; y el artículo 59 numeral 2, este último establece que: *“Cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados en las literales del numeral 1, se aplica alguno de los métodos descritos a continuación: (...) b. Método del margen neto de la transacción: consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones. Se aplica el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este artículo y de las circunstancias específicas del caso”.*

3.3.4 Selección del Método del Margen Neto Transaccional, según la normativa vigente

Se realizó el análisis de las operaciones comparables y la información sobre las operaciones comparables para determinar el método más adecuado; como resultado de este se determinó que el método utilizado por la contribuyente es adecuado; por consiguiente, se considera razonable el método del margen neto de la transacción.

3.4 De la selección de compañías comparables

3.4.2 Elementos de hecho: selección de compañías comparables efectuadas por la contribuyente

De conformidad con el Estudio de Precios de Transferencia, página 55, *“La búsqueda de compañías potencialmente comparables se utilizó interpreter® del 2014, para acceder a la base de datos Compustat, que incluye compañías que cotizan en la bolsa de valores de EUA. La descripción de la base de datos se encuentra en el Anexo B”.*

1918

Para la selección de las empresas comparables, utilizó criterios cuantitativos y cualitativos, según páginas 56 al 57 del Estudio de Precios de Transferencia.

Criterios cuantitativos:

1. *“Insuficiente información financiera: KPMG eliminó las compañías que carecían de información de ventas o de utilidad de operación para los ejercicios 2011-2013. El objeto de este criterio de exclusión fue eliminar el impacto económico de los ciclos de negocios o resultados extraordinarios. Como consecuencia de la aplicación de este criterio de selección, 15 compañías fueron eliminadas*
2. *Pérdidas de operación recurrentes: KPMG eliminó todas aquellas compañías que habían obtenido pérdidas de operación en dos de los tres ejercicios fiscales del período 2011-2013. Como consecuencia de la aplicación de este criterio de selección, siete compañías fueron eliminadas.*
3. *Gastos de investigación y desarrollo (“I +D”) superiores a tres por ciento de las ventas, KPMG eliminó todas aquellas compañías cuya razón de gastos de I + D sobre ventas excedía de tres por ciento. COBIGUA no realiza actividades del I + D por lo que con objeto de incrementar la comparabilidad se eliminaron compañías que realizaban dichas actividades. Como consecuencia de la aplicación de este criterio de selección, 10 compañías fueron eliminadas”.*

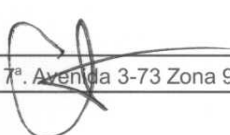
Criterios cualitativos:

En el Estudio de Precios de Transferencia describe que para la selección de las empresas comparables siguieron el procedimiento: utilizó la base de datos: “Compustat y las formas 10-K y los reportes anuales. Específicamente, se trataron de identificar compañías que realizaran actividades de servicios de mantenimiento de contenedores. Por lo anterior, del grupo de compañías potencialmente comparables se eliminaron aquéllas que realizaran funciones, atendieran mercados y asumieran riesgos significativamente diferentes a los de COBIGUA en lo que respecta a su actividad de servicios mantenimiento de contenedores prestados” y de la revisión se detectaron las actividades siguientes:

1. *Diferente actividad*
2. *Sobre diversificada*
3. *Repetida”*

Las empresas seleccionadas por la contribuyente como comparables en la determinación del rango intercuartil se listan así: “... KPMG concluyó que realizaban actividades de servicios de logística generalmente comparables a las realizadas por COBIGUA de la siguiente manera:

1. *Ch2m Hill Cos Ltd.*
2. *GeminiCorp.*
3. *Nortech Systems, Inc.*
4. *Nv5 Holdings, Inc.*
5. *Reko International Group Inc.*
6. *Richardson Electronics Ltd.*
7. *Willdan Group Inc.”*



El análisis de comparabilidad establecido en la legislación guatemalteca, para las empresas comparables, no fue sustentada correctamente en el Estudio de Precios de Transferencia del ejercicio fiscal 2013, ni en la información adicional que se le requirió; no demostró la comparabilidad de las empresas comparables con la empresa analizada; sin embargo, a falta de dicho análisis la Administración Tributaria lo realizó conforme a la información proporcionada por la contribuyente y la obtenida de los sitios web del internet de las empresas comparables. Extremo que consta en el acta GEG-DF-SPT-293-2016.

3.4.2 Elemento de derecho

Artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria, establece que para efectuar el análisis de operaciones comparables se procede de la siguiente forma:

1. "A los efectos de determinar el precio o monto que habían 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 partes 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 el precio del bien o servicio o el margen de 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: 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".

3.4.3 Selección de compañías comparables, según la normativa vigente

Se realizó el análisis de comparabilidad tomando en consideración los factores establecidos según normativa guatemalteca de las operaciones de la contribuyente, para ser comparadas con las operaciones de las 7 empresas consideradas como comparables, incluidas en el Estudio de Precios de Transferencia.

TABLA 3
Empresas comparables, según la contribuyente

No.	Empresas Comparables	Costo Agregado Neto - MOTC	País	Actividades Económicas
1	Nv5 Holdings, Inc	5.00%	EEUU	Ingeniería profesional y técnica
2	Ch2m hill Cos Ltd.	2.00%	Canadá	Servicios profesionales de ingeniería
3	Gemini Corp.	1.70%	Washington, DC, EEUU	Servicios profesionales, diseñar, construir y mantener instalaciones industriales.
4	Nortech Systems, Inc	1.40%	Delaware,	Empresa de servicios de fabricación electrónica

Página 47 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

1920

			EEUU	
5	Richardson Electronics, Ltd	1.10%	Canadá	Soluciones de ingeniería; y distribuye componentes electrónicos
6	Reko International Group Inc.	0.80%	EEUU	Diseña y fabrica diversos productos y servicios de ingeniería.
7	Willdan Group, Inc.	0.70%	Delaware, EEUU	Servicios de ingeniería, de eficiencia energética, de Fianzas Públicas, y segmentos Nacional de Servicios de Seguridad

Fuente: Elaboración propia con información del Estudio de Precios de Transferencia.

En relación con los factores de comparabilidad se estableció lo siguiente:

a) Características específicas de los bienes o servicios objeto de la comparación: Durante 2013, COBIGUA prestó servicios de mantenimiento de contenedores a su parte relacionada residente en el extranjero.

Las 7 compañías seleccionadas como comparables, incluyen venta de bienes y prestación de servicios de la siguiente manera: ingeniería profesional y técnica, servicios profesionales de ingeniería, servicios profesionales, diseñar, construir y mantener instalaciones industriales, empresas de servicios de fabricación electrónica, soluciones de ingeniería; y distribuye componentes electrónicos, diseña y fabrica diversos productos y servicios de ingeniería, servicios de ingeniería, de eficiencia energética, de finanzas públicas y segmentos nacionales de servicios de seguridad, según tabla 3.

Al realizar la comparación de las características de los servicios prestados y exportados por la contribuyente analizada, de las 7 empresas comparables, se aceptan tres (3): Nv5 Holdings, Inc., Ch2m hill Cos Ltd. Y Gemini Corp.

b) Se revisaron las funciones asumidas, los riesgos y los activos utilizados por la contribuyente en las operaciones objeto de análisis.

b.1 De las funciones de las empresas: analizada y comparables:

1. La función principal de la contribuyente es: CHASSIS: Enderezado de portallantas, pintar las bases denominadas "twist-lock", calibrar llantas, reparaciones mayores del chasis, cambiar dos o más planchas de luces, revisar luces, revisar frenos, reparación del sistema eléctrico, revisión y reparación de la denominada "missing light".

2. Equipo denominado como "GENSET" cambio del power rack, cambio del cojinete de polea, cambio del hodómetro, soldar las bases de los generadores, cambio de arandelas y del multiplicador, cambio de tapón del radiador, cambio del "o-ring" de polea tensor, cambio de tornillos de generador, instalar amperímetros, cambio de baterías.

3. Contenedores: cambio de platina impropia lop, reparar agujeros de seis por seis pulgadas, realizar el remachado del panel interior derecho, instalación de remaches faltantes, enderezado del piso T, cambiar remaches impropios T, "door lining", reparar la puerta deslaminada.

4. Equipo denominado "REEFERS": pintar el visor de humedad, pintar compresores, cambiar los "tvx", revisar pantallas, cambiar teclados de control, carga refrigerante ciento treinta y cuatro A (134 A), reparar cableado eléctrico, carga refrigerante R guion doce (R-12), reparar válvulas, reparar la tapadera del evaporador".

egc

1921

5. Al comparar las funciones asumidas por la contribuyente analizada, y las funciones asumidas por las 7 empresas reportadas como comparables; algunas empresas no tienen relación con las funciones que realiza la contribuyente, entre ellas podemos citar: empresas de servicios de fabricación electrónica, soluciones de ingeniería, y distribuye componentes electrónicos, diseña y fabrica diversos productos y servicios de ingeniería, servicios de ingeniería, de eficiencia energética, de fianzas públicas, y segmentos nacional de servicios de seguridad, servicios que no coinciden con las funciones realizadas por la contribuyente auditada, según anexo 2 razones de rechazo, de la audiencia conferida.

6. Del análisis funcional se identificó que la compañía analizada realizó varias funciones en el proceso de la prestación de servicios en el año 2013; sin embargo, estas empresas asumen otras funciones diferentes, entre ellas, la venta de bienes, distribución de sus productos con marcas, servicios que conllevan diferentes materiales, mano de obra calificada, actividades no comparables en las funciones de la analizada.

b.2 De los activos de las empresas: comparables y analizada:

Derivado del análisis de comparabilidad de los activos, se determinó que la naturaleza de los activos de las empresas comparables, difieren con los de la contribuyente, tales como: las empresas registran inventarios, cuentas por cobrar, equivalentes de efectivo; y generan variación con la contribuyente analizada, que reporta insumos, sin cuantificar el valor de la fecha de cierre por segmentación de servicios de mantenimiento de contenedores prestados; también existe registro de cuentas por cobrar que difieren sustancialmente de la naturaleza de los activos de las empresas comparables, con inventario para la venta, y que incluyen marcas en la prestación de los servicios; la empresa analizada no realiza investigación, no desarrolla nuevos mercados, no realizó pago por el uso de marcas.

b.3 De los riesgos de las empresas: comparables y analizada:

Las empresas comparables asumen riesgos diferentes a los de la contribuyente analizada, entre ellos podemos citar: en el caso de la empresa analizada, no fueron desarrollados por actividad económica de servicios de mantenimiento de riesgo; sin embargo, en la visita de campo se observó el riesgo laboral, el cual no se asemeja a los riesgos de las empresas comparables que citan en la información pública: riesgos relacionados con el negocio e industria, las condiciones económicas, las reducciones en los presupuestos de los gobiernos estables y locales podrían tener un impacto negativo en su gasto de capital y afectar adversamente el negocio, la situación financiera, riesgo en la capacidad para mantener o aumentar su rentabilidad, los cambios en la percepción del riesgo de actos de terrorismo o desastres naturales.

De la revisión efectuada, se determinó que las empresas comparables: Nv5 Holdings, Inc., Ch2m Hill Cos Ltd y Gemini Corp., sí son comparables con las funciones de la contribuyente auditada.

c) Los términos contractuales:

La ampliación y modificación de contrato de servicios de mantenimiento, reparación y limpieza de equipo de la empresa analizada y la información pública descrita de las



1922

empresas comparables, en algunos casos no lo son, debido a que los servicios que prestan y al riesgo de incumplimiento que conlleva cada uno con los clientes. Para citar algunos ejemplos: disposiciones tiempo y los materiales proporcionan, disposiciones basadas en la entrega de unidades específicas de trabajo, disposiciones de precio fijo que requieren en todo el trabajo bajo un contrato a realizar por la suma global especificada, información no comparable con la información del contrato de la empresa analizada.

d) Características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.

El producto principal de la contribuyente son servicios de mantenimiento de contenedores, que conlleva los procedimientos descritos.

El ciclo de los servicios de las 4 empresas que la contribuyente reportó como comparables, difieren sustancialmente con ella, en virtud que las actividades y funciones desarrolladas son disimiles según anexo 2 de la audiencia conferida.

En el Estudio de Precios de Transferencia, según la base de datos utilizada (páginas 57, K-4 al K-3, y del L-1 al L-7) revela información financiera de los años: 2011, 2012 y 2013 de las empresas: Nv5 Holdings, Inc., Ch2m Hill Cos Ltd., Gemini Corp., Nortech Systems Inc., Richardson Electronics Ltd., Reko International Group, Inc., y Willdan Group, Inc., por consiguiente, consideró parte de la información del año 2013 para la determinación del rango intercuartil.

La contribuyente incluyó empresas con pérdidas, en los años 2011, 2012 y 2013, Gemini Corp., Richardson Electronics Ltd., Reco International Group, Inc., y Willdan Group, Inc., respectivamente, y con riesgos incurridos, por lo que las empresas comparables no corresponden a circunstancias parecidas a la pretensión de servicios y mantenimiento de contenedores.

Según el análisis de comparabilidad realizado de **las 7 empresas comparables, se estableció que 4 empresas reflejan diferencias económicas significativas** según anexo 2 de la audiencia conferida.

e) En 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:

Las empresas comparables, reportan ingresos por **diversidad en la prestación de servicios y venta de bienes, cada actividad implica actividades** dentro de los segmentos, que incluyen, por ejemplo: propiedad intelectual, marca de servicio para el logotipo.

El artículo 58, numeral 2 de la Ley de Actualización Tributaria, establece que: *“Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten el precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables”.*

f) En el presente caso, excepto por la empresa: Nv5 Holdings, Inc., Ch2m hill Cos Ltd., y Gemini Corp., las empresas que seleccionó no son comparables con sus operaciones, porque existen entre ellas diferencias económicas significativas que



afectan el margen de utilidad de la operación, las diferencias sustanciales no pueden eliminarse mediante ajustes razonables: Nortech Systems, Inc., Richardson Electronics Ltd., Reko International Group, Inc., y Willdan Group, Inc., seleccionadas como empresas comparables, no cumplen lo preceptuado en el numeral 2 del artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria, por tal razón se rechazan como empresas comparables y destacan ciertos elementos, tales como: La actividad de servicios de mantenimiento de contenedores prestados, en sus actividades incluye: servicios logísticos de mantenimiento y reparación, servicios logísticos de yarda, mientras que las empresas seleccionadas como comparables, tienen diversidad de servicios económicamente relevantes y venden bienes, por lo que no hay comparabilidad en la prestación de los servicios; reflejan diferencias importantes que no lleva a cabo la empresa analizada, según anexo 2 de la audiencia conferida.

Es decir, no cumplen con los requisitos de comparabilidad que exigen las normas especiales de valoración entre partes relacionadas; específicamente en las características específicas de los bienes, los activos utilizados, las funciones y los riesgos asumidos, en algunos casos, los términos contractuales y circunstancias económicas que difieren sustancialmente con las de la contribuyente, según anexo 2 de la audiencia conferida.

3.5 Selección del indicador del nivel de utilidad

3.5.1 Elementos de hecho: selección del indicador del nivel de utilidad efectuada por la contribuyente

En el Estudio de Precios de Transferencia, en las páginas 57 y 58, describe que: *“Para analizar la transacción de servicios de mantenimiento de contenedores prestados se eligió el costo adicionado neto como indicador del nivel de utilidad”. “El rango intercuartil del promedio ponderado del costo adicionado neto no ajustado para el período 2011-2013 obtenido por las compañías comparables seleccionadas va de 0.9 por ciento 1.8 por ciento, con una mediana de 1.4 por ciento. Durante 2013, COBIGUA pactó una política de precios en su actividad de servicios de mantenimiento de contenedores un margen de utilidad de 1.4 por ciento sobre los costos y gastos incurridos en la prestación del servicio, la cual se encuentra dentro del rango intercuartil del promedio ponderado del costo adicionado neto sin ajustar obtenido por las compañías comparables para el período 2011-2013”. Determinado de la siguiente manera:*

TABLA 4
 Costo agregado neto – MOTC de la actividad económica: servicios de mantenimiento de contenedores
 (Cifras en quetzales)

Descripción	Actividad Económica 3		Referencia
	Mantenimiento de contenedores (Chiquita Fresh, N.A.)		
Ingresos -3rdparty sales			
L/C Sales-Other Services			
Ingresos Total			
Costo Total			
Gasto Total			
Total costo y gasto			A
Utilidad			B
Costo agregado neto (-3,397,239.17 /	/1/		C= (B/A)

Página 51 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
 CELLS/egc

egc

[Handwritten signature]



Fuente: Anexo F-2 del Estudio de Precios de Transferencia

/1/ **Nota:** para la determinación de utilidad o pérdida operativa, los signos negativos significan ingresos y utilidades, en tanto que los signos positivos reflejan gastos y pérdida en la operación.

3.5.2 Elementos de derecho

Al respecto la Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 59 numeral 2 inciso b) establece que: "... El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones...".

El Estudio de Precios de Transferencia, página 53, establece que: "La aplicación del MMNT involucra la construcción de un rango de rentabilidad a valor de mercado utilizando como referencia los resultados financieros obtenidos por un grupo de compañías independientes que resultan, con carácter general, comparables a la parte analizada. Para efectos de la aplicación del MMNT, la comparabilidad se establece con base en funciones, mercados y riesgos, más que por una similitud entre los productos y/o servicios involucrados en la actividad analizada. Por lo anterior, KPMG realizó una búsqueda de compañías norteamericanas que desarrollan funciones, sirvieran mercados y asumirán riesgos similares a aquéllos propios de COBIGUA en su actividad de servicios de mantenimiento de contenedores prestados".

3.5.3 Selección del Indicador del Nivel de Utilidad, según la normativa vigente

Con base en las revisiones efectuadas y lo establecido en la normativa legal, se determinó que el indicador del nivel de utilidad establecido de: Costo Adicionado Neto, es el más adecuado debido a que el denominador lo constituye el costo.

3.6 Utilización de Información de múltiples ejercicios para las compañías comparables

3.6.1 Elementos de hecho: Utilización de Información de múltiples ejercicios para las compañías comparables según la contribuyente

Para el propósito de la búsqueda de las empresas potencialmente comparables, según la página 54 a la 55 del Estudio de Precios de Transferencia: "Para comprender razonablemente los hechos y circunstancias que afectan cada transacción, generalmente resulta útil examinar información del ejercicio bajo análisis, así como de ejercicios anteriores o posteriores (ej. ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto). El análisis de dicha información puede revelar hechos que influyan (o deberían haber influido) en la determinación del precio de transferencia. La utilización de información de ejercicios múltiples también podría ser útil para obtener información sobre negocios relevantes, ciclos de negocios y de productos de las comparables. Las diferencias de los ciclos de negocios y/o productos podrían tener un efecto material en las condiciones en las que se establecen los precios de transferencia que deberán ser analizadas para establecer la comparabilidad. Información sobre ejercicios anteriores al sujeto a análisis pudiera indicar si la compañía comparable involucrada en la transacción comparable se vio afectada por condiciones económicas comparables de forma similar o si diferentes condiciones en los ejercicios anteriores afectaron

Página 52 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc



materialmente el precio o la utilidad y, por lo tanto, no deberían ser utilizadas como comparables.

En este análisis comparamos la política de precios de transferencia pactada por COBIGUA con el rango intercuartil del promedio ponderado del margen de costo adicionado neto para el período 2011-2013 de las compañías comparables seleccionadas. En el caso de las compañías comparables, utilizamos información de ejercicios múltiples para mitigar el impacto que las fluctuaciones de ejercicios individuales no relacionadas con los precios de transferencia pudieran tener en la utilidad de operación”.

3.6.2 Elementos de derecho

Capítulo VI, Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, sección Principio de Libre Competencia, en sus artículos 54, 56, 57, 58, 59, 60 y 61 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.

Elementos Técnicos:

De conformidad con las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributaria, versión 2010, las cuales constituyen la referencia técnica utilizada por la contribuyente en el Estudio de Precios de Transferencia, en el Capítulo III; se refiere al Análisis de comparabilidad, establece lo siguiente: Párrafo 3.75 “En la práctica, el examen de los datos relativos a varios años suele resultar útil para el análisis de comparabilidad, si bien no es una exigencia sistemática. Estos datos referidos a varios años deben utilizarse cuando aportan valor al análisis de precios de transferencia...”; Párrafo 3.79 “El uso de datos referidos a varios años no implica necesariamente la utilización de medidas plurianuales...”.

3.6.3 Utilización de datos de años ponderados, según la normativa vigente.

La utilización de datos de tres (3) años utilizados para la determinación del rango intercuartil de las empresas comparables, se considera razonable para el presente análisis de comparabilidad en la determinación del rango de libre competencia.

3.7 Determinación del Rango Intercuartil

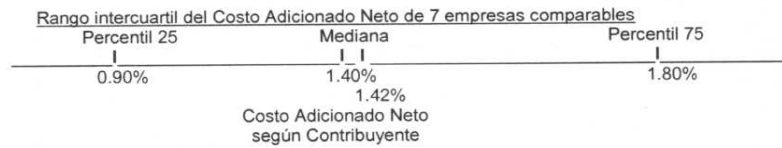
3.7.1 Elementos de hecho

Determinación del rango Intercuartil efectuado por la contribuyente

El Estudio de Precios de Transferencia, en las páginas 58 y 59, refiere que: “El rango intercuartil del promedio ponderado del costo adicionado neto no ajustado para el período 2011 -2012, obtenido por las compañías comparables seleccionadas va de 0.9 por ciento 1.8 por ciento, con una mediana de 1.4 por ciento. Durante el año 2013, COBIGUA pactó una política de precios en su actividad de servicios de mantenimiento de contenedores un margen de utilidad de 1.4 por ciento sobre los costos y gastos incurridos en la prestación del servicio, la cual se encuentra dentro del rango intercuartil del promedio ponderado del costo adicionado neto sin ajustar obtenido por las compañías comparables para el período 2011 – 2012”.

La determinación del rango del Costo Adicionado Neto (MOTC) de las 7 empresas comparables, va desde el percentil 25 de 0.9% y percentil 75 del 1.8% con una mediana de 1.4%.





3.7.2 Elementos de derecho

De conformidad con el artículo 98 del Código Tributario, la Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, según numeral 3: *“Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto de tributo correspondiente...”*.

El numeral 8, del artículo citado permite a la Administración Tributaria: *“Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: Utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos”*.

Adicionalmente, el artículo 47 del reglamento del libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, establece: *“Si no hay una operación comparable no controlada única, el rango de libre competencia se derivará de los resultados de todas las operaciones comparables no controladas que logren un nivel similar de comparabilidad y confiabilidad. El rango intercuartil proporciona una medida aceptable del rango de libre 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. Si los resultados de una operación controlada se encuentran fuera del rango de plena competencia, la Administración Tributaria puede hacer las determinaciones que ajusten el resultado del contribuyente controlado, al punto más apropiado que se encuentre en plena competencia; salvo que el contribuyente logre demostrar con nuevos elementos que sus resultados están dentro del rango intercuartil establecido por un precio comparado no controlado confiable. En caso contrario, el ajuste se hará ordinariamente equiparado el precio al valor de la mediana de todos los resultados”*.

Elementos Técnicos:

Las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, versión 2010, en el glosario de las Directrices define al Rango de Plena competencia como: *“Rango de cifras aceptables para definir si las condiciones de una operación vinculada son de libre competencia y que resulta, bien de la aplicación del mismo método de determinación de precios de transferencia a múltiples datos comparables, o bien de la aplicación de diferentes métodos de determinación de precios de transferencia”*.

egc

El párrafo 2.73 de las Directrices cita: "Cabe argumentar que las potenciales inexactitudes resultantes de los factores antes citados se reflejarán en la amplitud del rango de libre competencia. El uso de un rango puede mitigar, en cierta medida, el nivel de inexactitud, pero no podrá subsanarla totalmente cuando los beneficios del contribuyente se incrementen o reduzcan dependiendo de un factor exclusivo de ese contribuyente. En este caso, el rango no podrá incluir los puntos que representen los beneficios de las empresas independientes que se hallan afectadas de modo similar por un factor único".

En el párrafo 3.56, dicta que: "habrá casos en los que no todas las operaciones comparables examinadas tengan un grado comparabilidad relativa igual. Cuando es posible determinar que una operación no vinculada tiene un menor grado de comparabilidad que otras, esta debe eliminarse".

El párrafo 3.57 establece que: "Puede ocurrir también que, a pesar de haber hecho todo lo posible para excluir los puntos con menor grado de comparabilidad, se llegue a un rango de cifras respecto de las que se considere que, teniendo en cuenta el proceso utilizado para seleccionar los comparables y las limitaciones de la información que se tiene sobre ellos, siguen conteniendo algunos defectos en la comparabilidad que no puede identificarse o cuantificarse, y que por tanto, no son susceptibles de ajuste. En estos casos, si en el rango se ha obtenido a través de un número importante de observaciones, las herramientas estadísticas que permiten estrecharlo tomando como referencia la tendencia central (por ejemplo, el rango intercuartil y otros percentiles) pueden ayudar a mejorar la fiabilidad del análisis".

3.7.3 Determinación del rango intercuartil, según la normativa vigente

La utilización de la medida estadística denominada "rango intercuartil" que determinó la contribuyente consistente en un percentil 25 de 0.90% y percentil 75 de 1.80%, con una mediana de 1.40%, es rechazado, porque consideró 4 empresas no comparables con las actividades desarrolladas con la contribuyente analizada.

Tres (3) empresas comparables de la lista de 7 empresas reportadas como comparables, que presentó en el Estudio de Precios de Transferencia, se aceptan para el análisis y de la determinación de los resultados incluye la información de 3 años utilizados por la contribuyente como indicador de rentabilidad del Costo Adicionado Neto – MOTC, para la determinación del nuevo cálculo del rango intercuartil:

TABLA 5
 Integración de la utilidad de operación de 3 empresas comparables
 (Cifras en dólares estadounidense y dólar canadiense)

Referencia	Descripción	Nv5 Holdings, Inc.			Ch2m Hill Cos Ltd			Gemini Corp		
		2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
A	Ventas	63.37	60.58	68.23	555.2	6160.6	5877.8 2	64.1	87.19	112.14
B	Costos de Ventas	30.95	28.91	33.42	4439.4	4887.7	4611.4 7	51.68	72.03	90.51
C= A-B	Margen bruto	32.42	31.67	34.81	1115.9	1272.9	1266.3 5	12.42	15.16	21.63
D	Gastos de operación	27.65	27.81	29.38	946.97	1098.1	1068.9 3	13.52	12.81	15.63
E	Depreciaciones	1.95	1.47	1.51	48.22	79.63	74.53	0.9	0.93	1.03

Página 55 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
 CELLS/egc

egc

1928

F	Otros gastos de operación									
G=(D+E+F)	Costos de operación	29.6	29.28	30.89	995.19	1177.7	1143.46	14.41	13.74	16.66
H=C-G	Utilidad de operación	2.82	2.39	3.93	120.68	95.17	122.88	-1.99	1.41	4.97
	MOTC de las comparables	4.70%	4.10%	6.10%	2.20%	1.60%	2.10%	-3.00%	1.60%	4.60%
	Promedio del MOTC de 3 años		5%			2%			1.70%	

Fuente: Datos obtenidos del anexo del Estudio de Precios de Transferencia L-4 y página 58 del EPT.

La determinación del indicador financiero reportado por la contribuyente referida al costo adicionado neto, según tabla anterior (utilidad de operación / (costo de ventas + costo de operación), es el siguiente:

TABLA 6
Costo adicionado neto – MOTC de 3 empresas comparables
Nv5 Holdings, Inc. Ch2m Hill Cos Ltd Gemini Corp

Indicador de rentabilidad	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Costo adicionado neto –MOTC	4.70%	4.10%	6.10%	2.20%	1.60%	2.10%	-3.00%	1.60%	4.60%

Fuente: Según el anexo del Estudio de Precios de Transferencia L-4

El margen promedio del costo adicionado neto de las empresas aceptadas como comparables, la Administración tributaria acepta de la selección presentada por la contribuyente tres empresas (determinado de la sumatoria de valores de los años 2011+ 2012 +2013 /3) de la siguiente manera:

TABLA 7
Costo adicionado neto –MOTC, promedio de 3 empresas comparables
MOTC POR AÑO

Empresas Comparables	2011	2012	2013	PROMEDIO
NV5 Holdings, Inc	4.70%	4.10%	6.10%	5%
Ch2 Hill Cos Ltd	2.20%	1.60%	2.10%	2%
Gemini Corp	-3.00%	1.60%	4.60%	1.7%

Fuente: Según Estudio de Precios de Transferencia, página 25, Anexo L-4

La determinación del nuevo rango intercuartil, tomando en consideración a tres empresas aceptadas como comparables es el siguiente:

TABLA 8
Rango intercuartil de 3 empresas comparables

Medida estadística	%
Percentil 25	1.83%
Mediana	2%
Percentil 75	3.50%

Fuente: Según el Anexo del Estudio de Precios de Transferencia L-4

La información anterior, nos permite establecer: a) que el rango intercuartil de la empresa comparable, determinado con tres empresas de la lista de 7 empresas reportadas es el siguiente: percentil 25 1.83%, mediana de 2% y percentil 75 de 3.50%

Página 56 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

1929

y b) el Margen Costo Adicionado Neto de la contribuyente queda fuera del rango intercuartil y se representa de la siguiente manera:

Rango intercuartil del Costo adicionado neto -MOTC de 3 empresas comparables

Costo Adicionado Neto de la Contribuyente	Percentil 25	mediana	Percentil 75
1.42%	1.83%	2.00%	3.50%

Fuente: Elaboración propia e información del Estudio de Precios de Transferencia

4. Análisis de los alegatos y anexo "B" Opinión KPMG, presentado en el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario

En el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, realizado conforme a lo que establece el artículo 145 "A" del Código Tributario, el 22 de febrero de 2017, se notificó a la contribuyente la citación C-SAT-GEG-DFI-007-2017, con el objeto de darle a conocer los ajustes formulados como resultado de la auditoría efectuada. La fecha consignada inicialmente, fue modificada a solicitud de la contribuyente auditada por medio de correo electrónico y la misma fue realizada el 2 de marzo de 2017.

Los resultados de la reunión programada se hicieron constar en acta GEG-DF-SPT-22-2017 del 2 de marzo de 2017. El 8 de marzo de 2017 la contribuyente presentó un documento que contiene información en la que describió: la Historia de Chiquita (realidad económica); alegatos Chiquita respecto a la citación notificada, acreditación de la representación legal Chiquita Guatemala y anexo "b" opinión KPMG.

Análisis del alegato de la búsqueda de compañías comparables de la contribuyente (Servicios de mantenimiento de contenedores prestados)

En el folio 35, del documento de respuestas al ajuste planteado en el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, recibido el 8 de marzo de 2017, la contribuyente no presenta elementos para demostrar que la selección de empresas comparables fue la correcta, en virtud que no describe la defensa de las empresas comparables y realiza una crítica sin aportes de la siguiente manera: "... la Administración descartó empresas comparables del set inicial por realizar funciones más allá del mantenimiento de contenedores, como soluciones de ingeniería, fabricación electrónica, entre otras. También descartó empresas comparables por la diferencia en activos, como cuentas por cobrar, equivalentes de efectivo, entre otras. Por último, la autoridad descartó como empresa comparable por diferencias en riesgos enfrentados como el riesgo de mano de obra que enfrenta Chiquita Guatemala y que supuestamente no enfrentan las empresas comparables. De lo anterior se observa que la Administración aplica a su conveniencia criterios de descarte de empresas comparables, con tal de mantener aquellas empresas que contienen indicadores de rentabilidad y que conllevan a obtener un rango intercuartil que perjudica a Chiquita Guatemala...".

La información indica de manera escueta, la no aceptación del descarte de empresas comparables y no una propuesta que permita a la Administración Tributaria tener mayores elementos para aceptar la inclusión de todas las empresas comparables presentadas en el Estudio de Precios de Transferencia, que son comparables con la contribuyente; por lo tanto, al no presentar el análisis de comparabilidad de las empresas comparables en el Estudio de Precios de Transferencia y en las solicitudes

Página 57 de 67
 RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
 CELLS/egc

egc

[Handwritten mark]

mediante requerimientos de información, no evidencia el análisis realizado por su incorporación en las empresas comparables de cada empresa.

La posición de la firma de auditoría respecto a la actividad de servicios de mantenimiento de contenedores sostiene que la Administración Tributaria debe aceptar las cuatro empresas descartadas de la comparabilidad y que en la aplicación de la metodología de Margen Neto Transaccional ("MMNT"), debe aceptar el total de empresas presentadas en el Estudio de Precios de Transferencia y validar que la transacción controlada bajo análisis cumple con el principio de libre competencia. Situación que no es aceptada, porque no presenta elementos que permitan concluir en el descarte o aceptación de las empresas comparables.

Análisis de los alegatos y propuestas a los costos de producción agrícola

En el presente esquema la contribuyente, describe un nuevo set de empresas comparables, tal como se puede apreciar en el folio 40 de respuestas al ajuste planteado en el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, recibido el 8 de marzo de 2017, en el cual describe que *"este análisis sirve como soporte indirecto y adicional a que todas las transacciones intercompañías llevadas a cabo por Chiquita Guatemala (i.e., Venta de inventarios producidos localmente y Servicios de mantenimiento) cumplen con el principio de valor de mercado"*.

De la nueva búsqueda de empresas comparables, cita que usó una base de datos global, y que buscó empresas comparables fuera de Norte América, por la escasa información en la bolsa de EUA y sostiene que la Administración Tributaria utilizó los activos corrientes para el descarte de empresas comparables, sin tomar en consideración el resto de los elementos que se describieron en los anexos para el descarte de empresas comparables.

La pretensión de la firma de auditoría es cubrir en la nueva búsqueda empresas comparables con los servicios y mantenimiento de contenedores, y en esa búsqueda no incluyó, los códigos SIC: 7530 Oficinas de reparación de automóviles, 7620 Oficinas de reparación eléctrica, 7699 Servicios de reparación, nec y 811 Servicios de ingeniería, con las cuales realizó el análisis por la Administración Tributaria.

Por su parte, la Administración Tributaria, está limitada en el análisis de la información del nuevo "set" de las empresas comparables, incluidas en los alegatos, con la pretensión de la contribuyente de demostrar que los precios pactados con sus partes relacionadas, están de acuerdo con precios libre de mercado; sin proporcionar la documentación de respaldo para el análisis correspondiente, lo cual limita validar adecuadamente la información; por otra parte en la fase procedimental en la que la contribuyente debió proporcionar y argumentar la defensa de las empresas comparables, la misma ya se agotó; por lo que se considera pertinente que las empresas sean únicas y no cambiarlas conforme a su conveniencia luego de ser fiscalizada.

Su pretensión en el documento de respuestas al ajuste planteado es incierta, ya que presenta propuestas que difieren con el Estudio de Precios de Transferencia y en las mismas argumenta que cumple con el precio de libre competencia; sin embargo, el artículo 65 del reglamento del libro I, de la Ley de Actualización Tributaria establece:

Página 58 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

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

5 Conclusiones:

1.1 Elementos de hecho: conclusión según la contribuyente

En el Estudio de Precios de Transferencia, páginas 53, 54 y 64, se indica que: “KPMG concluyó razonablemente que el MMNT, utilizando la política intercompañía de COBIGUA, era el método más confiable para analizar las transacciones intercompañía sujetas a análisis. Este análisis de MMNT compara la política intercompañía de precios de transferencia pactada por COBIGUA durante 2013 en su actividad de servicios de mantenimiento de contenedores prestados, con el rango intercuartil del promedio ponderado del costo adicionado neto obtenido a partir del grupo de compañías comparables para el período 2011-2013.

El rango intercuartil del promedio ponderado del costo adicionado neto no ajustado para el período 2011 -2013 obtenido por las compañías comparables seleccionadas va de 0.9 por ciento a 1.8 por ciento, con una mediana de 1.4 por ciento. Durante 2013, COBIGUA pactó con su parte relacionada residente en el extranjero una política intercompañía en su actividad servicios de mantenimiento de contenedores prestados con un margen de utilidad de un 1.4 por ciento, sobre los costos y gastos incurridos por la prestación del servicio”.

1.2 Elementos de derecho

El objetivo de la auditoría es comprobar que las operaciones realizadas por la contribuyente con sus partes relacionadas en el exterior se hayan valorado de acuerdo con el principio de libre competencia, según lo define la Ley de Actualización Tributaria en los artículos 54 y 55.

1.3 Conclusiones según alegatos y Anexo “B” Opinión KPMG, presentado en el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario

Conforme lo manifestado la contribuyente, la información presentada el 8 de marzo de 2017 y en virtud de la no aportación de las pruebas y argumentos contundentes para el desvanecimiento de los ajustes formulados por la Administración Tributaria, argumentos con los cuales pretende la aceptación de las 7 empresas comparables y por otro, lado también pretende la inclusión del nuevo set de empresas comparables de la actividad de servicios de mantenimiento de contenedores.

Por su parte, el ajuste de la actividad de servicios de mantenimiento de contenedores prestados, continúa sin modificación al valor determinado por los márgenes originados de 3 empresas comparables y el descarte de 4 no comparables, y en vista que dentro de sus alegatos no presenta información que permita validar la comparabilidad de las empresas comparables incluidas en el Estudio de Precios de Transferencia, y más bien indica que no se le dieron las razones de las empresas aceptadas para la determinación del ajuste; no hay elementos de análisis para aceptar el resto de empresas descartadas.

1.4 Conclusiones según la normativa vigente

Página 59 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc



1932

2. Las operaciones que la contribuyente realizó con sus partes relacionadas en el extranjero no cumplieron con el principio de libre competencia, en virtud que el margen de costos y gastos totales, se encuentran fuera del rango de márgenes de costos y gastos totales de la empresa comparable aceptada por la Administración tributaria.
3. El margen de costos y gastos totales de la contribuyente, se encuentran fuera del rango intercuartil, y procede la determinación del ajuste a la mediana del margen de utilidad obtenido el costo adicionado neto de tres de las empresas comparables aceptadas para su comparabilidad.
4. El ajuste de precios de transferencia con el descarte de 4 empresas comparables incrementa el indicador de rentabilidad global de las operaciones de la actividad económica servicios de mantenimiento de contenedores prestados, utilizados como medida estadística la mediana, asciende a _____ como se describe a continuación:

TABLA 9
 Determinación del ajuste de precios de transferencia de la actividad de servicios de mantenimiento de contenedores prestados
 (Cifras en quetzales)

Descripción	Según Contribuyente	Según Auditoría	
Servicios netos			(a)
Costos de ventas			(b)
Gastos de operación			(c)
Utilidad en operaciones $d=(a-b-c)$			(d)
Costo Adicionado Neto (MOTC), empresa analizada $e=(d/(b+c))$	1.42%		(e)
Mediana de las 3 empresas comparables aceptadas (ver tabla 8)			2.00% (f)
Utilidad en operación, según auditoría $g = (f * (d / e))$		/1/	(g)
(-) Utilidad operativa en el segmento actividad servicio de mantenimiento de contenedores			(h)
Total ajuste de precios de transferencia $i = (g - h)$)

Fuente: Elaboración propia con información del Estudio de Precios de Transferencia.

/1/ La determinación del ajuste de precios de transferencia, se determinó con la aceptación de 3 empresas y el rechazo de 4 empresas comparables reportadas por la contribuyente en el Estudio de Precios de Transferencia, calculado de la siguiente manera: MOTC de 3 empresas comparables por la utilidad operativa de la empresa analizada dividido el MOTC de las misma = $2\% \times (\dots / 1.42\%)$. Los porcentajes con signos positivos 1.42% y 2%, reflejan utilidad en la operación. **Base legal:** artículos 54, 55, 56, 57, 58, 59, 65, 66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria, 98 y 103 del Código Tributario, vigentes en el período auditado.

II. Argumentos de la contribuyente

En cuanto al ajuste por **servicios de mantenimiento de contenedores prestados**, indica que la resolución recurrida rechaza la comparabilidad de las compañías Nortech Systems, Inc; Richardson Electronics Ltd, Reko International Group, Inc y Willdan Group, Inc, por dos razones; **a)** las actividades principales de las empresas no son comparables a la actividad principal que es la prestación de servicios de mantenimiento de contenedores, los cuales a su vez llevan un grupo amplio de servicios que

Página 60 de 67
 RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
 CELLS/egc



consideran el servicio chassis, genset, servicios de contenedores y reefers; y **b)** no cumplen con los requisitos de comparabilidad en cuanto a características de los bienes, los activos utilizados, las funciones y los riesgos asumidos, y en algunos casos, los términos contractuales y circunstancias económicas de las mismas.

Al respecto hace una relación de cada una de las empresas descartadas de la siguiente manera: a) **Willdan Group, Inc**, la principal actividad es brindar servicios técnicos y de consultoría profesionales para organismos públicos en todos los niveles del gobierno, entidades de servicios públicos, tanto públicas y privadas y empresas comerciales e industriales, a través de sus segmentos de servicios de ingeniería y de servicios en eficiencia energética. Por lo que se considera que las actividades desarrolladas de servicios de eficiencia eléctrica son relacionadas con las actividades que desarrollamos de mantenimiento y revisión de sistemas eléctricos; entre sus funciones se encuentra el desarrollo de tipo ingenieril, que corresponden a la aplicación de conocimientos técnicos con el fin de brindar servicios especializados, como los servicios de inspección técnica, en ese sentido, se considera que dichas funciones, en su amplio espectro, son llevadas a cabo de igual forma en el desarrollo de sus actividades que propician el mantenimiento de contenedores. Algunas funciones mencionadas en el reporte 10-K son comunes a la práctica y desarrollo del mantenimiento de los contenedores, pues la planificación, mantenimiento, reparación y en algunos casos construcción de piezas, son funciones llevadas a cabo por ambas empresas.

En relación con los riesgos mencionados en la resolución recurrida, se considera que para ambas empresas son similares, ya que afectan de igual forma las actividades diarias de ambas. En cuanto a los activos de las empresas se encuentran distribuidos en activos corrientes y no corrientes, dentro de los cuales los efectivos y las cuentas por cobrar son los que prestan mayor peso en el total de los activos corrientes; en el caso de los activos no corrientes no se cuenta con intangibles y la propiedad planta y equipo es la partida más significativa; y dentro de los factores económicos relevantes a las características del mercado, que pueden ser aplicables en el análisis de comparabilidad, los ciclos de producción de las empresas pueden ser enmarcados en períodos o características distintas, empero de eso, las características de las actividades de las empresas que se enmarcan en destrezas y actividades ingenieriles, no pueden catalogarse en un período cíclico fijo debido a la variabilidad de la aplicación de las técnicas en cada caso.

b) **Reko International Group, Inc (Reko)**, su actividad principal es el diseño y fabricación de una variedad de productos y servicios de ingeniería para fabricantes de equipos originales, estos productos incluyen mecanizado personalizado (machining) de piezas de alta precisión, máquinas especializadas y líneas de automatización de fábricas, modelos de compresión, modelos de hidroformado, modelos de inyección de plástico, accesorios y medidores, por lo que se considera que las actividades son comparables en su aplicación de conocimientos técnicos considerando que su principal actividad está relacionada con la prestación de servicios de ingeniería; asimismo, entre sus funciones que reportó, es el desarrollo ingenieril y se encuentra que dichas funciones corresponden a la aplicación de conocimientos técnicos con el fin de brindar

Página 61 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

[Handwritten signature]

1934

servicios o productos especializados, como el desarrollo de piezas para la reparación y mantenimiento de los contenedores y la reparación y revisión de los sistemas eléctricos. En ese sentido, se considera que sí es comparable. En relación con los riesgos laborales determinados en la resolución recurrida, son asumidos por ambas empresas por la necesidad de la mano de obra en las labores de campo en las actividades diarias de ambas; por los activos se encuentran distribuidos en corrientes y no corrientes, dentro de los cuales, los efectivos, los trabajos en proceso y las cuentas por cobrar son las que presentan mayor peso en el total de los activos corrientes; en el caso de los no corrientes, no se cuenta con intangibles y la propiedad planta y equipo es la partida más significativa, por lo que las mismas no son significativamente distintas de las registradas.

c) **Richardson Electronics Ltd (Richardson)** su principal actividad es proveedor global de soluciones de ingeniería, redes electrónicas y tubos de microondas y componentes relacionados, se considera que son compatibles por la aplicación de conocimientos técnicos para el desarrollo de las actividades de cada una, tomando en consideración que entre sus funciones está el desarrollo del tipo ingenieril, se encuentra las que corresponden a la aplicación de conocimientos técnicos con el fin de brindar servicios o productos especializados, como el desarrollo de piezas para la reparación y mantenimiento de sus equipos y la reparación y servicios técnicos pos ventas. En relación con los riesgos laborales determinados en la resolución recurrida, son asumidos por ambas empresas por la necesidad de la mano de obra en las labores de campo en las actividades diarias de ambas; por los activos se encuentran distribuidos en corrientes y no corrientes, dentro de los cuales, los efectivos, los trabajos en proceso y las cuentas por cobrar son las que presentan mayor peso en el total de los activos corrientes; en el caso de lo no corrientes no se cuenta con intangibles y la propiedad planta y equipo es la partida más significativa, por lo que las mismas no son significativamente distintas de las registradas.

d) **Nortech Systems, Inc (Nortech)**, su actividad principal es ser proveedor de servicios de soporte técnico, así como gestión de proyectos, diseño, pruebas, creación de prototipos, fabricación y gestión de la cadena de suministros, las actividades desarrolladas se consideran compatibles en función de su aplicación de conocimientos técnicos para el desarrollo de sus actividades; asimismo, entre sus funciones de desarrollo del tipo ingenieril y de gestión de la cadena de suministros, se encuentra que dichas funciones corresponden a la aplicación de conocimientos técnicos con el fin de brindar servicios o productos especializados y del manejo logístico de productos. En cuanto a los riesgos indicados en la resolución recurrida, los mismos son asumidos de igual manera en el marco de la necesidad de la mano de obra en las labores de campo, el uso de maquinaria y equipo, lo cual aplica para ambas empresas.

Arguye en cuanto al uso de la información reportada en la declaración del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas de 2013, para la construcción del indicador de rentabilidad, en el segmento de operación y mantenimiento de contenedores, es consecuente con el fin del análisis de Precios de Transferencia y la comprobación del principio de plena competencia; por lo que

Página 62 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

egc

considera que la exclusión de los gastos no deducibles para el cálculo del costo adicionado neto en la transacción de mantenimiento de contenedores, cumplió con la norma de brindar la información óptima para el análisis de la práctica de precios de transferencia de las transacciones llevadas a cabo entre la empresa y sus partes relacionadas; y su posterior cumplimiento del principio de plena competencia. Por tanto, la Administración Tributaria debe considerar la aplicación de dicho análisis considerando el fin de los precios de transferencia.

Conforme lo citado, se considera que las empresas descritas anteriormente, deben ser analizadas como comparables ya que comparten funciones, activos e incurrir en riesgos de características similares, por lo que se exige la utilización de dichas compañías en el análisis de margen neto transaccional aplicado en el Estudio de Precios de Transferencia en el año 2013.

III. Análisis legales y técnicos de este tribunal

Para el análisis de las operaciones comparables el artículo 58, de la Ley de Actualización Tributaria, regula: "*Análisis de operaciones comparables. Para el análisis de operaciones comparables se procederá de la manera siguiente: 1. A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes, en condiciones de libre competencia, a que se refiere este capítulo, se comparan las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes. 2. Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables. 3. Para determinar si dos o más operaciones son comparables, se tomarán en cuenta los siguientes factores en la medida que sean económicamente relevantes: a. Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación. b. Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados. c. Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante. d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones. e. Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso*". Esta norma establece los factores que deben tomar en cuenta los contribuyentes, para el análisis de las operaciones comparables, cuyo parámetro será determinante para las operaciones que realicen con sus partes relacionadas. En el presente caso, la contribuyente declaró que sí tiene parte relacionada en el extranjero y que sí realizó operaciones con ella en el 2013, cuyo estudio de precios de transferencia, preparado por KPMG LLP ("KPMG"), indica que el método apropiado es el Margen Neto Transaccional, conforme el artículo 59 anteriormente citado.

Asimismo, en este caso en concreto, es importante indicar que conforme al artículo 55 de la Ley de Actualización Tributaria que establece: "... La Administración Tributaria

Página 63 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior, y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición; de los ajustes se conferirá audiencia (...) establecido en el Código Tributario"; por lo anterior, la Administración Tributaria tiene facultades para comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado en condiciones de libre competencia, y de encontrar incongruencias debe efectuar los ajustes correspondientes. En el caso que se analiza, el estudio de precios de transferencia presentado contiene 7 empresas comparables; de las cuales no proporcionó información para su análisis de comparables, únicamente proporcionó la descripción del negocio e información financiera, con la cual pretendió demostrar que es comparable con ellas; por lo que, derivado de la información limitada que brindó la recurrente, la Administración Tributaria, a través de la información pública estableció que no todas las empresas, que reportó como comparables, cumplen con los criterios cuantitativos y cualitativos establecidos en el artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria ya referido, por lo que procedió a efectuar el ajuste respectivo y descartando aquellas que no resultan comparables, tal como se le explica en la resolución recurrida.

Derivado de la falta de información se procedió a realizar la búsqueda de información en páginas públicas, que la propia contribuyente proporcionó (<https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/722313/000104746914001953/a2218634z10-k.htm>; <http://www.nortechsys.com/>; <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/355948/000035594814000015/rell-2014531x10xk.htm>; <http://www.rekointl.com/>; <http://www.willdan.com/>;

<https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1370450/000104746914002940/a2219178z10-k.htm>), y cuyas direcciones electrónicas constan en las explicación de ajuste 1.2 y anexo 2 correspondientes (folios 1417 al 1423), asimismo, en cumplimiento de ley, se buscó información pública de las empresas y se estableció que 4 de ellas fueron descartadas como comparables (Nortech Systems Inc, Richardson Electronics Ltd, Reko International Group Inc, y Willdan Group Inc), dichas empresas no son comparables con las características específicas de los bienes, los activos utilizados, las funciones y los riesgos asumidos, así como los términos contractuales y circunstancias económicas, por lo que existen entre ellas diferencias económicas significativas que afectan el margen neto de la transacción entre partes relacionadas, cuyas diferencias al ser sustanciales que no pueden eliminarse mediante ajustes razonables, según el artículo referido.

Con el fin de verificar las compañías elegidas como comparables, y por ende los factores relevantes para la determinación de las obligaciones tributarias conforme las normas de valoración entre partes relacionadas; y dado que dicha administración le dio a conocer las razones de rechazo y las páginas web consultadas según audiencia conferida anexo 2, no se determina ninguna ilegalidad en el acto administrativo.

En cuanto a los criterios cuantitativos y cualitativos, no demuestra acerca de la comparabilidad de las empresas que fueron excluidas por la Administración Tributaria,

Página 64 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc



de conformidad con lo establecido en el artículo 59 numeral 2) de la Ley de Actualización Tributaria, concretamente el anexo 2 de la audiencia conferida, contiene las razones del rechazo de cada compañía reportada como comparable; sin embargo, **no presentó pruebas por cada uno de los motivos de rechazo, únicamente indica los mismos argumentos vertidos en la evacuación de audiencia, con lo cual no demuestra que las mismas se puedan considerar como comparables.**

En relación con el uso de la información reportada en la declaración del Impuesto Sobre la Renta para el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas del 2013, argumenta que cumple con presentar la información en el análisis de precios de transferencias y con ello demuestra el gasto no deducible para el cálculo del costo adicionado neto en la transacción de mantenimiento de contenedores por Q2,351,110.00; no obstante lo indicado, se aclara que del análisis de la declaración presentada en la que declaró gastos, y del estudio de precios de transferencia en los anexos L-1 al L-7, se estableció el indicador de rentabilidad de las compañías comparables en información financiera, y no toma en cuenta que el Impuesto Sobre la Renta de cada país tiene su tratamiento particular, por lo que sus argumentos no desvanecen el ajuste formulado.

Por otra parte, la contribuyente luego de haber sido fiscalizada derivado de los ajustes formulados pretende que la Administración Tributaria acepte la inclusión de comparables internas que según su criterio permitan aplicar el análisis complementario que emplea el método PC, el cual ofrece una comparación más directa y resultados más robustos. En este análisis complementario, cambia las empresas comparables, así como el método aplicado en el análisis de las operaciones objeto de ajustes; lo cual no es legalmente posible toda vez el artículo 65 del Reglamento del libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, establece: *“Se debe entender que la información y análisis suficiente a que se refieren los artículos 65, 66 y 67 de la Ley, para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancias en sus operaciones con partes relacionados debe estar contenida en un informe único denominado “Estudio de precios de transferencia”.* (el resaltado es agregado). De lo dispuesto en esta norma, es claro que no es válido legalmente aceptar información que no se encuentre contenida en dicho estudio, de lo contrario, el ente fiscalizador, incurriría en una violación al principio de legalidad, pues solo puede hacer lo que la ley le permite. En ese sentido, deviene innecesario pronunciarse sobre los argumentos expuestos en cuanto a su defensa del nuevo método que pretende aplicar, sin documentos de soporte para analizarlos.

En relación con las empresas descartadas por la Administración Tributaria Willdan Group, Inc, Reko International Group, Inc (Reko), Richardson Electronics Ltd (Richardson) y Nortech Sustems, Inc., se establece que los argumentos descritos en el recurso de revocatoria ya fueron analizados por la Administración Tributaria en el anexo 2 de la audiencia conferida las razones de rechazo (folios del 1417 al 1423), en la cual luego del análisis técnico realizado se concluyó que dichas empresas no son comparables con la recurrente debido a que no cumplen con los requisitos de comparabilidad que exigen las normas especiales de valoración entre partes

Página 65 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

1938

relacionadas; específicamente no son comparables con características específicas de los bienes, los activos utilizados, las funciones y los riesgos asumidos, los términos contractuales y circunstancias económicas que difieren sustancialmente con las de la recurrente, ya que la empresa Nortech Systems Inc, realiza diseño de ingeniería, fabricación de cables y alambres, tableros de circuito impreso, lo cual se deduce que la mayor parte de los servicios y fabricación industrial, difieren de las actividades practicadas por la recurrente; asimismo, sirven a tres principales mercados de la industria Aeroespacial y Defensa, Medicina y el mercado industrial, incluyen equipos industriales, el transporte, la visión, la agricultura, el petróleo y el gas, operan en la industria altamente competitiva, elementos con los cuales no cuenta la recurrente. Richardson Electronics LTD, presta diseños de ingeniería y distribuye componentes electrónicos entre otros las cuales difieren con la contribuyente, asimismo presta servicios a empresas corporativas de fianzas, de salud, industrial y a mercados fabricantes de equipos médicos originales; también ofrece sistemas de comunicación y archivo de imágenes de pantallas de monitorización de pacientes y se especializa en la creación de soluciones para la revisión diagnóstica y clínica; en los activos corrientes y no corrientes se destaca las variaciones en equivalentes de efectivo e inventarios. De lo anterior, existen elementos importantes que impiden la comparabilidad debido a que la diversidad de los servicios y venta de bienes así como los mercados en los que opera ha tenido más de 20,000 mil clientes en todo el mundo para el usuario final. Reko International Group Inc. Entre sus servicios que ofrece encontramos productos y servicios de automatización y productos y servicios de mecanizado, relacionados con la industria y la distribución de equipos ferroviarios, minería, militar, petróleo y gas y en la automotriz incluyen acabado del tanque de combustible y líneas de montaje, la precisión de mecanizado "motores", la precisión de mecanizado "petróleo y gas" y en los riesgos según la información pública es operacional, incapacidad para diversificar las ventas, y riesgo de liquidez, lo cual no concuerda con el riesgo de la recurrente que según la visita de campo corresponde al laboral.

Willdan Group Inc. Entre sus servicios se encuentra energía, infraestructura y transporte; ingeniería municipal, planificación y aumento de personal; análisis económico y financiero; seguridad nacional y gestión de emergencia, no presta la contribuyente auditada. En los activos corriente y no corrientes destaca variaciones equivalentes al efectivo y de inventarios, asimismo, en los riesgos asumidos se encuentra en condiciones económicas relacionadas con el negocio e industria y la recurrente corresponden al riesgo laboral. La competencia varía según el tipo de cliente, el tipo de servicio y la geografía, la gama de competidores por cualquier proyecto, las condiciones financieras, los riesgos asociados con el trabajo, características que no cumple la recurrente.

Derivado de lo anterior, es claro que las empresas descartadas, no cumplen con lo establecido en la ley para considerarlas como comparables.

En relación al rechazo del rango intercuartil que la recurrente determinó, la Administración consideró 4 empresas no comparables con las actividades desarrolladas con la contribuyente, por lo que solo 3 de las 7 empresas que presentó como

Página 66 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc

comparables en el estudio de precios de transferencia, se aceptaron para el análisis y la determinación de los resultados incluyeron la información de 3 años utilizados por la contribuyente como indicador de la rentabilidad del Costo Adicionado Neto –MOTC–, para la determinación del nuevo cálculo del rango intercuartil, tal y como se estableció en las tablas 5, 6 y 7 de la resolución recurrida (hojas 118 y 119), lo cual permitió establecer en la tabla 8 un percentil 25 de 1.83%, mediana de 2% y percentil 75 de 3.50%, por lo que el margen costo adicionado neto de la recurrente queda fuera del rango intercuartil.

Por lo anterior, se establece que la operación bajo análisis no cumple con el principio de libre competencia, por lo que, se confirma el juste por estar legal y técnicamente sustentado, por lo que se **confirma**.

LEYES APLICABLES:

Los artículos citados y 12, 28, 29 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 4, 7, 130, 150, 154 y 159 del Código Tributario; 1, 2, 3, 10, 13, 16 y 23 de la Ley del Organismo Judicial; y, 1, 2 y 4 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

POR TANTO:

El Tribunal Administrativo Tributario de la Superintendencia de Administración Tributaria, con base en lo considerado y disposiciones legales citadas, **AL RESOLVER:**
I) DECLARA SIN LUGAR el recurso de revocatoria interpuesto por **CHIQUITA GUATEMALA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, contra la resolución GEG-DR-R-2017-21-01-000558 del 31 de octubre de 2017, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria; **II) CONFIRMA** la resolución recurrida por estar apegada a derecho; en consecuencia, al estar firme la presente resolución, la contribuyente deberá pagar el impuesto, la multa e intereses resarcitorios que se cobran en la resolución recurrida; **III) NOTIFÍQUESE** la presente, de conformidad con la ley; y, **IV) REMÍTANSE** las actuaciones a la unidad administrativa de la Superintendencia de Administración Tributaria que corresponda, para los efectos legales consiguientes”.

Aparecen las firmas de los miembros del Tribunal Administrativo Tributario.

Dada en la ciudad de Guatemala, el 26 de febrero de 2021.


Lic. Emilio Garza Castillo
Secretario de Tributa
Tribunal Administrativo Tributario y
Aduanero



Lic. Carlos Estrella
MIEMBRO ESPECIALISTA DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO

PRESIDENCIA
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO


Página 67 de 67
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-078-2021
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
CELLS/egc



Faint handwritten text at the top of the page, possibly a header or title.



CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

En el municipio de GUATEMALA del departamento de Guatemala,
Siendo las Once horas con Veinticinco minutos
Del día Diciembre de MARZO de dos mil veintiuno,
en: DIAGONAL SEIS, DIEZ - SESENTA Y CINCO, ZONA DIEZ, CENTRO
GERENCIAL LAS MARGARITAS, TORRE I, NIVEL DIECINUEVE, OFICINA UN MIL
NOVECIENTOS DOS

NOTIFICO a: CHIQUITA GUATEMALA, SOCIEDAD ANÓNIMA
el contenido de: LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
TRIBUTARIO Y ADUANERO, TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
número: R - TRI - TAT - CERO SETENTA Y OCHO - DOS MIL VEINTIUNO

De fecha VEINTISEIS de FEBRERO de dos mil veintiuno,
La cual está integrada de: SESENTA Y SIETE folios, entregándole una
copia correspondiente de la misma, por medio de ésta cédula que recibió:

Alexandra Bevelerio

Quien bien enterado (a) si firma. DOY FE.

(F) [Signature]
No. DPI -CUI- _____
No. De Teléfono _____

[Signature]
NOTIFICADOR

CSAT
Juan Fernando Cruz Martínez
Notificador
División de Resoluciones y Notificaciones
Gerencia Regional Central

1920

SECRETARÍA DE FINANZAS Y ECONOMÍA

CÉDULA DE NOTIFICACION

En el municipio de GUATEMALA, del departamento de Guatemala, siendo las once horas con veintinueve minutos del día veintinueve de MARZO de dos mil veintinueve.

en la DIAGONAL PERIS DIEZ - SESENTA Y CINCO, ZONA DIEZ, CENTRO de la GERENCIA LAS MARGARITAS, TORRE A NIVEL DIECINUEVE, OFICINA UN MIL

CHICUTA GUATEMALA, SOCIEDAD ANONIMA

RESOLUCION DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO Y ADUANERO

del día veintinueve de FEBRERO de dos mil veintinueve.

La cual esta impuesta por SESENTA Y SIETE folios - copias de una

copie correspondiente de la misma, por medio de esta cédula por recibir.

Alfonso Quirós

Quien bien enterado (s) si firma (s) en

NOTIFICADO

Juan Fernando Cruz Martínez
Notificador
División de Recaudación y Exacciones
Gerencia Regional Central

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO

19 MAR 2021