

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-106-2024 del 23 de febrero de 2024, aprobada por el referido tribunal en su sesión celebrada según acta número 10-2024 del 23 de febrero de 2024, resolución que literalmente se transcribe:

**“SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO  
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO  
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024  
EXPEDIENTE SAT 2018-21-01-44-0000407**

Guatemala, 23 de febrero de 2024

Se tiene a la vista para resolver el **recurso de revocatoria** interpuesto por **ALIMENTOS PARA ANIMALES, SOCIEDAD ANÓNIMA**, con número de identificación tributaria 57369-8 y lugar señalado para recibir notificaciones, la 12 calle 2-25, zona 10, edificio Avia, torre II, piso 17, oficina 1701, municipio y departamento de Guatemala, que actúa por medio de su representante legal, contra la resolución GEG-DR-R-2020-21-01-000373 del 20 de abril de 2020, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, por ajustes al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, de enero a diciembre de 2016.

**ANTECEDENTES:**

En audiencia A-2019-21-01-000274 del 30 de agosto de 2019 (folio 1419), se confirieron 30 días hábiles a la contribuyente, para que se pronunciara respecto de los ajustes siguientes: **1) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, de enero a diciembre de 2016, por el total de Q6,585,338.25, así: **1.1)** crédito fiscal improcedente, por servicios respaldados con facturas que no especifican concretamente la clase de servicio recibido, por que a su vez se integra por: 1.1.1) operaciones locales, por Q6,000,728.91; y, 1.1.2) operaciones de exportación, por **1.2)** crédito fiscal no respaldado por la documentación legal correspondiente, por Q140,441.51, integrado por: 1.2.1) operaciones locales, por Q129,676.09, y 1.2.2) operaciones de exportación, por ; y, **2)** a la renta imponible declarada en el **IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, por de enero a diciembre de 2016, así: **2.1)** por incumplimiento de las normas de valoración en las operaciones de importaciones de mercancías entre partes relacionadas, por ; **2.2)** por intereses gasto no deducibles por corresponder a préstamo bancario que no fue utilizado para la generación de rentas gravadas, por **2.3)** gastos no deducibles, por no ser útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, por Q53,707,472.91; y, **2.4)** servicios no respaldados por la documentación legal correspondiente, por La contribuyente evacuó la audiencia conferida (folio 1510) y solicitó apertura a prueba el cual se otorgó sin más trámite, plazo en el cual presentó los documentos que consideró pertinentes (folio 1585).

Página 1 de 94  
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/lrsa





**RESOLUCIÓN RECURRIDA:**

La Superintendencia de Administración Tributaria emitió la resolución GEG-DR-R-2020-21-01-000373 del 20 de abril de 2020 (folio 1666), que confirma los ajustes descritos y cobra: 1) de Impuesto al Valor Agregado de marzo, abril y diciembre de 2016; y, 2) de Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas de enero a diciembre de 2016; más multa del 100% de los impuestos omitidos e intereses resarcitorios. Dicha resolución fue notificada el 24 de abril de 2020 (folio 1782).

**RECURSO DE REVOCATORIA:**

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 8 de mayo de 2020 (folio 1783), contra la resolución citada, así como los escritos del 28 de enero de 2022, en el que informa del cambio de lugar para recibir notificaciones (folio 1853); del 4 de marzo de 2022, donde solicita se decreten diligencias para mejor resolver (folio 1854); del 27 de mayo de 2022 en el que reafirma su solicitud de diligencias para para mejor resolver (folio 1858); asimismo, el 5 de julio de 2023 solicita se emita la resolución del recurso de revocatoria interpuesto (folio 2287), según las siguientes consideraciones:

**DILIGENCIAS PARA MEJOR RESOLVER**

El 22 de junio de 2022, el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero emitió la resolución R-TRI-TAT-418-2022 (folio 2043), en la cual acordó diligencias para mejor resolver, únicamente en relación al ajuste del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, a la renta imponible, por incumplimiento de normas de valoración en las operaciones de importación de mercancías entre partes relacionadas de enero a diciembre de 2016, por Q102,789,982.09, para que la unidad administrativa de la Superintendencia de Administración Tributaria correspondiente, requiriera a la recurrente lo siguiente: 1) precios internacionales de maíz y harina de soya, y que: a) proporcionara los precios internacionales que usaron de referencia para definir el precio entre la contribuyente y su relacionada "Grains Corporation, indicando la fuente de dichos precios; b) que indicara, en qué consiste la prima o base, para establecer el precio final de su relacionada Grains Corporation, detallando cada uno de los elementos y el valor que la conforma y proporcionar la documentación de soporte de dichos componentes, que prueben que son gastos efectivamente incurridos; c) que demostrara que los servicios que conforman la prima o base cumplen con el principio de libre competencia; 2) solicitaran información consistente en: a) especificaciones de calidad del grano comprado; b) precio de compra de la parte relacionada en Barbados al proveedor internacional del grano (GRAINS CORPORATION A CARGILL, INCORPORATED); y, c) fechas de embarque y recepción; d) información relativa a la necesidad de la intermediación de su parte relacionada en Barbados para la compra

Página 2 de 94  
**RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024**  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/lrsa





consolidada de granos; e) evidencia del precio pactado por su parte relacionada en Barbados con los proveedores internacionales de granos y el precio pagado, para verificar si el precio pagado se encontraba dentro de los rangos aceptables según el método de precios de transferencia aplicado, que en su momento no contaba con dicha información por tratarse de información en poder de terceros a la cual no tenía acceso en ese momento y que ha logrado acceso a la documentación propiedad de Grains Corporation, relacionada con las compras y pagos a proveedores efectuados en enero a diciembre de 2016 y es indispensable para determinar el monto correcto de los ajustes, que se encuentra en su poder tales como ejemplificación de los actores y su injerencia en el proceso de compra de granos, y los distintos pasos que se desarrollan para que Alimentos para Animales, S.A., pueda abastecerse de la cantidad y calidad de grano que necesita para su proceso productivo, para una mejor comprensión ha segmentado las etapas de la documentación e información que respalda dichas etapas en el proceso de compra.

Verificara lo dicho por la contribuyente que las operaciones no controladas, las que se dan entre una parte relacionada de Alimentos para Animales, S.A. en el extranjero y un tercero, son: I) compra de grano por parte de GRAINS CORPORATION a CARGILL, INCORPORATED; II) pago de grano por parte de GRAINS CORPORATION a CARGILL, INCORPORATED y que el 15 de julio de 2016 Grains Corporation transfirió \$7,487,194.45 a favor de su proveedor Cargill, Incorporated. III) venta del grano por parte de GRAINS CORPORATION a su parte relacionadas en Guatemala. El grano adquirido por Grains Corporation al proveedor tercero Cargill, Incorporated a través de la factura 78253786 fue revendido a Alimentos para Animales, S.A. según factura 347.

Verificara si la contribuyente recibió los TM adquiridas por Grains Corporation; que el precio de compra por parte de Alimentos para Animales, S.A., fue de versus los pagados por Grains Corporation lo que resulta en un margen de 3.56%. IV) integración del precio fob en la declaración de mercancías del grano por parte de Alimentos para Animales, S.A. (MM). El precio utilizado en la declaración de mercancías fue de \$197.10 por tonelada métrica (hoja 46 de 50). Corroborar que la diferencia en el precio utilizado por el ente fiscalizador para plantear el ajuste de \$146.74 versus los \$189.99 que le costó el grano a Grains Corporation.

Comprobara si el precio del grano no puede ser superior a su precio en base a parámetros internacionales a la fecha de compra en el lugar de origen; cotejara si aplica incorporar los siguientes: costo de transporte del grano desde Chicago hacia el Puerto de Nueva Orleans, y, o costo de la carga del grano al barco donde fuera transportado finalmente hacia Guatemala.

Asimismo, analizara si lo dicho por la contribuyente en cuanto al ajuste formulado de harina de soya americana (a granel), es por y no los que corresponde al ajuste efectuado por la Administración Tributaria. Cotejara los documentos originales con las fotocopias proporcionadas; y, cualquier otra información conveniente para documentar el precio de transferencia, vinculado con los puntos anteriormente referidos por este tribunal.

Obtenida la información, la unidad administrativa responsable de la ejecución de las diligencias, debía hacer un análisis de los datos descritos y de la información en poder





la contribuyente. Asimismo, debía rendir informe a este tribunal, con los documentos que lo sustenten, señalando los resultados en forma separada, específica y detalladamente, con la cuantificación de la documentación; que se establezca que tiene relación con el ajuste, con mención del razonamiento legal y técnico que fuera pertinente, incluyendo, si corresponde, la reliquidación del impuesto que, con base en ello, fuera determinado.

La División de Fiscalización de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, realizó las diligencias respectivas y rindió los informes INF-SAT-GEG-DFI-SPT-343-2022 del 30 de septiembre de 2022 (folios del 2241 al 2263) e INF-SAT-GEG-DFI-SPT-119-2023 del 25 de abril de 2023 (folios del 2281 al 2285), cuyos resultados se analizarán más adelante.

**CONSIDERANDO:**

Derivado de la verificación efectuada a la contribuyente, cuya actividad según el Registro Tributario Unificado es: "elaboración de alimentos preparados para animales", se determinó lo siguiente:

**I. Ajustes formulados y confirmados**

**1) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DE ENERO A DICIEMBRE DE 2016**

**1.1) CRÉDITO FISCAL IMPROCEDENTE, POR SERVICIOS RESPALDADOS CON FACTURAS QUE NO ESPECIFICAN CONCRETAMENTE LA CLASE DE SERVICIO RECIBIDO**

**1.1.1) POR OPERACIONES LOCALES, POR Q6,000,728.91**

**1.1.2) POR OPERACIONES DE EXPORTACIÓN, POR Q444,167.83**

Para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente, el 30 de mayo, 3 de septiembre y 21 de noviembre de 2018, se notificaron los requerimientos de información 2018-7-134-2, 2018-7-134-3 y 2018-7-134-5, respectivamente, para que la documentación solicitada, fuera presentada en el plazo legal de 3 días hábiles posteriores a la fecha de notificación.

Derivado de la auditoría realizada se determinó que la contribuyente registró en el libro de Compras y Servicios Recibidos, y reportó en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, créditos fiscales que se encuentran respaldados con facturas que no cumplen con el requisito legal establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en virtud que no especifican concretamente la clase de servicio recibido, derivado que la descripción de las facturas corresponden a honorarios profesionales por servicios de nutrición; evaluación a la situación del entorno de precios internacionales de granos; servicio de administración; servicio de asesoría profesional en temas organizativos; honorarios por prestación de servicios profesionales; honorarios por servicios de apoyo a la gestión, según contrato privado; servicio de supervisión a su sistema de planificación financiera, entre otros, los cuales fueron prestados por los proveedores que se detallan en el anexo de explicación de ajuste 1.1.1 de la audiencia concedida.

De la revisión del libro de Compras y Servicios Recibidos, se estableció que la contribuyente no tiene separado el crédito fiscal por operaciones locales y operaciones de exportación; sin embargo, en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, sí realizó dicha separación; en consecuencia, para realizar el presente ajuste, se determinó con base al porcentaje de los créditos fiscales (por actividades locales y de exportación) reportados en enero a diciembre de 2016; al respecto el Código Tributario en el artículo





98 relacionado con las atribuciones de la Administración Tributaria, en el numeral 3) establece: "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...".

Se solicitó por medio del requerimiento de información 2018-7-134-3, los contratos por los servicios recibidos, según anexo 1 de dicho requerimiento, en respuesta, la contribuyente presentó contratos de los siguientes proveedores: Baltro, Sociedad Anónima, del 11 de julio 2016; Inversiones Empresariales, Sociedad Anónima, del 27 de abril de 2015; Marco Antonio Palacios López, oferta de servicios profesionales en comercio internacional, de Palacios & Asociados a la División Industrial Pecuaria de la Corporación Multi-Inversiones; Rubén Alberto Contreras Ramírez, suscrito el 17 de noviembre de 2016; Sistemas y Equipos, Sociedad Anónima, del 26 de septiembre de 2014.

La contribuyente proporcionó contrato de servicios de apoyo a la gestión, suscrito con Inversiones Nuevas, Sociedad Anónima y Multi-Inversiones, Sociedad Anónima, del 13 de octubre de 2010. En el mismo indica que en el anexo I, establecen quiénes son las empresas receptoras del servicio y en el anexo II la remuneración y facturación de las receptoras; sin embargo, dichos anexos no fueron proporcionados, y en su lugar presentó acta notarial del 13 de junio de 2018, en donde indica que Inversiones Nuevas, Sociedad Anónima y Multi-Inversiones, Sociedad Anónima son proveedores de servicio por una cuota estimada durante el año 2016 de US\$3,252,090.42 y US\$632,732.46, respectivamente (folios 945-995).

La descripción que consta en las facturas y los contratos proporcionados por la contribuyente no es prueba suficiente para identificar la clase de servicio recibido, la temporalidad, la especialidad y el beneficio obtenido, debido a que no indican las áreas en las cuales se prestaron los servicios, en algunos casos, no indican el período en el cual se prestaron los servicios, no se comprueba en qué se benefició a la contribuyente al recibir estos servicios.

Lo anterior, conforme a los artículos 16 y 18 literal c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. El último artículo tipifica los requisitos obligatorios que deben contener los documentos para el reconocimiento del crédito fiscal, y la falta de uno de ellos imposibilita a la Administración Tributaria aceptar el crédito fiscal que genere el documento (factura) para su compensación.

En el presente caso, las facturas proporcionadas por la contribuyente de sus proveedores no cumplen con el requisito establecido en la literal c) del artículo 18, de la ley citada, el cual es claro al indicar que el documento (factura) debe especificar concretamente la clase de servicio recibido, con el fin de establecer si los mismos están vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios de la contribuyente.

En virtud de lo antes mencionado, no fue posible determinar que los servicios se vinculen con la actividad económica de la contribuyente, los cuales fueron operados en el libro de Compras y Servicios Recibidos y reportados en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de enero a diciembre de 2016, por lo que se formulan los ajustes al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, por Q6,000,728.91 por operaciones locales y





por operaciones de exportación. **Base legal:** artículos 15, 16 y 18 literal c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y, 98 numeral 3, del Código Tributario; vigentes en los períodos auditados.

## II. Argumentos de la contribuyente

Plantea excepción de prescripción de los ajustes al Impuesto al Valor Agregado de enero y febrero de 2016, por \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ respectivamente.

Indica que, para explicar la naturaleza jurídica de la prescripción tributaria, es necesario acudir a las normas que regulan sus lineamientos y a la doctrina, que la explica por sus características. Para la tratadista Rosana Morales Ordóñez (2003. La prescripción tributaria: estudio comparativo. Ecuador- países andinos. Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional): "... La prescripción es un modo anormal de extinguir la obligación tributaria y consecuentemente el crédito tributario y, frustra el interés de la administración de obtener valores debidos determinados a través de la ley. (...) La prescripción en derecho tributario es la pérdida de la acción de cobro de la deuda tributaria que tiene la administración tributaria por haberse extinguido la obligación tributaria por el transcurso del tiempo. (...) La interrupción de la prescripción tributaria es un mecanismo que impide que el crédito tributario se extinga, en razón de esto, la administración obtiene una prórroga del período para ejercitar la acción de cobro del crédito tributario. Para que la interrupción opere, es necesario que concurren dos condiciones: a) La causa interruptiva debe verificarse con respecto a un plazo de prescripción que se encuentra decurriendo. b) La interrupción debe producirse antes de la expiración del plazo, puesto que, si ocurriese después, no tendría el efecto interruptivo y carecería de sentido..."

Señala que los artículos 47 y 49 del Código Tributario regulan que SAT tiene la facultad de efectuar determinaciones de obligaciones tributarias a los contribuyentes (y de cobrarlas), siempre que lo haga dentro del plazo legal de 4 años. Dicho plazo debe computarse a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo (en este caso IVA), siempre que no se haya realizado un acto de interrupción de la prescripción dentro del referido plazo de 4 años. En el caso de mérito, no ha existido ningún acto que interrumpa la prescripción de dichos ajustes (enero y febrero 2016), toda vez que la resolución que confirma dichos ajustes, y que sí podría considerarse como un acto interruptivo de prescripción, fue notificada el 24 de abril de 2020; por lo que al haber transcurrido más de 4 años del vencimiento de la obligación tributaria para los períodos antes aludidos, los ajustes deben declararse prescritos e improcedentes.

Hace referencia a las normas jurídicas que regulan los plazos y vencimientos de la obligación tributaria y de conformidad con el artículo 1, numeral 7) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, es un impuesto cuyo período es un mes calendario; en consecuencia, debe pagarse de forma mensual. Asimismo, los contribuyentes deben presentar (artículo 40 del IVA), dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período, la declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes anterior, y juntamente con la presentación de dicha declaración, deberá hacer el pago del impuesto correspondiente.

Señala que la prescripción de estos períodos no fue interrumpida por SAT ni por ella dentro de esos 4 años. Este plazo debe computarse en años calendario (artículo 8





Código Tributario) y no días hábiles, pues así es como lo regula el artículo 47 del Código Tributario citado (interpretarlo de otra forma sería una flagrante violación al principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

Apunta que no debe confundirse los plazos legales establecidos en días, pues es para esos plazos (en días) que cobran relevancia los días que se consideran hábiles, tal y como lo establece el artículo 8 numeral 4 del Código Tributario. Por el contrario, en un plazo contado por años (como el caso de la prescripción), de ninguna forma se podría eliminar del cómputo los días en que SAT no laboró, pues precisamente allí radica la congruencia de lo establecido en el artículo 8 del Código Tributario al hacer distinción entre plazos por días y plazos por años.

Se refiere a los ajustes y períodos prescritos de enero y febrero 2016, vencimientos de pagos febrero y marzo de 2016, fecha de prescripción febrero y marzo de 2020. Por lo anterior, solicita que la presente excepción de prescripción se declare con lugar y, en consecuencia, se declare prescrito el derecho de SAT de confirmar los ajustes al crédito fiscal de enero y febrero de 2016, debiendo quedar sin materia.

En cuanto al resto de los ajustes (febrero a diciembre 2016), manifiesta violación del artículo 150 del Código Tributario; porque la resolución impugnada fue resuelta ni más que uno o dos párrafos de confirmación en cada ajuste. No entró a conocer las denuncias de violación al principio de legalidad, al aplicar bases impositivas no establecidas en ley; la aplicación analógica de la ley, cuando suprime derechos a deducciones, sin fundamentarse en ley; tampoco entró a conocer lo argumentado con base en la ley ni pruebas rendidas; no las analiza ni les otorga valor alguno. No existen elementos de juicio ni valoración a todas las pruebas y argumentos legales presentados; no desvirtúa ni los razona jurídicamente.

Indica que, al leer los párrafos de la resolución impugnada, la Administración Tributaria, hace caso omiso al esfuerzo que ha hecho, para describir el complejo proceso productivo de la misma; no lo toma en consideración y, sin más, confirma los ajustes porque "a su criterio" no están vinculados al proceso productivo de la misma. Siendo que su diseño es contar con personal para la producción de alimentos en su planta; terceriza todos los demás servicios que son esenciales para producir y comercializar a nivel local e internacional. Si dicho proceso productivo no se toma en cuenta para entender la necesidad de los servicios cuestionados, entonces se puede llegar a concluir en forma muy superficial, que los mismos no están vinculados al proceso de producción. Que se tome en cuenta para su evaluación, el complejo proceso productivo que realiza, y también solicita en "auto para mejor fallar", en esta fase del proceso administrativo.

Señala que resulta vital mencionar que en los ajustes formulados se alude a: "... crédito fiscal improcedente, por servicios respaldados con facturas que no especifican concretamente la clase de servicio recibido...".

Indica que las facturas presentadas sí cumplen con los requisitos exigidos por la ley para el reconocimiento del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado; que el origen de los servicios recibidos se encuentra vinculado al negocio, actividad y operación que genera la renta gravada.





Refiere que desarrolla su ciclo de negocio y cómo cada uno de los gastos cuestionados se encuentran ligados con el mismo, resultando indispensable para poder llevar a cabo su actividad productora de renta.

Hace una reseña de su actividad indicando que usa la mejor maquinaria y equipos con moderna tecnología, que el trabajo de las mezclas pasa por diferentes procesos de producción los cuales son resguardados de cualquier tipo de contaminación, ya que no existe ningún contacto manual con la materia prima y a la vez son importadas y analizadas en el extranjero y por el personal de control de calidad de la empresa antes de ser descargada en el país; en el proceso de empaqueo se verifica la calidad desde el inicio del proceso y hasta el final, haciendo muestras aleatorias; además, cuenta con básculas, pesado y corrección de peso automática que garantiza el peso del producto, finalmente, esto es despachado y enviado a los clientes de todo el país. Resalta que mantener una producción de esta dimensión necesita de un gran complejo industrial, entre las dos plantas que se encuentran en Escuintla y Masagua.

Indica que para dejar clara la cadena de valor dentro de la empresa, se resume en los siguientes macroprocesos:

1. Recepción de materias primas importadas (macro ingredientes), I. Maíz, II. Soya, III. DDGS, IV. Gluten y V. Grasa amarilla; 2. almacenaje de materias primas (macro ingredientes y micro ingredientes); 3. fabricación de alimentos para animales; y, 4. comercialización y venta del producto.

Refiere que su modelo de negocio está enfocado al 100% en la producción, y los servicios involucrados durante el proceso son tercerizados con empresas aptas para prestar estos servicios de la manera más eficiente posible, logrando con esto utilizar una economía de escala en donde la empresa se enfoca en su actividad principal y delega en manos especialistas los procesos inherentes, necesarios para el buen control del negocio (hace una descripción del ciclo de producción y de los servicios horizontales que involucra el mismo, en donde solo tiene contratado como personal en relación de dependencia al personal operativo como tal, tercerizando todos los demás servicios de su complejo y exitoso modelo de negocios).

Hace una descripción de su cadena de valor a saber: investigación de mercado, planificación y administración de la demanda, planificación de suministros, producción, mercadeo y ventas, logística y distribución, servicios administrativos, supervisión, seguridad, recursos humanos, finanzas, fiscales y legales, servicios informáticos y tecnológicos e indica que el ciclo de negocio y cómo cada uno de los proveedores de servicios se relaciona con el mismo, con el objeto de llevar a cabo producción de renta gravada. De lo anterior deviene la importancia de los servicios adquiridos, que hacen que los ajustes notificados carezcan de fundamento.

El ente fiscalizador se ocupó resolver y confirmar ajustes de tal relevancia, sin mayor análisis, consideración y razonamiento jurídico. “¿No resulta evidente que su interpretación de lo que se considera un servicio concreto es subjetiva?”, “¿Qué contribuyente podría cumplir con esa expectativa subjetiva de describir en una factura toda la relación del servicio a un proceso productivo?”.

Sostener tal criterio es equivalente a destruir todo el sistema comercial y fiscal guatemalteco. Una factura de servicios legales, por ejemplo, no es válida si en la factura





que emite el abogado no se describe todo lo que SAT quiere: clase de servicio recibido (servicio legal en el área de notariado consistente en elaboración de contrato laboral en escritura pública), la temporalidad (el día x a la hora x), la especialidad (en el área de derecho laboral y el beneficio obtenido (para documentar relación laboral de x persona para que realice x labores), debido a que no indican las áreas en las cuales se prestaron los servicios (para persona que laborará el área de empaque de alimentos para perros), en algunos casos, no indican el período en el cual se prestaron los servicios (día x a las x horas) no se comprueba en qué se benefició el contribuyente al recibir estos servicios (con la finalidad de plasmar los términos y acuerdos de la relación laboral que le es imprescindible para lograr empacar alimentos). Una factura por servicios de hospedaje tampoco es válida si no se describe todo lo anterior, tampoco una factura por servicios de transporte de personas, o por servicios de transporte de carga, o por lo que sea. Nada sería válido, ninguna factura. La ley pide algo muy razonable: descripción concreta del servicio. No detallada ni con la historia que pretende SAT y que termina con que dicha factura pueda probar y comprobar en qué se benefició la contribuyente. Toda esta descripción pretende SAT en cada factura; y no es lo que la ley pide, ni es la forma en la que todos los guatemaltecos documentan los servicios que presta o que se adquiere. Entonces, de allí la importancia de comprobar en las auditorías que hace SAT, cómo funciona un proceso productivo, de dar validez a los contratos, de cruzar información con los prestadores de servicios, de valorar todo lo probado, etc.

Indica que SAT reconoce la presentación de contratos, ofertas de servicios y demás que justifican el servicio, pero no le son suficientes para identificar la clase de servicios y todos los detalles que dice necesitar para entender la vinculación (ver página 9, segundo párrafo; página 15, tercer párrafo de la resolución impugnada).

Refiere que es imposible que produzca alimentos para animales, sin contratar servicios profesionales, servicios de mercadeo, servicios de comercio exterior, servicios de profesionales nutricionales, servicios de logística, de distribución, de planificación de la demanda, de planificación de la compra de suministros, todos vinculados a su actividad económica, pues para poder llevar a cabo su actividad generadora de renta que es la producción de alimentos para animales, necesita tercerizar toda clase de servicios.

Señala que debe analizar y dar la correcta interpretación al fundamento legal que establece los requisitos que deben cumplirse para poder aprovechar el crédito fiscal, y que es la norma aplicable primaria, siendo este el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y tomando en cuenta que todos los gastos cuestionados forman parte de su actividad económica, encontrándose vinculados a su proceso de planificación, producción y comercialización (entre otros), es evidente que estos cumplen con el inciso a) del artículo citado y así lo ha probado.

Detalla que su ciclo de negocio es complejo, por lo que se requiere de la contratación de servicios administrativos, financieros, logísticos, de mercadeo, limpieza, asesoría, legales, etc., de proveedores que posean el personal con las capacidades y especialización necesaria para prestar los mismos. La adquisición de estos servicios hace posible la producción de 7 marcas de alimentos para animales, lo cual se traduce en grandes cantidades de productos distintos, los que a su vez son comercializados en toda la región centroamericana. Es entendible que un servicio dentro de un proceso





~~2308~~  
2310

productivo tan amplio y complejo no sea tan fácilmente identificable o palpable como son los insumos y activos materiales; sin embargo, la adquisición de estos es igualmente necesario para la efectividad de un proceso productivo como el de Aliansa.

Cita y describe el artículo 18 y sus incisos a), b), c), d), e) de la ley del IVA e indica que ha cumplido con todos y cada uno de los requisitos de dicho artículo; en el caso de la información que debe colocarse en los conceptos de facturación, cuando se trata de servicios el artículo anterior establece que *"debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario"*. La ley obliga a especificar "concretamente la clase de servicio", pero en ningún párrafo del artículo antes citado se encuentra la obligación de describir información como: (i) referencia a qué período corresponde el gasto, (ii) en qué áreas de la empresa de la contribuyente fueron prestados los servicios; (iii) el beneficio obtenido; (iv) la planificación y los recursos humanos, financieros, materiales, tecnológicos, entre otros, invertidos en el servicio y todo lo que SAT aduce que debieran indicar las facturas que respaldan el crédito fiscal ajustado.

Indica que (i) las facturas son emitidas de manera mensual, los servicios son prestados mensualmente; (ii) la descripción de las facturas, establecen el área en la que fueron prestados los servicios (administración, finanzas, relaciones públicas, servicios médicos, informática, limpieza, etc.); (iii) el beneficio obtenido es el del servicio por sí mismo, para efectos de continuar con su actividad productora; y (iv) es evidente que el servicio debe ser prestado por el proveedor para el efecto, haciendo uso de sus propios recursos financieros, materiales, tecnológicos, etc. no teniendo que justificarse dicho extremo por cada proveedor. Nada de esto ha sido valorado por SAT.

Resulta imposible colocar la cantidad de datos que la Administración Tributaria solicita para la descripción del servicio dentro del espacio proporcionado en una factura, de ahí que la ley se refiera a la descripción en términos razonables y establezca una obligación simple con dos datos: el servicio concreto (servicio "administrativo" por ejemplo); y el monto de la remuneración u honorario.

Indica que de todas las facturas ajustadas, no hay una sola que diga o contenga un término genérico como "por servicios", describiendo todas y cada una de ellas concretamente los servicios adquiridos, y estando respaldadas por ofertas, contratos, o demostración de su vinculación al proceso productivo. Además, todas pagadas.

Señala que el artículo 22 del reglamento de la ley del IVA, en ninguno de sus incisos establece que la ausencia de descripción "detallada", con fechas, recursos, tipos y subtipos de servicios que SAT pretende, haga improcedente el crédito fiscal. Reitera que ha cumplido con todos los requisitos necesarios establecidos en ley para que el crédito fiscal generado en la adquisición de los servicios cuyas facturas han sido ajustadas por la Administración Tributaria, sea reconocido y declarado como procedente.

Refiere que, los documentos ajustados, fue que en algunos casos no presentó contrato por servicios celebrado con su proveedor. A este respecto reitera que SAT desconoce el derecho mercantil al ignorar la aplicación del artículo 671 del Código de Comercio de Guatemala, referente al derecho comercial, el cual establece que, las relaciones contractuales de carácter mercantil no están sujetas a formalidades especiales para su validez; es decir, que se pueden ser celebrados de manera verbal sin tener que constar



2309  
2311

por escrito, por lo que, la falta de un contrato escrito no conlleva la inexistencia de la relación contractual, mucho menos el desconocimiento del crédito fiscal que por derecho que le asiste.

El hecho que no exista un contrato por escrito no es razón para que no reconozca el crédito fiscal generado por el gasto incurrido de la prestación de servicios. De confirmar los ajustes por esta razón, se estaría violando principios contenidos en normas constitucionales fundamentales que son la libertad de industria, comercio y trabajo, entre otros.

### III. Análisis legales y técnicos de este tribunal

En virtud que la contribuyente invoca excepción de prescripción de enero y febrero de 2016, por y respectivamente, del derecho de la Administración Tributaria para confirmar los ajustes al crédito fiscal por operaciones locales y de exportación, es preciso analizar esa figura jurídica y su aplicabilidad al caso concreto.

En ese orden, el artículo 47 del Código Tributario, prescribe: “... *El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años (...)* En el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas...”, de lo citado queda claro que la prescripción ocurre cuando no se ejercitan los derechos señalados dentro del plazo previamente establecido. Para efectos del inicio del cómputo del plazo, el artículo 49 del mismo código dispone: “... *Los plazos establecidos en los artículos 47 y 48 de este código, se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo*”.

Por su parte, el artículo 40 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula: “*Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que se señale en el reglamento utilizando los formularios que proporcionará la Dirección al costo de su impresión. Juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante...*”.

De lo citado queda claro que el crédito fiscal que se genere en el mes, debe ser reportado dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento del período; que la Administración Tributaria puede realizar verificaciones, ajustes, determinaciones y exigir el cobro de las obligaciones tributarias, dentro del plazo de 4 años, y que los plazos se cuentan a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar tributo; en consecuencia, en el presente caso, el plazo para presentar las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de enero de 2016 venció el 29 de febrero de 2016; y para la de febrero de 2016 venció el 31 de marzo de 2016.

En virtud que la norma específica no define la prescripción es importante acudir al Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, de Manuel Ossorio (26ª edición actualizada, 1999, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas,





Editorial Heliasta, Argentina, página 787), que define prescribir como: “Mandar, ordenar. Adquirir el dominio por usucapión (v.). Extinguirse un derecho no ejercido durante determinado lapso”; y, prescripción como: “En Derecho Civil, Comercial y Administrativo, medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo que la ley determina, y que es variable según se trate de bienes muebles o inmuebles y según también que se posean o no de buena fe y con justo título. La prescripción llámese adquisitiva cuando sirve para adquirir un derecho. Y es liberatoria cuando impide el ejercicio de la acción para exigir el cumplimiento de una obligación”. Igualmente, define la prescripción liberatoria o extintiva, como: “... excepción para repeler una acción por el sólo hecho de que el que la entabla ha dejado durante un lapso de intentarla o de ejercer el derecho al cual se refiere. De ese modo, el silencio o la inacción del acreedor durante el tiempo designado por la ley, deja al deudor libre de toda obligación, sin que para ello se necesite ni buena fe ni justo título...”.

Por otro lado, la autora Catalina García Vizcaíno, en su obra Derecho Tributario (Tomo 1 Parte General, Ediciones Depalma 1999, Argentina, página 377), cita a Escriche que define la prescripción como: “un modo de adquirir el dominio de una cosa o de liberarse de una carga u obligación mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones señaladas por la ley”. De lo anterior se desprende que la prescripción extintiva, en el ámbito tributario, es el cese del derecho del acreedor tributario (el Estado) a determinar la deuda tributaria y exigir su pago al sujeto pasivo (contribuyente) por la inacción de un derecho (cobro del tributo) en un plazo determinado; por tanto, la falta de actividad administrativa del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria produce el efecto extintivo de la obligación tributaria.

En materia tributaria, es relevante la prescripción extintiva o liberatoria, pues es un medio de extinción de la obligación tributaria, siempre que concurren los supuestos enunciados en el Código Tributario, los cuales comprenden: **1)** transcurso del tiempo indicado en la ley; y, **2) silencio o inacción** de los sujetos que conforman la relación jurídico-tributario, sin que se produzcan las causales de interrupción. La prescripción tiene su razón de ser y responde a los principios de certeza y seguridad jurídica, pilares básicos del ordenamiento jurídico, pues representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben cuáles son sus derechos y obligaciones.

Por otra parte, el artículo 50 del mismo código preceptúa: “Interrupción de la prescripción. La prescripción se interrumpe por: 1. La determinación de la obligación tributaria, ya sea que ésta se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la Administración Tributaria (...) 2. La notificación de resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible. 3. La interposición por el contribuyente o el responsable de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria (...) El efecto de la interrupción es no computar para la prescripción, todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el plazo, a partir de la fecha en que se produjo la interrupción...”.

Página 12 de 94  
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/Irsa





Conforme la norma anterior, de llegar a ocurrir alguno de los actos interruptivos contemplados en el artículo 50 del código citado, el cómputo de la prescripción o derecho de la Administración Tributaria vuelve a iniciarse por un nuevo plazo; por lo que, para determinar si existe prescripción del derecho de la Administración Tributaria para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, en este caso del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, se debe considerar la fecha en que se debía presentar la declaración de tal impuesto, el tiempo transcurrido y también debe analizarse si dentro del transcurso de este, ha existido o no un acto interruptivo de los que se encuentran enumerados en el artículo 50 citado.

El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, en consulta virtual define el término interrumpir como: “Cortar la continuidad de algo en el lugar o en el tiempo...” (consulta en el sitio electrónico <https://dle.rae.es/?id=Lx11HLA>, recuperado el 16/01/2024). Por consiguiente, los actos interruptivos señalados en el artículo 50 del Código Tributario, tienen el efecto de cortar el cómputo del plazo de prescripción que había iniciado a correr y se comienza a computar de nuevo.

En cuanto al cómputo de los plazos, el artículo 8 del mismo cuerpo legal, dispone: “Cómputo de tiempo. Los plazos legales, reglamentarios y administrativos, se contarán en la forma siguiente: 1. En los plazos legales que se computan por días, meses y años, se observarán las reglas siguientes (...) b) Los plazos serán fijados en horas, días, meses o años, y se regularán según el Calendario Gregoriano. Los años y los meses inmediatos siguientes, **terminarán la víspera de la fecha en que principiaron a contarse...**” (énfasis añadido); en ese sentido, cuando se realiza el cómputo de los plazos en años, debe tenerse presente que los mismos vencen en la víspera, como lo regula dicha ley.

En este caso, la **contribuyente plantea excepción de prescripción** de los ajustes al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, por operaciones de exportación y locales, crédito fiscal improcedente, por servicios respaldados con facturas que no especifican concretamente la clase de servicio recibido, **de enero y febrero de 2016**, porque aduce que han transcurrido 4 años para que la Administración Tributaria pudiera hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, conforme el artículo 49 del Código Tributario; por ello se examinan las declaraciones mensuales de tales períodos, estableciendo que la de enero de 2016 comenzó a contarse a partir del **29 de febrero de 2016** (lunes); y siendo que los plazos vencen en la víspera, los 4 años de prescripción para la declaración de enero de 2016, concluyeron el **28 de febrero** de 2020 (viernes).

Declaración del Impuesto al Valor Agregado		Plazo de la prescripción contado desde la fecha de vencimiento de la última declaración	¿Rectificó las declaraciones?	Notificación de la resolución recurrida GEG-DR-R-2020-21-01-000373 el 24 de abril de 2020
Período 2016	Fecha de vencimiento del pago de la obligación tributaria			
Enero	29/02/2016	28/02/2020	No	

La Administración Tributaria emitió la resolución GEG-DR-R-2020-21-01-000373 del 20 de abril de 2020, misma que confirman los ajustes al Impuesto al Valor Agregado.





Del análisis de los elementos que obran en las actuaciones, **se determinó que no consta que antes del 28 de febrero de 2020, se hubiera producido alguno de los actos regulados en el artículo 50 del Código Tributario, que pudieran interrumpir el plazo de la prescripción**; tampoco que haya realizado alguna rectificación a las declaraciones que corresponden a los períodos señalados; por tal motivo y, con el objeto de obtener mayores elementos de juicio en cuanto a establecer la existencia de otros actos administrativos que pudieran haber interrumpido el plazo de la prescripción, en esta instancia se solicitó a las unidades pertinentes de la Administración Tributaria, información sobre si se tramitó o tramitan expedientes relacionados con la contribuyente de mérito y que concierna al Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a los períodos de enero y febrero de 2016, que puedan incidir en la solicitud de prescripción referida (aceptación de ajuste, convenio de pago, rectificación de declaraciones, solicitud de devolución, etc.), detallando las fechas exactas de los actos o actuaciones que pudieran encuadrar en el artículo 50 del Código Tributario, relacionado a los actos interruptivos de la prescripción.

Como resultado de las mismas, las unidades requeridas enviaron los memorándum que a continuación se detallan, informando lo siguiente: a) MEM-SAT-GEG-DRE-051-2023 del 13 de septiembre de 2023, enviado por la División de Recaudación de la Gerencia Especiales Grandes: "... actualmente en esta división no se tramitan expedientes relacionados con el contribuyente ALIMENTOS PARA ANIMALES, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 57369-8 y que correspondan al impuesto y períodos señalados en el memorándum referido en el asunto..."; b) MEM-SAT-IAJ-DPJ-UCA-4610-2023 del 14 de septiembre de 2023 de la Unidad Contencioso Administrativo, Departamento de Procesos Judiciales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos: "... se informa que según verificación realizada en el Sistema General de Expedientes Legales, no se encontraron en esta unidad expedientes en relación a la información requerida"; y, c) MEM-SAT-GEG-DFI-091-2023 del 19 de septiembre de 2023, emitido por la División de Fiscalización Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes: "... actualmente en esta División no se tramitan expedientes relacionados con el contribuyente ALIMENTOS PARA ANIMALES, SOCIEDAD ANÓNIMA NIT 57369-8, y que correspondan al impuesto y períodos señalados en el memorándum referido en el asunto, y que puedan incidir en actos interruptivos a la solicitud de excepción de prescripción..." (folios del 2289 al 2300).

En ese orden, **verificadas las actuaciones se constata que, durante el plazo comprendido entre el 29 de febrero de 2016, cuyo plazo de prescripción fue el 28 febrero de 2020 no se produjo ningún otro acto de los establecidos en el artículo 50 del Código Tributario que interrumpieran el plazo de la prescripción, para dicho período.**

Por lo relacionado, se concluye que ante tal escenario el derecho de la Administración Tributaria para formular y notificar los ajustes al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado de enero 2016, por Q255,778.86 de 2016 (operaciones de exportación, por Q20,462.31 y operaciones de exportación, por Q235,316.55), hecho que se **configuró la prescripción** en virtud que no hubo ningún acto interruptivo.

Ahora bien, referente al período de febrero de 2016, este plazo inició el 31 de marzo de 2016 fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo, por





2313  
2315

lo que vencía el **30 de marzo de 2020**; sin perjuicio de lo anterior, los plazos legales también pueden verse suspendidos por hechos no previstos o de fuerza mayor, tal como sucedió en el país por la **pandemia de Covid 2019**, ante lo cual, con el objeto de mantener la seguridad y la vida de los habitantes, así como la funcionalidad de las instituciones del Estado, mediante Decretos Gubernativos 5-2020 y 6-2020 emitidos el 5 y 21 de marzo de 2020, respectivamente, se decretó estado de calamidad pública en todo el territorio de la república de Guatemala.

En concordancia con lo anterior, el presidente de la República dictó las "Disposiciones presidenciales en caso de calamidad pública y órdenes de estricto cumplimiento" suspendiendo las labores y actividades en las distintas dependencias del Estado durante el plazo comprendido del 17 al 31 de marzo de 2020; el 29 de marzo de 2020 se publicaron nuevas disposiciones presidenciales y se suspendieron las labores y actividades en las entidades del Estado hasta el 12 de abril de 2020.

En lo que respecta a los plazos en los procesos administrativos de la Administración Tributaria, el artículo 8 numeral 6) del Código Tributario prescribe: "... *Los plazos legales se computarán por días, meses y años, se observarán las siguientes reglas (...) 2. Se consideran inhábiles tanto los días declarados y que se declaren feriados legalmente, como aquellos en los cuales la Administración Tributaria no hubiere prestado servicio al público, por cualquier causa, de lo cual se llevará un riguroso registro (...) El Ministerio de Finanzas Públicas podrá en casos excepcionales, declarar días inhábiles en la Administración Tributaria. En estos casos se aplicarán las normas previstas en este artículo...*"; por otra parte, el artículo 59 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria prescribe: "... *Todas las obligaciones, funciones, atribuciones, competencias y jurisdicción que en materia tributaria y aduanera asignen las leyes y reglamentos a la administración tributaria y aduanera, al Ministerio de Finanzas Públicas o al Ministro de Finanzas, se entenderán asignadas a la SAT, a partir de la fecha en que la SAT asuma dichas obligaciones, funciones, atribuciones, competencias y jurisdicción de conformidad a lo establecido en el artículo 49 de esta ley...*".

En ese orden, el 24 de marzo de 2020 se publicó en el Diario Oficial la resolución de la Superintendencia SAT-DSI-280-2020, en la cual se resuelve: "... **Declarar días inhábiles para la Administración Tributaria, con efecto de diferir el cómputo de los plazos establecidos en la legislación tributaria y en los procedimientos administrativos internos instituidos en la Superintendencia de Administración Tributaria, que estuviesen por iniciar o ya estuviesen transcurriendo, los días 24, 25, 26, 27, 30 y 31 de marzo de 2020, y 1, 2, 3, 6, 7, 8, 13 y 14 de abril de 2020, inclusive...**" (el resaltado es propio).

La justificación jurídica de dicha declaración se encuentra contenida en el considerando tercero de la resolución referida así: "*Que es del conocimiento general que la declaratoria de Estado de Calamidad, por el lapso acordado por el Presidente de la República, y la limitación que del ejercicio del derecho de libre locomoción se ha acordado, **impidieron la realización de actividades en dependencias del sector público y en empresas y negocios del sector privado**, lo que configuran situaciones excepcionales que permiten a la Administración Tributaria ejercitar la facultad antes dicha, **con el propósito de diferir el transcurso y acaecimiento de plazos que de acuerdo con la legislación tributaria inician a correr o se encuentran corriendo para cumplir obligaciones tributarias,***

Página 15 de 94  
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/Irsa





2314  
2316

conferir audiencia por parte de la Administración Tributaria y evacuar estas por parte del contribuyente, interponer recursos, **posibilitar que acaezca la prescripción (en favor o en contra del contribuyente y de la administración)**. Además, conlleva como efecto impeditivo, el que no se pueda realizar y atender citaciones, requerir información de los contribuyentes y realizar procedimientos de fiscalización y verificación, evitando con todo lo anterior efectos preclusivos tanto en perjuicio de los contribuyentes como de la propia Administración Tributaria” (énfasis añadido). De lo anterior, se comprende que el propósito de la resolución fue aplazar el tiempo para el acaecimiento de los hechos que, en condiciones excepcionales (pandemia Coronavirus Covid 19), pudieran perjudicar a cualquiera de las partes de la relación jurídico-tributaria; es decir, que los plazos cuyo cómputo se iniciaría o ya estuviera corriendo en esas fechas.

Consecuentemente, si se toma en consideración que la resolución de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT-DSI-280-2020 tenía como objeto el diferimiento de los plazos establecidos en la legislación tributaria y en los procedimientos administrativos por el plazo de 15 días hábiles, comprendidos entre el 24 y el 31 de marzo 2020 y del 1 al 14 de abril 2020, la prescripción del plazo de los 4 años no se configuró en marzo de 2020 como señala la recurrente, sino quedó prorrogada 14 días hábiles después de esa fecha; con ello se evidencia que no se produjo la prescripción alegada. Aunado a lo anterior, la recurrente no tomó en consideración que el Congreso de la República de Guatemala, emitió la Ley de Emergencia para Proteger a los Guatemaltecos de los Efectos Causados por la Pandemia Covid-19, con vigencia a partir del 2 de abril de 2020, en cuyo artículo 19, estableció la suspensión de los plazos administrativos, por el lapso de 3 meses, a partir de la vigencia de este decreto; por lo que se determina que no operó la prescripción a su favor y que no es procedente declarar prescritos los ajustes formulados y confirmados en el Impuesto al Valor Agregado, de febrero; y en consecuencia, los períodos de marzo a diciembre de 2016.

Por lo anterior, y en relación con los períodos de febrero a diciembre de 2016, que no están prescritos, relacionado con el crédito fiscal improcedente, por servicios respaldados con facturas que no especifican concretamente la clase de servicio recibido. Al respecto, se cita el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que regula: “... *Procede el derecho al crédito fiscal para su compensación, por la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica. Se entiende por actividad económica, la actividad que supone la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios...*”. La norma transcrita establece la condición para la procedencia del crédito fiscal; deben estar vinculados con la actividad económica; en ese sentido, la especificación concreta de los servicios resulta importante para determinar dicha vinculación. Por su parte, el artículo 18 de la ley citada, establece: “... *Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes (...)* c) *Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y **cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido** y el monto de la remuneración u honorario (...)* Para tener derecho al reconocimiento del crédito





2317  
2317

fiscal, el contribuyente debe cumplir además con los requisitos indicados en los artículos 16, 17 y 20 de esta ley..." (énfasis añadido).

De las normas citadas se interpreta que para que proceda el derecho a la compensación del crédito fiscal, por la adquisición de bienes o la utilización de servicios, estos deben ser aplicados a actos gravados, así como estar vinculados con la actividad económica de los contribuyentes; es decir, que debe tratarse de compras que servirán de insumos para la producción, comercialización o distribución de los bienes que la contribuyente vende o de los servicios que presta; no de cualquier bien; para tales efectos, la factura que respalda el crédito fiscal, en el caso de bienes, debe detallar el concepto, unidades y valores de esos bienes.

Asimismo, en el caso de **servicios**, debe especificar concretamente la clase de la cual se trata, de tal manera que de su sola lectura se pueda saber si existe tal vinculación. En el presente caso, al haberse ajustado los servicios siguientes: "honorarios profesionales por servicios de nutrición...", "evaluación a la situación del entorno de precios internacionales de granos...", "informe especial de monitoreo...", "servicios de supervisión a su plan de compra de granos", "servicios administración", "servicios de asesoría profesional en temas organizativos", "consultoría legal en materia de comercio internacional", "honorarios profesionales por servicios legales", "honorarios por prestación de servicios profesionales", "servicios de supervisión legal", "Srv. Admon., y gestión de riesgo", "Serv. Administrativos y fiscal", "adqui.bien/serv. logística y aduana", "servicios administrativos legal y fiscal", "servicios de abastecimiento estratégico, según contrato...", "honorarios por servicio de apoyo a la gestión, según contrato privado", "gestión de servicios de contabilidad, tesorería, compras, soporte, tecnológico, recursos humanos, cumplimiento fiscal, consolidación de elaboración de informes financieros, retainer fee...", "servicio de supervisión a su plan de compras de granos", "servicio de supervisión a su planificación financiera", "servicio de planificación financiera", "servicio de supervisión a su planificación estratégica", "servicio de supervisión a su planificación tesorería", "servicio de supervisión a su planificación de financiamiento", "servicios de supervisión legal", "servicios de supervisión a su estrategia empresarial", se puede apreciar que de su sola lectura surgen los cuestionamientos, entre otros, los siguientes: ¿qué tipo de asesoría se prestó?, ¿a qué se refiere con servicios de supervisión? ¿de qué se tratan la evaluación a la situación del entorno de precios internacionales de granos?, ¿qué es informe especial de monitoreo?, ¿en que consiste los servicios de supervisión al plan de compras de granos? ¿a qué se refieren los servicios administración?, ¿cuáles son esos servicios de asesoría profesional en temas organizativos?, ¿a qué se refieren los honorarios profesionales por servicios legales?, ¿qué es Srv. Admon., y gestión de riesgo?, ¿dichos servicios están vinculadas con su actividad económica?

Atendiendo a la interpretación de la ley conforme los artículos 10 y 11 de la Ley del Organismo Judicial, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, según consulta virtual define **detallar**: "tr. Tratar o referir algo por partes, minuciosa y circunstancialmente" (<http://dle.rae.es/detallar?m=form>, **especificar**: "tr. Explicar, declarar con individualidad algo" (<http://dle.rae.es/especificar?m=form>, **concretamente**: "4. adj. Preciso, determinado, sin vaguedad" (<http://dle.rae.es/concretamente?m=form>,





2316  
2318

recuperados el 16 de enero de 2024). De tales definiciones es lógico comprender que la finalidad de la ley es que las facturas que respaldan compras de bienes o servicios, detallen minuciosamente los bienes adquiridos; asimismo, que se especifiquen con precisión los servicios recibidos, por lo cual el artículo 18 literal c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sí obliga a detallar en las facturas los bienes que se compran, así como especificar concretamente los servicios recibidos, para quienes reclaman crédito fiscal con efectos de compensación; por consiguiente, el argumento de la contribuyente de que debe entenderse como “servicio” lo general y “administrativos, de consultoría, profesionales, médicos, legales, de limpieza o de auditoría”, lo concreto y que la ley no dice amplia o detallado, deviene de una interpretación incorrecta. En consecuencia, no basta con la emisión de la factura para amparar una compra o un servicio, sino que debe observarse que cumpla los requisitos establecidos en la ley respectiva; tampoco puede ser subsanada la omisión de datos en la factura, con documentos o explicaciones adicionales, toda vez, que es la misma factura la que debe contener la información que oriente a la Administración Tributaria a determinar la procedencia o improcedencia del crédito fiscal que se ampare con tal documento, no es necesario que la descripción sea extensa pero debe evidenciar la vinculación con su actividad; se aclara que, los servicios descritos de los mismos no es posible identificar quién utilizó dichos servicios y para que sirvieron; tampoco se tiene la certeza para que sirvieron, por lo cual dichas facturas no cumplen lo establecido en el artículo 18 literal c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En cuanto a sus argumentos que no entró a conocer las denuncias de violación al principio de legalidad, al aplicar bases impositivas no establecidas la aplicación analógica, cuando suprime derechos a deducciones, sin fundamentarse en ley; tampoco no entró a conocer lo argumentado en base a la ley y pruebas rendidas; no las analiza ni les otorga valor alguno. No existen elementos de juicio ni valoración a todas las pruebas y argumentos legales presentados; no desvirtúa ni los razona jurídicamente; es de aclarar que para la interpretación de la ley se debe observar lo establecido en el artículo 4 del Código Tributario, que regula: *“Principios aplicables a interpretación. 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”*. Asimismo, la Ley del Organismo Judicial en el artículo 10 establece: *“Interpretación de la Ley. 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 (...) d) al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho”* (el resaltado no es del original), en ese orden de ideas se trae a colación la importancia que para el presente caso tiene la prueba, tal como lo regula el artículo 142 “A” del Código Tributario que establece: *“En las actuaciones ante la Administración Tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho...”*. Por su parte, el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil preceptúa: *“Son medios de prueba (...) 5º Documentos...”*; es indispensable citar al tratadista Enrique M. Falcón que en su obra Tratado de la Prueba, Tomo 1 (Editorial Astrea, 1ª. edición, Buenos Aires, Argentina, páginas 23 y 24), citando a Guasp, define la prueba de la manera siguiente: *“... Las*

Página 18 de 94  
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/Irsa





~~3317~~  
2319

*simples alegaciones procesales no bastan para proporcionar al órgano jurisdiccional el instrumento que éste necesita para la emisión de su fallo. El juez, al sentenciar, tiene que contar con datos lógicos que le inspiren el sentido de su decisión, pero no con cualquier clase de datos de este carácter, sino solo con aquellos que sean o, por lo menos, le parezcan convincentes, respecto a su exactitud y certeza...". Así mismo indica (página 109): "Hechos evidentes. La evidencia es la ideación o percepción absolutamente clara y manifiesta de una idea o de una cosa, de la que nadie puede dudar racionalmente...", luego opina (página 151): "... En realidad lo que se obtiene en el expediente no es la verdad, es la certeza. De allí que la sentencia sea un acto de certeza, no de verdad...", y, en la página 153 Falcón indica lo que Muñoz Sabaté ha señalado: "... lo que objetivamente llamamos verdad, subjetivamente denominamos certeza. Si, pues por el lado objetivo de esa verdad, vista judicialmente, se nos presentan tales dificultades, forzoso será que desplacemos nuestra atención al campo puramente subjetivo de la prueba, como única forma de hallar un nivel o medida con la cual podamos dar por lograda la evidencia judicial..."*

Conforme lo expuesto, en este caso concreto, con base en la prueba analizada (facturas), se considera que no existe violación al principio de legalidad, así como la aplicación analógica de la ley, pues el ajuste formulado está fundamentado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y las pruebas fueron valoradas, ya que con base a ello fue que se formuló el ajuste porque no cumple con los requisitos establecidos en la ley.

Con relación a que se tome en cuenta para su evaluación, el complejo proceso productivo que realiza, y que solicita en "auto para mejor fallar", en esta fase del proceso administrativo; es importante indicar que si bien es cierto que su proceso productivo experimenta un grado de complejidad, también lo es que las facturas emitidas por sus proveedores no describen concretamente la clase de servicios recibidos, que es lo que cuestiona el ente exactor, situación que no interfiere con la complejidad de su proceso productivo; además, existen suficientes elementos de juicio dentro del expediente de mérito que no amerita diligencias para mejor resolver.

También argumenta que en las 2 hojas se ocupó para resolver y confirmar los ajustes de tal relevancia, sin mayor análisis, consideración y razonamiento jurídico; en principio no se puede hacer una validación de los razonamientos y consideraciones realizadas por la cantidad de hojas en las cuales obran los mismos, ya que la abstracción puede ser puntual, pero suficiente para poder contener los elementos de juicio relativos a la totalidad de hechos, argumentos y análisis legales, por lo que la apreciación es subjetiva y no evoca violación a supuestos legales. Adicionalmente, consta en las actuaciones que la audiencia conferida se le dieron a conocer en explicación de los ajustes, anexo de explicación de ajustes 1.1.1 y hoja de liquidación del Impuesto al Valor Agregado (folios 1419 al 1433) y en la resolución recurrida hace alusión de dichas explicaciones, anexos y liquidación de dicho impuesto; es decir, que existe un análisis, consideraciones y razonamientos, tanto técnicos como legales.

Respecto de que, las facturas son emitidas cada mes, los servicios son prestados describe el área en que fueron prestados los servicios, por ejemplo: administración, finanzas, relaciones públicas, servicios médicos, informática, limpieza; se aclara que, atendiendo lo establecido en el artículo 18 literal c) de la Ley del Impuesto al Valor

Página 19 de 94  
**RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024**  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/Irsa





2318  
2320

Agregado, los bienes adquiridos se deben detallar y los servicios especificarse concretamente, lo cual no ocurre en el presente caso, toda vez que de los conceptos: servicios legales, servicios especiales y los servicios profesionales no se puede saber a qué área ni qué tipo de servicio legal fue el brinda, tampoco en qué período fueron prestados, no se tiene certeza quién los utilizó ni en qué momento, por lo que no es posible establecer si están vinculados con su actividad económica; en ese sentido, sus argumentos carecen de sustento, y el hecho de que se trata de servicios que se adquieren de forma mensual, no subsana el requisito legal mencionado.

En cuanto que no ha celebrado contrato y que de conformidad con el artículo 671 del Código de Comercio de Guatemala, las relaciones contractuales de carácter mercantil no están sujetas a formalidades especiales para su validez y que de buena fe presentó algunos contratos mercantiles suscritos con algunos proveedores, a efecto de coadyuvar en su labor de fiscalización. Es de indicar que aunque haya presentado algunos contratos para aclarar la descripción de las facturas y considera que con ello cumple con el requisito señalado; sin embargo, tal como quedó analizado y establecido la especificación concreta de los servicios por disposición legal debe constar en la factura; por consiguiente, este requisito no puede suplirse acudiendo a detalles o aclaraciones adicionales; por lo tanto, el adquirente tiene derecho de proporcionar al emisor de la factura los datos que necesita se consignen en esta.

En cuanto a que dentro del espacio proporcionado en una factura común y corriente para la descripción del servicio, es imposible colocar la cantidad de datos que la Administración Tributaria solicita, de ahí que la ley se refiera a la descripción en términos razonables y establezca una obligación simple con dos datos: el servicio concreto (servicio "administrativo" por ejemplo); y el monto de la remuneración u honorario; al respecto, es importante considerar que la literal c) de dicho artículo, establece que en el documento (factura), debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido, y como ya se describió con anterioridad la palabra "concreto" según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, es precisar qué tipo de servicio se efectuó, para que con la lectura de la descripción de la factura se entienda que el mismo fue utilizado en el proceso productivo, hecho que no sucede con las facturas ajustadas; en este orden, cualquier explicación fuera del documento legal, no desvanece el ajuste que se formuló, toda vez que las **facturas ajustadas no cumplen por sí mismas el requisito legal de especificar en ellas concretamente la clase de servicio**, lo cual no puede ser complementado por ningún otro documento, por lo que no subsana el requisito legal omitido en las facturas, toda vez que como ya se señaló, en estas últimas se describe un concepto general, cuando deben bastarse por sí solas y no acudir a otros documentos, para querer subsanar la deficiencia, como lo señala la recurrente.

Con relación que la SAT reconoce la presentación de contratos, ofertas de servicios y demás que justifican el servicio, pero no le son suficientes para identificar la clase de servicios y todos los detalles que dice necesitar para entender la vinculación; se le indica que con este acto la Administración Tributaria valoró las pruebas presentadas por la contribuyente; sin embargo, el hecho de que haya presentado, no significa que las facturas ajustadas llenen los requisitos ineludibles establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dentro de los cuales preceptúa que dichos documentos detallen los

Página 20 de 94  
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/Irsa





bienes adquiridos y/o los servicios recibidos se especifiquen concretamente, por lo cual no puede pretender que cumplió todos los requisitos establecidos en la ley referida.

En concordancia con lo anterior, la Corte Suprema de Justicia ha analizado el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la condición exigida en este respecto a la descripción que debe contener la factura para el reconocimiento del crédito fiscal, concluyendo en sentencia emitida por la Cámara Civil de la corte referida, en recurso de casación 381-2016 la cual fue proferida contra la sentencia del 2 de julio de 2015, dictada por la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, lo siguiente: "... En el presente caso, la Sala sentenciadora señala en el fallo impugnado que: (...) se estima que si bien el servicio que se prestó se señaló muy generalizadamente, impropio resulta el requerimiento de que se especificara periodos de tiempo, lugares dónde se prestaron los servicios y el detalle pormenorizado de los trabajos realizados, como lo exigió la administración tributaria (...) La entidad casacionista argumentó que la Sala sentenciadora incurrió en error de hecho en la apreciación de la prueba por tergiversación, al extraer conclusiones que no corresponden con el medio de prueba impugnado, pues si hubiera analizado la factura y su concepto, hubiera identificado que con la descripción generalísima de "servicios de mantenimiento" no pueden establecerse los bienes y/o servicios que están vinculados con el proceso de producción y comercialización, que se destinan a la exportación que realiza la contribuyente. Esta Cámara, al realizar la confrontación correspondiente de la prueba atacada de error, determina que efectivamente la factura (...) establece en su descripción: gastos de mantenimiento, **pero no especifica en qué consisten dichos gastos, por lo que resulta imposible determinar si lo que se denomina gastos de mantenimiento, se encuentran vinculados con el proceso de producción y comercialización** que se destina a la exportación de la contribuyente, siendo evidente que la apreciación de la Sala, sobre el contenido de ese medio de prueba es equivocada, resultando incontestable que tergiversó la factura relacionada, pues afirma algo que no coincide con el documento, incurriendo de esa forma, en el error de hecho en la apreciación de la prueba denunciado. Como consecuencia de lo anterior, es procedente el submotivo invocado, por lo que debe casarse la sentencia impugnada y hacerse los demás pronunciamientos que en derecho correspondan..." (el resaltado es propio).

En ese sentido también se pronunció la Corte de Constitucionalidad al analizar el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la condición exigida en este, respecto a la descripción que debe contener la factura para el reconocimiento del crédito fiscal, concluyendo: "... **resulta imprescindible que las facturas indiquen de manera clara, concreta y específica el servicio recibido; ello con el fin, de deducir de la simple lectura de los documentos que presenta la contribuyente el gasto a que hace referencia, sin necesidad de recurrir a otros escritos que respalden el mismo**". Criterio esgrimido en las sentencias emitidas el 28 de junio de 2018, 9 de octubre de 2019 y 22 de julio de 2020, dictadas en los expedientes 395-2018, 2440-2019 y 5069-2019.

En el caso que se analiza, lo descrito en la factura, a pesar de que contempla varios términos, estos son muy generales, por lo que se reitera que no cumple con el requisito de especificar en forma concreta el servicio recibido, de tal manera que se demuestre la





2300  
230

relación del servicio recibido con el proceso de comercialización; es decir, que agreguen valor a su proceso productivo y se cumplan los parámetros indicados en el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la pretensión de la contribuyente no tiene sustento legal y aceptarlos atentaría contra el principio de legalidad establecido en los artículos 154 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Conforme lo expuesto, los ajustes se originaron precisamente de la descripción contenida en las facturas objetadas; en ese sentido, los contratos suscritos con sus proveedores, no constituyen prueba idónea ni desvirtúan lo afirmado por la Administración Tributaria, debido a que la descripción concreta y específica de los servicios debe realizarse en la propia factura, de tal manera que, de su sola lectura pueda establecerse la vinculación con su actividad exportadora, es por ello que la Administración Tributaria se ve imposibilitada a establecer, de las facturas que acompañó, si existe o no vinculación con el proceso productivo; es decir, que si le prestan el servicio para la elaboración de alimentos preparados para animales.

De lo expuesto se confirma que lo actuado por la Administración Tributaria se encuentra apegado a lo que exigen las normas específicas aplicables al caso concreto. Por lo anterior, los ajustes tienen sustento legal y técnico y **se confirman parcialmente**, por por operaciones locales y por operaciones de exportación, por los períodos de febrero a diciembre de 2016. Por otro lado, se **desvanecen parcialmente**, por por operaciones locales y por operaciones de exportación del período de enero de 2016, según lo analizado en el apartado de la excepción de prescripción, en virtud que se determinó que esta operó.

**1.2) POR CRÉDITO FISCAL NO RESPALDADO POR LA DOCUMENTACIÓN LEGAL CORRESPONDIENTE**

**1.2.1) POR OPERACIONES LOCALES, POR**

**1.2.2) POR OPERACIONES DE EXPORTACIÓN, POR**

Para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente, el 30 de mayo y 21 de noviembre de 2018, se notificaron los requerimientos de información 2018-7-134-2 y 2018-7-134-5, respectivamente, para que la documentación solicitada, fuera presentada dentro del plazo legal de 3 días hábiles posteriores a la fecha de notificación.

Derivado de la auditoría realizada se determinó que la contribuyente, durante febrero, mayo y junio de 2016, registró en el libro de Compras y Servicios Adquiridos, y reportó en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, crédito fiscal respaldados con facturas emitidas por Sedima, Sociedad Anónima, NIT 8726252-5, resolución 2014-5-81-117, del 11 de septiembre de 2014, serie "A" rango del 1 al 25 y caducidad el 10 de septiembre 2015, cuya resolución se encuentra vencida al momento de su emisión, documentos que se detallan en el anexo de explicación de ajuste 1.3.1 de la audiencia concedida.

Por otro lado, de la revisión del libro de Compras y Servicios Recibidos, se estableció que no tiene separado el crédito fiscal por operaciones locales y de exportación; sin embargo, en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, sí realizó dicha separación; en consecuencia, para realizar los ajustes, se determinaron con base al porcentaje de los créditos fiscales (por actividades locales y de exportación) reportados





2321  
2323

en las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado de enero a diciembre de 2016; conforme los artículos 98 del Código Tributario; 16 y 18 literal a), 29, 30 y 36 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y el 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Por lo expuesto anteriormente, se formularon los ajustes al crédito fiscal por operaciones locales y de exportación del Impuesto al Valor Agregado, por

2. **Base legal:** artículos 16, 18 literal a), 29, 30 y 36 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 4, 98 numeral 3) y 103 del Código Tributario; 10 de la Ley del Organismo Judicial; y, 381 del Código de Comercio de Guatemala; vigentes en los períodos auditados.

## II. Argumentos de la contribuyente

Manifiesta que el derecho al crédito fiscal que reportó respaldado por las facturas del proveedor Sedima, S.A. es legal y legítimo, dichas facturas en su momento fueron autorizadas por la Administración Tributaria, esto de conformidad con el artículo 18 inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. No obstante, el ente fiscalizador insiste en desconocer el derecho al crédito fiscal que le asiste en vulneración a la ley, y al principio de legalidad y reserva de ley, pues dicha autorización "supuestamente" vencida se encuentra fundamentada en una norma de rango reglamentario como lo es el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual en todo caso debería considerarse como un hecho sancionable con una multa imponible al emisor.

Indica que una norma de rango reglamentario no es superior a la ley. Entonces, si la ley no dispone en forma expresa que una autorización vencida, haga improcedente el crédito fiscal, no puede sustentarse el ajuste en cuestión. Cita y describe el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado e indica que sostener la aplicación del artículo reglamentario citado para modificar el artículo 18 literal a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sería como afirmar que un reglamento dictado por autoridad administrativa tiene la posibilidad de modificar la ley emanada del Congreso de la República.

Señala que los principios de reserva de ley y legalidad tributaria se encuentran regulados en el último párrafo del artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que 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. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. ¿Qué hace el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado?, la respuesta es obvia: resta validez y modifica lo dispuesto en el artículo 18 a), y 16 de la ley del IVA, así como del artículo 22 y 23 del Decreto 10-2012. La procedencia del crédito fiscal la norma específica que lo regula es el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Señala que ninguno de los apartados de las normas citadas previamente, ni el artículo 18 a) ni ningún otro de la ley del IVA en cuestión establece que un elemento como la supuesta vigencia de una autorización, sea motivo materialmente relevante para desconocer el crédito fiscal. Dicho artículo reconoce que el crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos, que se encuentre respaldado por las facturas; asimismo, el





artículo 29 de la referida ley estatuye que los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquirente y, a su vez es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos: a) facturas, por las ventas, permutas.

Indica que las facturas como "supuestamente" vencidas, porque dicha disposición reglamentaria contradice la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y ante todo los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; por lo que existe inconstitucionalidad en caso concreto del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ello derivado que el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece taxativamente que son nulas de pleno derecho las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. Queda evidenciado que, para la procedencia del crédito fiscal, se ha cumplido con los requisitos que manda la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tanto lo que establece el artículo 16, 18 y 23 de dicha norma. Reitera que los artículos que establecen la obligación de autorización de facturas corresponden al emisor; por aparte, reitera que ha cumplido con los artículos 16, 17, 18 y 20 de la ley del IVA, para que su derecho a crédito fiscal sea reconocido.

Señala que el artículo 69 del Código Tributario, establece 2 categorías de normas tributarias susceptibles de ser infringidas por los contribuyentes: (i) sustanciales, y (ii) formales; adicionalmente la infracción se limita hasta donde dichas infracciones no constituyan falta o delito sancionados por la legislación de tipo penal.

Indica que, con base a lo anterior, la infracción a una obligación formal establecida en un reglamento debe ser sancionada con una multa al emisor de la factura, y no con el desconocimiento de un derecho como lo es el crédito fiscal generado por el pago efectivo del IVA por el comprador.

Refiere que la ley contiene normas legales respecto de la autorización de documentos obligatorios, tales como el artículo 30 y 36 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sobre la base de lo anterior, es importante mencionar que dicha ley, establece como un requisito fundamental que los contribuyentes obligados; es decir, (i) los emisores de las facturas, (ii) soliciten al fisco la autorización de los documentos que serán emitidos, delegando en su reglamento la responsabilidad de establecer los requisitos formales.

Exterioriza que el artículo 94 numeral 8) del Código Tributario, establece una sanción cuando no se cumple alguno de los requisitos formales.

De esa cuenta ha quedado claro que cumplió con las obligaciones legales para gozar del crédito fiscal; cosa distinta es que el emisor de las facturas no haya cumplido con las obligaciones que a él como emisor le impone la misma.

Una norma reglamentaria que impone un plazo de vigencia a las facturas -situación cuestionable de inconstitucional- se desconozca su efecto sustantivo de generar un crédito fiscal o gasto deducible a la contribuyente compradora, es contrariar el espíritu de la ley.





7622  
2325

La SAT realiza una integración analógica, procedimiento que está prohibido por el Código Tributario, de acuerdo con el artículo 5. ¿Acaso no hace eso la Administración Tributaria cuando al no encontrar asidero legal para desconocer el crédito fiscal, se fundamenta, entre otros, en el artículo 36 de la ley del IVA, que contiene una obligación para el contribuyente vendedor o prestador de servicios, pero que no regula la temporalidad de dicha autorización? El artículo citado establece como requisito, que las mismas hayan sido "autorizadas" por SAT, obligación que sí cumplió el emisor. El artículo 29 del reglamento de la Ley del IVA impone un supuesto plazo de vigencia de las facturas, que el emisor de estas debe observar, deja constancia de la inconstitucionalidad en caso concreto de dicha disposición, porque el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. Por todo lo expuesto, el ajuste al crédito fiscal debe ser desvanecido.

### III. Análisis legales y técnicos de este tribunal

Para el estudio, se cita el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que dispone: "... *Procedencia del crédito fiscal. Procede el derecho al crédito fiscal para su compensación por la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica...*"; el artículo 18 de la ley citada establece: "*Documentación del crédito fiscal. Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes: a) **Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que auto-impriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, conforme se establece en la ley, asimismo aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el artículo 57 de esta ley, facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando las mismas hubieren sido emitidas a través de un Generador de Facturas Electrónicas (GFACE) que esté debidamente autorizado por la Administración Tributaria...***" (énfasis añadido).

Esta norma establece que el reconocimiento al crédito fiscal está sujeto a la condición que debe estar respaldado con la documentación legal, consistente en facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito, recibos de pago, escrituras públicas, así como facturas electrónicas y notas de débito o crédito electrónicas; estos documentos deben cumplir ciertos requisitos formales, los cuales están especificados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, en los artículos siguientes: artículo 29 de la referida ley: "**Documentos obligatorios.** Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquirente y, a su vez es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos: a) **Facturas, por las ventas (...)** La Administración Tributaria está facultada para autorizar, a solicitud del contribuyente, el uso de facturas emitidas en cintas, por máquinas registradoras, en forma electrónica u otros medios, siempre que por la naturaleza de las actividades que realice se justifique plenamente. **El reglamento desarrollará los requisitos y condiciones**" (el resaltado es propio); el artículo 30 de la misma ley, prescribe: "... Las especificaciones y características de los documentos





obligatorios a que se refiere el artículo anterior, **se establecerán en el reglamento de esta ley...** (énfasis añadido); por su parte, el artículo 29 del reglamento de esa ley dispone: "**Documentos por ventas o servicios.** Los documentos a que se refieren los artículos 9 primer párrafo, 29, 52 y 52 "A" de la Ley, deben emitirse, como mínimo, en original y una copia (...) En todos los casos, los documentos llevarán impreso (...) 2) **El número y la fecha de emisión de la resolución de autorización.** 3) El plazo de vigencia, conforme lo establecido en este artículo (...) Los documentos que se autoricen para emitirse en papel tendrán dos años como plazo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización. **En el caso de la autorización de primeros documentos, el plazo de vigencia será de un año computado de la misma forma** (...) Se exceptúan las facturas electrónicas y el resguardo de copias de facturas emitidas en papel y que luego se convierten en registros electrónicos, los cuales tendrán las características establecidas en este reglamento y en los Acuerdos de Directorio de SAT correspondientes" (énfasis añadido).

En cuanto al requisito que se trata, es preciso conocer el sentido propio de los términos, de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, por lo que en consulta virtual del Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, la definición de las palabras siguientes es: plazo: "término o tiempo señalado para algo"; vigencia: "cualidad de vigente"; vigente: "Dicho de una ley, de una ordenanza, de un estilo o de una costumbre: Que está en vigor y observancia"; vigor: "... 2. Viveza o eficacia de las acciones en la ejecución de las cosas. Fuerza de obligar en las leyes u ordenanzas" (<http://dle.rae.es/plazo>; <http://dle.rae.es/vigencia?m=form>; <http://dle.rae.es/vigente>; y, <http://dle.rae.es/vigor>, recuperados el 20 de febrero de 2024.

En el ámbito legal, se comprende entonces que el plazo de la vigencia es el período de validez de una ley o acto (autorización); por lo que, fuera de dicho plazo lo prescrito o lo actuado **no tiene fuerza legal y por lo tanto resulta inexistente**, ahora bien, en la esfera del derecho administrativo tributario, la vigencia también se aplica para las condiciones y formalidades legalmente establecidas. En ese sentido, es importante mencionar que, para su uso, las facturas deben obtener autorización de la Administración Tributaria, en el caso de las **facturas en papel**, la autorización tiene vigencia de 2 años **y para la autorización de primeros documentos, el plazo de vigencia será de un año**; es decir, que las emitidas fuera de este plazo **no tienen validez legal**.

En este caso, las facturas detalladas en la explicación de ajuste 1.3.1 de la audiencia conferida, fueron emitidas por el proveedor Sedima, S.A., el 5 de febrero, 13 de mayo y 2 de junio todas del 2016; sin embargo, en esas fechas ya no tenían validez legal.

Lo anterior, se establece de los propios documentos que proporcionó la contribuyente donde se observa que fueron autorizadas **según la resolución 2014-5-81-117 del 11 de septiembre de 2014**, serie "A", del 1 al 25 y fecha de caducidad 10 de septiembre 2015 (folios 1006 y 1003); en consecuencia, en la fecha en que las emitió el proveedor, ya había perdido vigencia la autorización de la Administración Tributaria.

Si bien es cierto, los documentos fueron autorizados como lo afirma la recurrente, esta connotación se pierde por el transcurso del tiempo; por lo que el argumento que las facturas están debidamente autorizadas no es cierto, toda vez que, en el año 2016, que





fueron emitidas, ya no constituía un documento legal para respaldar el crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado.

Debe considerarse que el crédito fiscal que se reclama para compensación, debe ser generado por insumos o por gastos ligados en forma directa con la actividad económica o con el proceso productivo o de comercialización de los contribuyentes, pero ello no implica que pueda obviarse que el documento de respaldo **debe** reunir todos los requisitos establecidos para que tenga validez legal, entre ellos, está el que establece que los documentos cuenten con la autorización de la Administración Tributaria. Las normas tributarias no pueden interpretarse de manera aislada, sino que debe hacerse una integración de ellas; en este caso, el ajuste se sustenta en los artículos 16, 18 y 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 29 de su reglamento; al abordar estos artículos; primero, se debe analizar la procedencia del crédito fiscal; pero no debe interpretarse que para tener derecho a dicho crédito, no basta con presentar la factura con la cual se pretende respaldar el mismo e indicar que fue autorizada y que cumple con los demás requisitos legales y también fueron pagadas, como lo señala la recurrente, sino resulta relevante que los documentos que respalden el crédito fiscal cuenten con la autorización vigente por parte de la Administración Tributaria; por lo que, al no haber respaldo con las facturas legalmente autorizadas no le asiste el derecho que exige, independientemente que cumpla con los demás requisitos. Por lo anterior, el ajuste está legalmente formulado, tal y como se le dio a conocer a la contribuyente, por lo que **se confirman**.

Con base a lo anterior, se presenta la siguiente:

Página 27 de 94  
**RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024**  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/lrsa





**Reliquidación  
Del Impuesto al Valor Agregado  
(Cifras expresadas en quetzales)**

2016	DECLARACIONES MENSUALES										AJUSTE CONFIRMADO		(+/-) AJUSTE DESVANECIDO EN ESTA RESOLUCIÓN POR ESTAR PRESCRITO		SALDOS SEGÚN ESTA RESOLUCIÓN		
	DÉBITOS POR VENTAS Y SERVICIOS	CRÉDITOS COMPRAS Y SERVICIOS DE EXPORTACIÓN	CRÉDITOS COMPRAS Y SERVICIOS OPERACIONES LOCALES	REMANENTE CRÉDITO FISCAL PERÍODO ANTERIOR OPERACIONES LOCALES	REMANENTE CRÉDITO FISCAL PERÍODO ANTERIOR OPERACIONES EXPORTACIÓN	DÉBITOS MAYOR QUE CREDITOS POR OPERACIONES LOCALES	IMPUESTO PAGADO	CRÉDITO FISCAL PARA EL SIGUIENTE PERÍODO OPERACIONES LOCALES	CRÉDITO FISCAL PARA SIGUIENTE PERÍODO OPERACIONES DE EXPORTACIÓN	CRÉDITO FISCAL OPERACIONES LOCALES	CRÉDITO FISCAL OPERACIONES DE EXPORTACIÓN	CRÉDITO FISCAL OPERACIONES LOCALES	CRÉDITO FISCAL OPERACIONES DE EXPORTACIÓN	CRÉDITO FISCAL ACUMULADO OPERACIONES LOCALES	CRÉDITO FISCAL ACUMULADO OPERACIONES DE EXPORTACIÓN	IMPUESTO A PAGAR	
Enero																	
Febrero																	
Marzo																	
Abril																	
Mayo																	
Junio																	
Julio																	
Agosto																	
Septiembre																	
Octubre																	
Noviembre																	
Diciembre																	
TOTALES																	

**Sanción:** multa del 100% sobre el impuesto a pagar conforme los artículos 88, 89 y 91 del Código Tributario, vigentes en los periodos auditados.

**Intereses:** cobrese intereses resarcitorios sobre el impuesto a pagar conforme los artículos 58 y 59 del Código Tributario, vigentes en el periodo auditado.

Los ajustes confirmados al crédito fiscal por operaciones locales y de exportación se rebajaron del remanente reportado en cada una de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la contribuyente deberá rectificar las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado de los periodos auditados y los que resulten afectados. Además, se tiene por señalada la inconstitucionalidad de la ley en caso concreto, conforme al artículo 118 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

**2) IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS, DE ENERO A DICIEMBRE DE 2016**

**2.1) POR INCUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE VALORACIÓN EN LAS OPERACIONES DE IMPORTACIONES DE MERCANCÍAS ENTRE PARTES RELACIONADAS, POR Q102,789,982.09**

**1. Introducción**

Para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente, el 28 y 30 de mayo, 3 de septiembre y 15 de octubre, de 2018, se notificaron los requerimientos de información 2018-7-134-1; 2018-7-134-2, 2018-7-134-3 y 2018-7-134-4, respectivamente, para que la documentación solicitada fuera presentada en el plazo legal de 3 días hábiles posteriores a la fecha de notificación.

**2. Antecedentes**

El 28 de marzo de 2017 la contribuyente presentó ante la Administración Tributaria, la declaración del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, formulario SAT-1411 18237964652, de enero a diciembre de 2016, en la que

Página 28 de 94  
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/Irsa





reportó que sí tiene partes relacionadas en el extranjero y sí realizó operaciones con ellas.

Dentro del rubro "Importaciones de Materia Prima" de la referida declaración, la contribuyente reportó importaciones, por [redacted], de los cuales según lo informado en la página 8 del Estudio de Precios de Transferencia de 2016; [redacted] corresponden a la compra de materia prima con la compañía relacionada en el exterior Grains Corporation, misma que se constituye en el objeto de análisis para el presente caso.

### 3. Elementos de Hecho

#### 3.1 Generalidades

De conformidad con lo solicitado en los requerimientos de información indicados, la contribuyente solicitó a la firma de auditoría Ernst & Young, S.A., la revisión de las operaciones realizadas con compañías relacionadas residentes en el exterior.

Como consecuencia de lo anterior, la firma de auditoría, con la información proporcionada por la contribuyente, presentó el "Estudio de Precios de Transferencia Ejercicio Fiscal 2016", en adelante se le denominará EPT, el cual consta de 70 páginas que incluyen los apéndices de la A a la E, que contiene la siguiente información: **I.** Glosario, **II.** Resumen Ejecutivo, **III.** Propósito, Alcance y uso del estudio, **IV.** Operaciones con Entidades Relacionadas, **V.** Información de la Compañía, **VI.** Análisis Industrial, **VII.** Análisis Funcional, **VIII.** Análisis Económico y Apéndices. Posteriormente al análisis del Estudio de Precios de Transferencia, el personal nombrado solicitó las ampliaciones, aclaraciones e información complementaria.

#### 3.2 Operación bajo análisis de precios de transferencia

Las operaciones afectas a precios de transferencia de la contribuyente, de enero a diciembre de 2016, son las operaciones de ingresos, por [redacted] y las operaciones de egresos, por [redacted] transacciones que la contribuyente detalló en la página 8 del Estudio de Precios de Transferencia de 2016.

La operación de compra de materia prima con su compañía relacionada, con residencia en Barbados, por [redacted] es la operación que la Administración Tributaria efectuó el análisis para verificar la correcta aplicación de las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, objeto de la presente explicación de ajuste.

En la auditoría practicada se determinó que la operación de compra de materia prima de la contribuyente **consistió en la importación de materia prima** (maíz amarillo y harina de soya americana); para el efecto, proporcionó como documentación de respaldo de dichas importaciones, las declaraciones de mercancías DUA-GT, por las compras a su parte relacionada en el extranjero Grains Corporation<sup>1</sup>, materias primas que fueron facturadas según el detalle que consta en cada factura que emitió Grains Corporation, adjuntando a las respectivas declaraciones de mercancías DUA-GT, las facturas, conocimientos de embarque ("Bill of Lading"), el certificado fitosanitario emitido por United States Department of Agriculture Animal and Plant Health Inspection Service Plant Protection and Quarantine de los Estados Unidos de América, entre otros.

<sup>1</sup> La entidad relacionada Grains Corporation, está radicada en The Grove, 21 Pine Road, Belleville St. Michael, Barbados según consta en las facturas de compra.



Como documentación adicional, para soportar la operación entre partes relacionadas en el exterior, la contribuyente proporcionó contrato suscrito con Grains Corporation, denominado CONTRATO DE SUMINISTRO MERCANTIL<sup>2</sup>, en el cual se establece que: "... La SUMINISTRANTE determinará, de tiempo en tiempo, el precio al que venderá LAS MATERIAS PRIMAS a LA SUMINISTRADA. En todo caso, los precios de las MATERIAS PRIMAS deberán atender en todo momento a las condiciones del mercado internacional, así como variaciones o incrementos en los costos asociados a estas. Al darse alguna variación en los precios de las MATERIAS PRIMAS, LA SUMINISTRANTE queda obligada a informarlo a LA SUMINISTRADA en forma inmediata".

Con respecto a la determinación del precio establecido en cada una de las importaciones de materias primas (maíz amarillo y harina de soya americana), identificado en cada factura emitida por Grains Corporation, se sostuvo reunión el 24 de agosto de 2018 en horario de 10:00 a 13:00, en Centro Empresarial Zona Pradera, Torre 1, Nivel 16 en las Instalaciones de los Dorados, Sociedad Anónima; en dicha reunión vía telefónica el Director de Riesgos comentó sobre las operaciones que llevan a cabo en cuanto al contrato de suministro mercantil.

Derivado de la reunión del 24 de agosto de 2018, el 15 de octubre de 2018 se notificó el requerimiento de información 2018-7-134-4, en el cual, en el numeral 1) se solicitó a la contribuyente lo siguiente:

"1. Describir, por escrito, refrendada por el representante legal de la contribuyente, cómo construye los precios internacionales de maíz y harina de soya, de conformidad con la reunión del 24 de agosto de 2018, se informó a la Administración Tributaria que el precio internacional de maíz y harina de soya está conformado así: cotizaciones diarias de precios internacionales más una prima o base, para establecer el precio final de su relacionada "Grains Corporation", por lo que se solicita lo siguiente: a. proporcionar los precios internacionales que usaron de referencia para definir el precio entre la contribuyente y su relacionada "Grains Corporation", impresa y en medio electrónico, formato Excel; indicando la fuente de dichos precios. b. Indicar, en forma escrita, en qué consiste la prima o base, detallando cada uno de los elementos y el valor que conforma la prima o base y proporcionar la documentación de soporte de dichos componentes, que prueben que son gastos efectivamente incurridos. c. demostrar que los servicios que conforman la prima o base cumplen con el principio de libre competencia".

De lo solicitado en el requerimiento de información, proporcionó nota explicativa del 19 de octubre de 2018 firmada por el contador registrado, en la cual indica lo siguiente: "... no realiza ninguna fijación de precios de materia prima, ya que como se establece en el Estudio de Precios de Transferencia (...) entregado al ente fiscalizador, Alimentos para Animales, S.A. realizó las operaciones de:

- Venta de producto terminado.
- Venta de insumos (sacos)
- Compra de materia prima

<sup>2</sup> Conforme al Contrato de Suministro Mercantil, la parte SUMINISTRANTE será Grains Corporation, la cual fue representada en dicho contrato por su DIRECTOR, señor Gunther Guillermo Gossman González y la SUMINISTRADA será Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, quien fue representada por el señor Juan Carlos Escobar Álvarez, firmada el 4 de julio de 2013.





(...) Alimentos para Animales, S.A., no realiza determinaciones de precios de materia prima (...) su única función (...) es la de solicitar dicho material para abastecer la producción. Por lo tanto (...) Alimentos para Animales, S.A., se limita a (...) solicitar el inventario necesario a tiempo al proveedor, que en este caso es Grains Corporation, bajo los estándares del proceso de importación de materia prima, cuya descripción se entregó a la auditoría como parte del requerimiento 2018-134-7-3 (sic) numeral tres (3).

En el mismo orden de ideas, como también se ha develado en el Estudio de Precios de Transferencia, Alimentos para Animales, S.A. y Grains Corporation son entidades relacionadas en donde cada una de ellas asume los riesgos asociados a sus actividades comerciales. Esto también se delimita en el contrato de suministro mercantil que se firmó entre las partes en donde se determinan los derechos y obligaciones de cada una de las compañías participantes, siendo Alimentos para Animales "La Suministrada" y Grains Corporation "La Suministrante", estableciéndose en dicho contrato en su cláusula primera lo siguiente: (...) Primera: Suministro Mercantil. Las partes contratantes celebran y documentan el presente CONTRATO DE SUMINISTRO MERCANTIL, a efecto LA SUMINISTRANTE suministre a LA SUMINISTRADA, en forma periódica, materias primas para la elaboración de alimentos balanceados para animales, consistentes en granos y harinas oleaginosas entre las que figuran sin constituir un listado limitativo o taxativo, las siguientes: maíz amarillo americano, harina de soya americana, Golden DDGS (...) LA SUMINISTRANTE determinará, de tiempo en tiempo, el precio al que venderá LAS MATERIAS PRIMAS a LA SUMINISTRADA (...) los precios de LAS MATERIAS PRIMAS deberán atender en todo momento a las condiciones del mercado internacional, así como variaciones o incrementos en los costos asociados a éstas (...) Por lo antes transcrito (...) Alimentos para Animales, S.A., tiene como derecho solicitar materia prima según su necesidad (...) siendo Grains Corporation la encargada de fijar el precio del producto solicitado y (...) la única que le puede suministrar la información solicitada a través del procedimiento establecido en la ley para solicitudes de información de esta naturaleza. Aclarado lo anterior se avoca a responder uno a uno los puntos requeridos: (...) a. proporcionar los precios internacionales que usaron de referencia para definir el precio entre el contribuyente y su relacionada "Grains Corporation", impresa y en medio electrónico, formato Excel; indicando la fuente de dichos precios. Es una elucubración más no una aseveración que Grains Corporation utiliza los precios de las Bolsas estadounidenses, especialmente la de Chicago para determinar el precio base, que es al cual dicha compañía adquiere el producto; sin embargo, cualquier otra información relacionada debe ser solicitada en la forma, modo y tiempo que la ley señala a la entidad Grains Corporation, puesto que mi representada no tiene alcance en cuanto al conocimiento de lo que el ente exactor pretende que se le entregue o informe (...) Alimentos para Animales, S.A. no posee ninguna documentación soporte de los precios internacionales que se usaron para definir el precio al que le facturó Grains Corporation (...) el proceso que conlleva la determinación del precio no es de conocimiento de mi representada, sino de la entidad Grains Corporation. Sin embargo, se ha entregado a la Administración Tributaria la información que comercial y legalmente se dispone sobre (sic) el precio recibido en la importación, así como su documentación de soporte, llámese factura, Declaración Única Aduanera, entre otros. b. Indicar, en forma escrita, en qué





consiste la prima o base, detallando cada uno de los elementos y el valor que conforma la prima o base y proporcionar la documentación de soporte de dichos componentes, que prueben que son gastos efectivamente incurridos. En el mismo sentido (...) manifiesta que no cuenta con la información solicitada por la Superintendencia de Administración Tributaria, en virtud que Alimentos para Animales, Sociedad Anónima no fija los precios y (...) desconoce en qué consiste la prima o base, por ende, no puede descomponer la misma en los elementos que la conforman. c. demostrar que los servicios que conforman la prima o base cumplen con el principio de libre competencia.

Reitera que esta información es un componente que solamente maneja Grains Corporation que no forma parte de las funciones de Alimentos para Animales, S.A y que esta última no tiene ninguna injerencia en la determinación del precio que se le factura. Sin embargo, tal como consta en el Estudio de Precios de Transferencia entregado a la Administración Tributaria, los resultados generados por Alimentos para Animales, S.A. en el período sujeto a revisión, en el cual se incluyen las 3 actividades con entidades relacionadas, en su análisis global, cumplen con el principio de plena competencia; por lo que debe entenderse que también en lo individual están cumpliendo con dicho principio (...). Considera que, para efectos de obtener la información sobre la composición del precio, la Administración Tributaria debe utilizar los mecanismos legales aplicables a información que se encuentre en poder de personas o entidades residentes en otras jurisdicciones. No está de más hacer notar que requerirnos información en forma coactiva, a la que no tenemos acceso y que de acuerdo a las leyes aplicables, no es competencia nuestra tenerla y entregarla, es una violación al Principio de Legalidad contenido en el artículo 154, así como también al derecho de defensa y debido proceso establecido y reconocido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, razón por la cual queremos dejar constancia de la inconstitucionalidad en caso concreto...".

Con relación a lo manifestado por el representante legal de la contribuyente, lo cual ratifica en acta de actuaciones GEG-DFI-STP-187-2019, referente al requerimiento de información 2018-7-134-4 manifiesta: que reitera que no ejerce injerencia y/o posee información de la forma en que Grains Corporation establece el precio de venta de los bienes que provee, Alimentos para Animales, S.A. entregó toda la información que conocía y a la que tenía acceso como resultado de la relación comercial que tiene con Grains Corporation y reitera lo que legalmente es lo procedente y ha manifestado durante todo el proceso de auditoría, si la Administración Tributaria desea obtener información de proveedores localizados en otras jurisdicciones, debe en base a los principios constitucionales que rigen para la República de Guatemala obtener dicha información directamente de dichos proveedores o autoridades competentes, utilizando los mecanismos legales puestos a su disposición para dichos fines, solicitar información de terceros residentes en jurisdicciones distintas a la República de Guatemala, es contrario a los principios que rigen el derecho interno y el derecho internacional, se deja constancia que Alimentos Para Animales, S.A. ha cumplido con entregar toda la información que legalmente y de acuerdo con las leyes locales le corresponde proporcionar a las autoridades tributarias y en virtud de ello no hay incumplimiento alguno, dado que la información solicitada es desconocida para Alimentos Para Animales, S.A., y no tiene





obligación legal ni material de conocer la misma para que la relación comercial se dé plenamente, es una violación al principio de legalidad contenido en el artículo 154, así como también al derecho de defensa y debido proceso establecido y reconocido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La contribuyente ha reconocido expresamente ser empresa relacionada con Grains Corporation; reconocimiento sustentado en documentos, entre los cuales se encuentran la declaración del Impuesto Sobre la Renta y el Estudio de Precios de Transferencia, del período 2016; asimismo, según lo indicado por la contribuyente en la nota explicativa del 6 de septiembre 2018, que dice: "... toda esta información alimenta una base de datos que es compartida con la entidad relacionada que se encarga físicamente de la compra de la materia prima". Por ser operaciones con partes vinculadas, la contribuyente, según normativa vigente, tiene la obligación de proporcionar la información de sus partes vinculadas; no obstante, la negativa de proporcionar lo requerido, se pudo determinar que el precio de las importaciones de mercancías, son superiores al precio en base a parámetro internacional.

La Administración Tributaria con apego a la legislación aplicable y en su función fiscalizadora, le ha requerido la información a la contribuyente, con base en los artículos de la Ley de Actualización Tributaria: 65. Principios generales de información y documentación; 66. Información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca la contribuyente y el 67. Información y documentación relativa a la contribuyente. Por lo tanto, en ningún momento se ha violado el principio de legalidad contenido en el artículo 154, así como el derecho de defensa y debido proceso establecido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, invocados por la contribuyente.

### 3.3 Entidades relacionadas

Según lo reportado en la página 8 del Estudio de Precios de Transferencia para el 2016, cuadro 2: Operaciones realizadas por la compañía con sus entidades relacionadas en el exterior durante el ejercicio fiscal 2016 (egresos); la contribuyente Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, realizó la operación de compra de materia prima con Grains Corp., con país de residencia en Barbados, por Q562,801,378.00.

### 3.4 Verificación del método para aplicar el principio de libre competencia

3.4.1 Conforme a las páginas 22, 23 y 24 del Estudio de Precios de Transferencia, la contribuyente indicó los motivos de rechazo de los métodos de: Precio comparable no controlado, método del Costo Adicionado, método del precio de reventa, método de Partición de Utilidades.

Conforme a la página 24 del Estudio de Precios de Transferencia de 2016, la contribuyente justificó el rechazo del método establecido en el artículo 60, Método de Valoración para Importaciones o Exportaciones de mercancías, de la Ley de Actualización Tributaria, en las operaciones realizadas entre parte relacionadas en el extranjero indicando: "De acuerdo a lo establecido en el artículo 60 de la LAT, cuando se analizan importaciones o exportaciones de mercancías entre partes relacionadas en donde exista un precio de referencia de dichas mercancías en los mercados internacionales, bolsas de comercio o similares; se deben considerar estos precios para realizar el análisis de precios de transferencia."





En la aplicación de este método, se deben considerar, además, ciertas condiciones importantes de los mercados internacionales, tales como que una misma mercancía puede presentar diferentes precios de cotización de manera simultánea. Esta variación podría suceder dado que el precio de la mercancía podría estar pactado tanto en el mercado spot (negociaciones en donde las mercancías se entregan de forma inmediata) como en el mercado de futuros (en donde se establecen los precios para intercambiar una cantidad determinada de bienes en una fecha específica).

De igual forma, los precios derivados de las negociaciones entre terceros independientes dependen en gran medida de las políticas de administración de riesgo que establezcan las compañías participantes en las negociaciones. Por lo tanto, un comprador/vendedor, cuya actividad principal no constituya la comercialización de los bienes con referencia en el mercado internacional, podría establecer negociaciones con terceros independientes en el corto plazo en donde los precios difieran sustancialmente con aquellos establecidos en las cotizaciones en el mercado futuro o spot siempre y cuando en el largo plazo dichas negociaciones le permitan establecer parámetros adecuados (estandarización de costos o ingresos) para llevar a cabo sus actividades comerciales rutinarias.

Adicionalmente, los precios establecidos en los mercados internacionales se establecen exclusivamente como referencias para las negociaciones entre terceros. Las transacciones finales entre partes independientes, además del precio de referencia, toman en cuenta a su vez primas o descuentos correspondientes a factores como la calidad de las mercancías transadas, los costos relacionados con el transporte y las condiciones de entrega de las mercancías, entre otros. Por su parte, los contratos de futuros deben de considerar de manera adicional los costos relacionados con la operación en dichos mercados, como lo son las comisiones a cargar por los encargados de operar los mismos. De esta forma, debido a que la legislación guatemalteca en materia de precios de transferencia no establece fuentes de información concretas para la determinación del precio de las mercancías con cotización en los mercados internacionales y a que, a su vez, no establece mecanismos para equiparar los precios bajo las condiciones que establecerían terceros independientes, necesarias para la correcta aplicación del principio de Libre Competencia, no se identificaron los elementos necesarios para la aplicación del método de Valoración para Importaciones o Exportaciones de Mercancía para el análisis de las operaciones sujetas a estudio en la presente sección".

Asimismo, la contribuyente, de conformidad con la página 25 de su Estudio de Precios de Transferencia, seleccionó el Método de Margen Neto de la Transacción (MNT), para valorar sus operaciones llevadas a cabo con sus partes relacionadas en el extranjero.

Por lo que la contribuyente argumentó la aplicación de dicho método para valorar las operaciones llevadas a cabo entre partes relacionadas en el extranjero de la forma siguiente: "El MNT compara el margen de rentabilidad de la empresa evaluada y de las comparables a partir de ciertos indicadores de utilidad como el retorno sobre activos, margen de operación a ventas (margen operativo), margen de operación a costos y otros indicadores. Dichos indicadores están menos influenciados por diferencias en precios y son más tolerantes para algunas diferencias funcionales entre empresas relacionadas e independientes que los márgenes de utilidad bruta consideran".



2335

### 3.4.2 Método aplicable a la valoración de importaciones de materias primas, según la normativa vigente

Derivado que, en Guatemala, la Ley de Actualización Tributaria, libro I, Impuesto Sobre la Renta, Capítulo VI, Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, artículo 60, establece un método específico para valorar las importaciones, siendo este el método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías.

El artículo 13 de la Ley del Organismo Judicial regula que: *“Las disposiciones especiales de las leyes, prevalecen sobre las disposiciones generales de la misma o de otras leyes”*, por su parte, el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que: *“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...”*.

En tal sentido, cabe referir que, en el presente caso, la operación bajo análisis encuadra en el artículo 60, Método de Valoración para Importaciones o Exportaciones de Mercancías de la Ley de Actualización Tributaria que regula lo siguiente: *“... En el caso de importaciones, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen...”*.

El artículo 48 del Acuerdo Gubernativo 213-2013 Reglamento del libro I de la Ley de Actualización Tributaria establece: *“A efecto de la aplicación de los artículos 59 y 60 de la Ley, la Administración Tributaria evaluará si el método aplicado por el contribuyente es el más adecuado, de acuerdo a las características de la operación y a la actividad económica desarrollada”*. Asimismo, el artículo 53 del citado reglamento indica: *“Para efecto de lo dispuesto en el artículo 60 de la Ley, cuando se trate de operaciones de importación entre partes relacionadas, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen...”*.

Por lo anterior, el método que la contribuyente debió utilizar para valorar la operación bajo análisis “Importaciones de Materia Prima” (maíz amarillo americano y harina de soya americana), es el regulado en el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria, debido a que conforme a la auditoría realizada, se cuenta con los elementos siguientes: importaciones de mercancías, fechas de compra en el lugar de origen y precios en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen.

### 3.5 Selección de Operación de Análisis y comparables

#### 3.5.1 Selección de la comparable realizada por la contribuyente

En virtud que la contribuyente conforme a su Estudio de Precios de Transferencia, eligió como método aplicable a las operaciones entre partes relacionadas el Método establecido en el artículo 59. 2. b. Método del Margen Neto de la Transacción, de la Ley de Actualización Tributaria; desarrollando su metodología de selección de comparables, selección del indicador de utilidad entre otros y determinó conforme al cuadro 8 de la página 29 del Estudio de Precios de Transferencia que había obtenido un Costo Adicionado Neto (MOTC) ajustado de 3.77% y que las empresas seleccionadas como comparables tenían un Costo Adicionado Neto ajustado entre un rango inferior de -1.97% una mediana de 0.24% y un rango superior de 3.78%, por lo tanto, Alimentos para



Animales, Sociedad Anónima, se encontraba dentro del rango. Tal como se muestra en el cuadro descrito en la página 44 de 116 de la resolución recurrida.

### **3.5.2 Selección de la Operación de Análisis y Comparable, según la normativa vigente**

De conformidad con la auditoría efectuada, se estableció que, para efectos de determinar el cumplimiento del principio de libre competencia en las operaciones realizadas entre partes relacionadas de la contribuyente fiscalizada; el método aplicado por la contribuyente (Método del Margen Neto de la Transacción) no es el más adecuado, debido a que conforme a los cuadros 1 y 2, página 8 del Estudio de Precios de Transferencia, la operación más importante realizada entre partes relacionadas y que incide de forma categórica en la determinación del margen de rentabilidad de la empresa evaluada, en el margen de operación a costos y otros indicadores, es la operación de compra de materia prima con su parte relacionada Grains Corporation, como se detalla en la página 45 de 116 de la resolución recurrida.

La operación de compra de materia prima llevada a cabo de parte de la contribuyente fiscalizada con sus partes relacionadas en el extranjero fue evaluada en la auditoría y se estableció los siguientes puntos en la transacción analizada:

a) en el 2013, la contribuyente contrató préstamo, por USD12,000,000.00 con Banco G&T Continental, S.A.

b) el monto de USD12,000,000.00, la contribuyente los transfirió a su relacionada en el exterior Grains Corporation para lo cual presentó copia simple del CONTRATO DE SUMINISTRO MERCANTIL del 4 de julio de 2013, en el cual Grains Corporation, le impuso a Alimentos para Animales, Sociedad Anónima entre otras, las siguientes condiciones.

1. Que Grains Corporation, determinará de tiempo en tiempo el precio al que venderá las materias primas a Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, y que en todo caso, los precios de las materias primas deberán atender en todo momento a las condiciones del mercado internacional, así como variaciones o incrementos en los costos asociados a estas; y que al darse alguna variación en los precios de las materias primas, Grains Corporation, queda obligada a informárselo a Alimentos para Animales, Sociedad Anónima de forma inmediata.

2. Que el seguro de las materias primas importadas deberá ser contratado por Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, definiendo esta su cobertura.

3. Que Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, deberá constituir un Fondo de Anticipo Revolvente para el pago del precio de las Materias Primas, por USD12,000,000.00. Adicionalmente, por cada cargo que se realizaría al anticipo entregado por el pago de las materias primas; Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, quedaba obligada a reintegrar las sumas de dinero utilizadas en un plazo que no excediera de dos días calendario, a efecto que el Fondo de Anticipo Revolvente constituido se encuentre conformado por el capital inicial.

En el 2014, la contribuyente obtuvo un préstamo bancario, por USD12,000,000.00 con el Banco Westrust Bank International Limited, a una tasa de interés de 3.5% anual, el contrato de dicho préstamo estipula que el crédito autorizado sería utilizado para la importación de materia prima; sin embargo, se verificó que sirvió para cancelar el





2337

préstamo contratado. en el 2013, con Banco G&T Continental, S.A., por

No obstante, Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, proporcionó "el anticipo", de su relacionada en el extranjero Grains Corporation, esta operación debería cubrir el pago del monto de las compras de materia prima; por lo que se solicitó a la contribuyente por medio de requerimiento de información 2018-7-134-5 numeral 11, los movimientos contables registrados en su contabilidad respecto al Fondo de Anticipo Revolvente por el pago del precio de las materias primas de los que se indican en la cláusula TERCERA del Contrato de Suministro Mercantil del 4 de julio de 2013, identificando proveedor, número de factura, monto, transferencia bancaria, fechas, de lo cual en respuesta proporcionó nota explicativa donde indica: "... por error involuntario, durante dicho período no se efectuaron los registros correctos de uso de fondo. Cada vez que Alimentos para Animales envió oportunamente el costo de las materias primas adquiridas...".

Es importante mencionar que, de conformidad con el contrato de suministro mercantil, el cual establece que se deberá constituir un fondo de anticipo revolvente para el pago de materias primas, el precio de importación de las mercancías, adquiridas a su relacionada extranjera Grains Corporation, es superior en base al parámetro internacional del precio de dichas materias primas, como más adelante se mencionará.

Por lo tanto, no hay razón de negocio. que Alimentos para Animales, Sociedad Anónima proporcione un anticipo de , además tenga que pagar un precio superior a su parte relacionada, Grains Corporation, por las compras de materias primas con base al precio internacional; esta operación difiere sustancialmente de lo que hubieran adoptado empresas independientes, consecuentemente, esta sobrevaloración causa detrimento de los intereses del Estado de Guatemala, como se expone en la presente explicación de ajuste.

a) Adicionalmente, se pactó que Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, se reserva el derecho de efectuar auditorías a Grains Corporation, para determinar la correcta aplicación de cargos al fondo de anticipo revolvente constituido, asegurando a Grains Corporation, el acceso irrestricto a la documentación e información correspondiente.

b) En la revisión de la documentación de soporte de las importaciones de materias primas (maíz amarillo americano y harina de soya americana), se estableció que en la declaración de valor en aduana, la contribuyente a través de su representante declara bajo fe de juramento que los datos consignados en dicha declaración, son verdaderos y exactos, así como la autenticidad de la documentación en que se sustenta; por lo que en la sección II CONDICIONES DE LA TRANSACCIÓN numeral 27 declara que NO existe vinculación entre comprador y vendedor y en el punto 27.2 declaró que como no existe vinculación, NO ha sido influido el precio de la transacción.

c) Conforme a la revisión de la documentación que amparan las declaraciones de mercancías DUA-GT, se estableció con base a los certificados de origen de las mercancías y a los certificados fitosanitarios emitidos por United States Department of Agriculture Animal and Plant Health Inspection Service Plant Protection and Quarantine de los Estados Unidos de América, que las materias primas vienen directamente de los





exportadores CHS INC; ADM GRAIN COMPANY; CARGILL INCORPORATED; consignados a nombre de Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, por lo que no hay razón de negocio, que la compañía relacionada Grains Corporation, esté emitiendo facturas por precio superior en base a parámetro internacional de materias primas, a Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, para amparar las importaciones de materias primas; es un punto importante por aclarar, por parte de la contribuyente, ya que Grains Corporation, está siendo utilizada por Alimentos para Animales, Sociedad Anónima para distorsionar los precios, en este caso, para incrementar el precio de las materias primas adquiridas de proveedores de Estados Unidos de América, con ello trasladar las utilidades generadas a Barbados a través de la empresa interpuesta Grains Corporation, de quién la contribuyente no presentó información con el argumento de que no tiene la obligación legal de proporcionar la misma; sin embargo, de conformidad con los artículos 65, 66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria, la contribuyente fiscalizada está obligada a proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, conforme al requerimiento de información 2018-7-134-4 punto 1 incisos a, b y c.

Asimismo, ante la negativa de la contribuyente de proporcionar la información referente a los precios pactados en las importaciones de materias primas y el valor de las primas que le adiciona Grains Corporation al precio internacional, resulta contraproducente a los intereses del Estado de Guatemala, toda vez que por el incremento en el precio de las materias primas se ve disminuida la renta imponible que declara la contribuyente, por lo que afecta al Impuesto Sobre la Renta, y por lo tanto ese sobreprecio adicionado al precio internacional no tributa en Guatemala; sin embargo, por dicho incremento se obtienen utilidades en territorio guatemalteco que no se ven afectados al Impuesto Sobre la Renta. Por consiguiente, al no proporcionar la información requerida legalmente a través del requerimiento de información 2018-7-134-4 numeral 1, incisos a, b y c; la Administración Tributaria toma como base, para efectos de determinar el cumplimiento del Principio de Libre Competencia en la operación de Compra de Materia Prima con su parte relacionada en el extranjero Grains Corporation, conforme lo establecido en la Ley de Actualización Tributaria, artículo 60, la información pública siguiente: los datos obtenidos, de fuentes abiertas, respecto a los precios diarios internacionales, la información pública de las materias primas (**maíz amarillo americano y harina de soya americana**) importados por Alimentos para Animales, Sociedad Anónima de su parte relacionada en el exterior Grains Corporation, información obtenida de la base de datos de INVESTING.COM que son precios en base a parámetros internacionales que requiere el Método de Valoración para importaciones o exportaciones de mercancías, establecido en el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria. Para ello se consultó la información disponible en: <https://es.investing.com/commodities/us-corn-historical-data> y <https://es.investing.com/commodities/us-soybean-meal-historical-data>.

El resultado de la verificación de los precios internacionales de las materias primas (maíz amarillo americano y harina de soya americana) en la información pública consultada en la dirección electrónica antes indicada, se estableció que el precio de las compras de materias primas adquiridas por la contribuyente a su parte relacionada en el extranjero Grains Corporation, es superior en base a parámetros internacionales, según la información pública antes indicada, vigente en la fecha de compra en el lugar de origen,





en este caso, consignada en el documento de embarque (*Bill Of Lading*), como se muestra en el **anexo de explicación de ajuste 2.1.1**, de la audiencia concedida.

### **3.6 Determinación de la fecha de compra en el lugar de origen**

#### **3.6.1 Fecha de compra en el lugar de origen establecida por la contribuyente**

Debido a que la contribuyente realizó un análisis global de las operaciones realizadas entre partes relacionadas y eligió el Método del Margen Neto de la Transacción, no se abordará este apartado, toda vez que el método de precio de transferencia establecido por la contribuyente no es el más adecuado, dadas las razones antes expuestas en el apartado 3.5.2, Selección de Operación de Análisis y Comparables, según la normativa vigente.

#### **3.6.2 Fecha de compra en el lugar de origen según la normativa vigente**

De conformidad con el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria, para el caso de importaciones: "... el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen"; el artículo 53 del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, indica: "... Se entenderá por fecha de compra la del día último del embarque de la mercancía o en su defecto la del día anterior en que hubiere cotización, salvo prueba de que la compra se cerró en otra diferente...".

Por lo cual la fecha de compra que se tomó de base conforme a la normativa vigente, para determinar el precio de las materias primas importadas (maíz amarillo americano y harina de soya americana) con base a parámetro internacional, es la fecha en que se emitió el documento de embarque (*Bill of Lading*) para las importaciones, con los cuales la contribuyente presentó las declaraciones de mercancías DUA-GT.

En tal sentido, se procedió a determinar el precio de las materias primas en dólares USD, que se debió aplicar a cada kilogramo de materias primas importadas de enero a diciembre de 2016, para ello se consideró como válida la fecha en que se emitió el documento de embarque (*Bill of Lading*), resultando de ello compras en las cuales se utilizó un precio de importación superior al precio tomado con base a la información pública disponible en: <https://es.investing.com/commodities/us-corn-historical-data> y <http://es.investing.com/commodities/us-soybean-meal-historical-data>; vigentes en la fecha de compra consignada en el documento de embarque.

La fecha de compra en el lugar de origen determinada en la auditoría se comprobó en el Documento de Embarque (*Bill of Lading*) adjunto a la declaración de mercancías DUA-GT, presentadas por la contribuyente al momento de la importación.

### **3.7 Principio de Libre Competencia**

#### **3.7.1 Precio de libre competencia, según la normativa vigente**

Conforme a lo que se indicó en el apartado 3.5.2 Selección de Operación de Análisis y Comparables, según la normativa vigente, el método utilizado por la contribuyente para indicar que cumple con el principio de libre competencia, no es el más adecuado, en virtud que la Ley define un método específico para valorar las importaciones, es este caso, la importación de materia prima con su parte relacionada en el extranjero, Grains Corporation, según disposición de la Ley de Actualización Tributaria; la operación sujeta a análisis, realizada por la contribuyente con su parte relacionada en el extranjero, es la





operación de compra de materias primas, la cual encuadra conforme lo regulado en el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria.

Asimismo, derivado de la negativa de la contribuyente de proporcionar la información referente a los precios internacionales que tomó de base para establecer el precio de compra de las importaciones de materias primas con su parte relacionada en el extranjero Grains Corporation, y determinar el valor adicional que le incrementó en la adquisición de las materias primas en cuestión, la Administración Tributaria tomó de base los precios internacionales públicos disponibles en INVESTING.COM según las páginas electrónicas siguientes: <https://es.investing.com/commodities/us-corn-historical-data> y <https://es.investing.com/commodities/us-soybean-meal-historical-data>; las cuales contienen precios en base a parámetros internacionales que requiere el Método de Valoración para Importaciones o Exportaciones de Mercancías, de acuerdo con el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria.

Por lo tanto, para la operación objeto de análisis, la contribuyente debió utilizar el método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías establecido en el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria y no realizar un análisis de la Rentabilidad Global de la Compañía como lo indica en la página 5 de su Estudio de Precios de Transferencia de 2016; asimismo, dada la naturaleza de la operación descrita en la página 8 de su Estudio de Precios de Transferencia como lo es la compra de materia prima (Importaciones de su parte relacionada Grains Corporation); y de ello establecer conforme por cada una de las importaciones realizadas, si cumplen o no con el Principio de Libre Competencia.

Razón por la cual la Administración Tributaria estableció que para el caso de la Operación de compra de materia prima, el método adecuado es el establecido en el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria debido a que esa operación encuadra perfectamente en dicho método y, como se ha mencionado en los apartados anteriores, la contribuyente sí tuvo acceso a comparar los precios de dichas materias primas, utilizando para el efecto información de precios internacionales; sin embargo, en su narrativa se contradice indicándole a la Administración Tributaria que desconoce cómo lleva a cabo dicha transacción su compañía relacionada, Grains Corporation.

#### **4. Determinación del ajuste a los precios de importaciones de Materia Prima (maíz amarillo americano y harina de soya americana)**

**4.1** Se estableció que el método que corresponde aplicar de conformidad con la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, para valorar las importaciones de materia prima (maíz amarillo americano y harina de soya americana), es el Método de Valoración para importaciones o exportaciones de mercancías contenido en el artículo 60 de la referida ley.

Lo anterior, en virtud que la operación bajo análisis encuadra con esa norma, al tratarse de importaciones de mercancías, con información de precios en base a parámetro internacional y con fecha de compra en el lugar de origen, que consta en el documento de embarque (*Bill of Lading*), con los cuales la contribuyente presentó las declaraciones de mercancías.

**4.2** Al aplicar la metodología establecida en el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria, se estableció que el precio a valor FOB de las Declaraciones de Mercancías





DUA-GT, detalladas en el **anexo de explicación de ajuste 2.1.1** de la audiencia concedida, superan los precios diarios internacionales de maíz amarillo americano y harina de soya americana, publicados en: <https://es.investing.com/commodities/us-corn-historical-data> y <http://es.investing.com/commodities/us-soybean-meal-historical-data>, que contiene información de precios de Granos en Centros de Abasto de los Estados Unidos; y los precios diarios internacionales por fechas publicados en las páginas de internet mencionada anteriormente, según cuadros descritos en las páginas 55, 56, 57 y 58 de 116 de la resolución recurrida.

Al superar el precio declarado por la contribuyente en cada una de las importaciones de materias primas (maíz amarillo americano y harina de soya americana); comparando con los precios internacionales determinados, a la fecha de compra en el lugar de origen, se estableció que la contribuyente Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, compró a su compañía relacionada del exterior, Grains Corporation, a un precio superior a lo establecido en base a parámetros internacionales, a la fecha de compra en el lugar de origen, misma que consta en el documento de embarque (*Bill of Lading*) que fueron presentados como documentación de soporte de las declaraciones de mercancías.

Por lo expuesto, se comprobó durante la auditoría, que las importaciones de materias primas (maíz amarillo americano y harina de soya americana), realizadas por la contribuyente Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, con su parte relacionada en el extranjero Grains Corporation, de enero a diciembre de 2016, detalladas en el **anexo de explicación de ajuste 2.1.1** de la audiencia concedida, no cumplen con las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, ya que el precio de dichas importaciones supera el precio en base a parámetro internacional y de esta manera la contribuyente disminuyó la renta imponible reportada en la declaración del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.

La Administración Tributaria, de conformidad con las Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, comprobó que las operaciones realizadas entre partes relacionadas no se valoraron de acuerdo con el Método de Valoración para Importaciones o Exportaciones de Mercancías, lo que resulta en una menor tributación en el país, por lo que se formuló ajuste a la renta imponible, por Q102,789,982.09, integrado de la siguiente manera:

Descripción de la Materia Prima	Parte relacionada No Residente	Método de Valoración	Ajuste por Precios de Transferencia "Q"
MAÍZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	Grains Corporation	Importaciones o Exportaciones de Mercancías	
HARINA DE SOYA AMERICANA (A GRANEL)	Grains Corporation		
<b>Total</b>			

**Base legal:** artículos 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 65, 66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria; y, 98 y 103 del Código Tributario; vigentes en el período auditado.

## II. Argumentos de la contribuyente

Manifiesta que deja en claro el error cometido por la SAT en el cuadro contenido en el anexo de explicación de ajuste 2.1.1, al determinar el subtotal del ajuste harina de soya americana, siendo que al sumar la columna i, "ajuste por precios de transferencia" da un





total de como subtotal de ajuste harina de soya americana, y no los  
más el subtotal de ajuste maíz amarillo americano de  
suma y no Esto implica vicio sustancial, según lo que  
establece el artículo 160 del Código Tributario.

Por lo tanto, solicita que se declare la nulidad ante la evidente e innegable determinación errónea de la obligación tributaria.

Indica con base a la buena fe y para que se tenga una visión completa de cómo la SAT realiza y confirma un ajuste que no solo es nulo por lo detallado, sino que no se sustenta ni técnica ni legalmente; expone los demás elementos que lo hacen improcedente.

Señala que como consecuencia de la revisión del Estudio de Precios de Transferencia (el cual obra en el expediente), la SAT comunicó su inconformidad con el método de precios de transferencia aplicado por "ALIANSA". En el presente caso, se optó por aplicar el método del Margen Neto de la Transacción ("MNT") en concordancia con el artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria y según la SAT, se debe de aplicar el método de la valoración de importaciones y exportaciones, en base a datos obtenidos de un sitio web comercial, propiedad de una empresa privada de origen desconocido, cuyo uso de datos es prohibido por el mismo sitio web, y sin fundamento legal en la normativa fiscal guatemalteca.

Indica que el desarrollo del ciclo de negocio en la evacuación de audiencia, la misma es una empresa especialista y se dedica a la producción de alimentos para animales, que se ha desocupado de la actividad de compra de materias primas en el mercado internacional, ante la complejidad que lo caracteriza, a través de una subcontratación de dicha actividad a una empresa especialista, Grains Corporation.

En su Estudio de Precios de Transferencia de 2016, indica que se encuentra sin posibilidades de aplicar el método de la valoración de importaciones y exportaciones regulado por el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria, entre otros factores, por no contar con la información necesaria para su aplicación. Además, la normativa tampoco indica qué importaciones de maíz y harina de soya necesariamente se tienen que valorar en base a dicho método (de ser un método de uso obligatorio, lo diría expresamente además de que no existirían 6 métodos para aplicar el que mejor se adapte al caso concreto). Ante la combinación de estos dos factores; la ambigüedad en la definición del alcance y bases de recaudación del artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria respecto a su aplicación obligatoria a importaciones de maíz amarillo americano, harina de soya y la ausencia de cualquier mención por parte de la normativa fiscal guatemalteca respecto a las fuentes de información que el contribuyente debería de considerar, razonablemente concluyó que en su caso particular no es posible el método de la valoración de importaciones y exportaciones.

En este caso, acudió a otro método de precios de transferencia definido y permitido por ley, en este caso el método MNT, complementado con el método del Costo Adicionado ("CA"), otro método definido y permitido por ley (ambos métodos contenidos en el artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria, incisos 1b) y 2b). Ambos métodos captan y analizan el efecto del precio de las importaciones realizadas en su cuenta de resultados. La operación de compra de materias primas a su parte relacionada, la cual constituye una transacción de suma relevancia y que incide de manera determinante en el margen





de utilidad, ha sido analizada y probada a través de la aplicación de los dos métodos de precios de transferencia aplicados, ambos definidos y permitidos por ley. La conclusión de dichos análisis es que la rentabilidad obtenida en el 2016 es consistente con la rentabilidad de mercado. Por consecuencia, con base en el artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria, los precios aplicados en las importaciones en el 2016 no pueden haber sido excesivos.

Refiere que la SAT pretende justificar la aplicación de otro método (el método de la valoración de importaciones y exportaciones regulado por el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria), por una supuesta falta de entrega de información; sin embargo, se ha demostrado en la evacuación de audiencia y se reitera en el presente recurso, que ha cumplido debidamente con la entrega de toda la información que en base a la ley debe contar y entregar, y que cualquier información faltante corresponde a datos exigidos por la SAT arbitrariamente y bajo un evidente abuso de autoridad, más cuando se cuenta con los mecanismos legales para solicitar información a otras jurisdicciones. "Que la misma" SAT admite -culpando arbitraria e ilegalmente- que no pudo obtener la información necesaria para la aplicación del método contenido en el artículo 60 citado. ¿Cómo pudo entonces realizar el ajuste aplicando dicho método?

La SAT procede a aplicar el método del artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria, aunque, reconoce que para poder aplicar el método de la valoración de importaciones y exportaciones, es necesario que se cumplan 3 condiciones: 1. que se trate de una importación (o exportación) de mercancías; 2. que se conozcan las fechas de compra en el lugar de origen; y 3. que se cuente con información respecto a precios del parámetro (mercado) internacional a la fecha de compra y en el lugar de origen.

Afirma que no se cumple con la tercera condición, porque no se cuenta con la información necesaria respecto a precios del parámetro internacional a la fecha de compra y en el lugar de origen, por lo siguiente: i. se ha demostrado que es necesario evaluar y confirmar la fiabilidad de los datos publicados por el sitio web considerado por la SAT ([www.investing.com](http://www.investing.com)) para comparar los precios de los bienes en cuestión, que según la SAT son las fuentes y datos que se debe de usar (afirmación sin fundamento alguno en una normativa guatemalteca). Esto antes de poder proceder con la aplicación de dichos datos para algo tan importante como lo es la determinación de la base imponible de un contribuyente guatemalteco; responsabilidad que la SAT no ha cumplido. ii. el sitio web [www.investing.com](http://www.investing.com) NO publica datos que pueden ser usados para un asunto tan importante como es la determinación de la base imponible de un contribuyente guatemalteco, porque: a) la misma fuente advierte que los datos que publica no son exactos o precisos, pueden diferir de la cotización real de mercado, y no son apropiados para uso operacional, y b) los datos publicados corresponden a la información proporcionada por *market makers* y no reflejan precios reales de mercado.

iii. Los auditores de la SAT optaron por ocultar parte de la prueba (específicamente, el aviso legal del sitio web [www.investing.com](http://www.investing.com)) que desacredita el uso que la SAT pretende dar a los datos publicados por este sitio web. Esto, porque el citado aviso legal aparece automáticamente en la página del sitio web donde la SAT obtuvo los datos que pretende aplicar; sin embargo, el aviso legal no aparece en las tomas de pantalla que la SAT aportó, lo cual implica que eliminó intencionalmente el aviso legal de la toma de pantalla.





Refiere que ella si aportó como prueba la correspondiente toma de pantalla, con el aviso legal que aparece automáticamente, en la evacuación de audiencia. **iv.** el uso de la información contenida en [www.investing.com](http://www.investing.com) es una violación del uso de la información publicada por este sitio web, ya que la SAT no demuestra contar con la autorización, por lo que comete violaciones a los delitos de propiedad industrial por uso de información sin autorización. **v.** Los datos referenciados por la SAT carecen de la información necesaria respecto a las especificaciones de calidad y tipo de producto, por lo que no es posible afirmar que efectivamente se están, o no, comparando los precios de un mismo producto; además faltó considerar aspectos logísticos (incoterm, lugar de origen y transporte a Guatemala) y los gastos asociados, en violación del artículo 53 del Acuerdo Gubernativo 213-2013. **vi.** La aplicación del método del artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria, es de manera forzada y constituye violación del principio de legalidad por imponer, para fines de la determinación de la base imponible guatemalteca, el uso de fuentes de referencias de precios no contempladas en la normativa legal guatemalteca. Asimismo, la SAT lo deja indefenso, por comunicar solo durante un proceso de fiscalización las referencias de precios y sus fuentes, que no se mencionan, y por ende, no tienen sustento en ninguna norma guatemalteca.

De esta forma, no acepta la aplicación de ajuste alguno a la declaración de Impuesto Sobre la Renta, ya que no se encuentran ni legal ni técnicamente fundamentados; además, de estar sustentados en datos inexactos y obtenidos ilegalmente y haberse cometido por parte de la SAT un error en la determinación de la obligación tributaria, lo cual debe remediarse mediante la declaratoria de nulidad.

Indica que de la extensa argumentación legal y técnica desarrollada en su memorial de evacuación de audiencia, la SAT, en la resolución impugnada, solo dedica 6 hojas (de la 72 a la 77) para fundamentar su confirmación del ajuste a la base imponible, con argumentos que ella como contribuyente eligió el método de Margen Neto de la Transacción utilizando y como indicador financiero el Costo Adicionado Neto y concluye que las transacciones con sus partes relacionadas se realizaron a precio de mercado de conformidad con el principio de libre competencia.

El mismo ente recaudador se niega a evaluar, en base a los méritos técnicos y legales, su posición respecto a la selección del método de precios de transferencia MNT del artículo 59, inciso 2b de la Ley de Actualización Tributaria, según fue debidamente argumentado y documentado en el estudio de precios de transferencia del 2016 de ALIANSA, así como en la evacuación de audiencia. La entidad fiscalizadora, en la argumentación citada, describe de manera resumida la aplicación del método MNT realizada por ella, pero no valora ninguno de los fundamentos técnicos y legales aportados. Al contrario, la SAT pretende justificar la aplicación forzada del método de valoración de importaciones y exportaciones del artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria, en base a una 'argumentación' dogmática y simplemente notando que *"la operación de la compra (importación) de materia prima con la Grains Corporation, encuadra en el artículo 60, método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías de la Ley de Actualización Tributaria"*.

Después el ente exactor intenta, como parte de la argumentación citada, hacer pasar como hecho indiscutible la siguiente afirmación: *"es el artículo 60 de la norma legal*

Página 44 de 94  
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/lrsa





2345

referida, debido a que, conforme a la auditoría realizada, se cuenta con los elementos siguientes: importaciones de mercancías, fechas de compra en el lugar de origen y precios en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen". Indica que no comparte esta afirmación; según lo ha demostrado, NO se cumple con la tercera condición para aplicar el método del artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria, es decir, NO se cuenta con datos fiables de "precios con base a parámetro internacional" en base a las ambiguas referencias de precios del sitio web cuyo uso la SAT pretende imponer de manera obligatoria.

En este sentido, la misma Administración Tributaria ha establecido y reconoce que es necesario que se cumplan 3 condiciones para poder aplicar el método de la valoración de importaciones y exportaciones del artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria, (siendo estas: 1) que se trate de una importación de mercancías; 2) que se conozcan las fechas de compra en el lugar de origen; y, 3) que se cuente con la información respecto a los precios en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen). Entonces, su aplicación no puede ser automática, si es que existen condiciones que se tienen que cumplir primero.

A pesar de que la entidad fiscalizadora reconoce que estas 3 condiciones se deben cumplir para que las operaciones de importación de mercancías se analicen a través del método de valoración de importaciones y exportaciones de mercancías, dentro de la misma resolución impugnada la SAT se contradice e intenta aplicar este método sin tomar en consideración las condiciones anteriormente mencionadas, y se limita a declarar que por tratarse de una operación de importación de mercancías existe un método específico para su valoración que necesariamente aplica; así haciendo caso omiso a la existencia de 3 condiciones que se tienen que cumplir primero, y a todos los argumentos planteados que justifican la utilización de otros métodos. De esta forma, la mayor discrepancia que existe entre sus argumentos y los planteados por la entidad recaudadora a lo largo tanto de la audiencia conferida como en la resolución impugnada, es si se cumple o no la tercera condición para la aplicación del método de valoración de importaciones y exportaciones de mercancías; es decir, si se cuentan o no con precios de referencia en parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen. Según argumenta el ente fiscalizador, se cumple -o dicho de otra forma, la Administración Tributaria cumple- con esta condición a través de la información obtenida de la página web ([www.investing.com](http://www.investing.com)). Señala que, en base a todos los argumentos desarrollados, no se cumple esta tercera condición, porque la información que ahí se detalla presenta numerosas y graves deficiencias técnicas y legales, según se ha detallado de manera exhaustiva en la evacuación de audiencia y resumido en el presente memorial. De manera resumida, las fuentes y los datos cuyo uso la entidad fiscalizadora impone forzosamente, presentan las deficiencias siguientes: el origen, propósito, la fiabilidad y no digamos, la advertencia legal sobre el uso de dichos datos del sitio web como fuente de información (para un asunto tan serio como lo es la determinación de la base imponible de los contribuyentes guatemaltecos); los datos utilizados por el ente fiscalizador no fueron verificados; además, los mismos no contienen detalle alguno respecto al origen de producto, tipo de producto, características de calidad del producto y los incoterms, entre otros. Es decir, no supo si estaba comparando con productos





comparables a los importados. Además, el mismo sitio web [www.investing.com](http://www.investing.com) declara que la información que publica no es exacta, no corresponde a datos de mercados y no puede utilizarse para propósitos operativos. Es necesario repetir esto: la misma fuente que la Administración Tributaria usa de manera forzada, advierte que los datos que publica no son datos de mercado.

Agrega que la página web relacionada, indica que: *"Queda prohibido usar, almacenar, reproducir, revelar, modificar, transmitir o distribuir los datos contenidos en este sitio web sin el consentimiento explícito por escrito de Fusión Media y/o el proveedor de los datos"*; consentimiento que NO fue obtenido por la entidad exactora, salvo que así lo pueda probar a ese honorable tribunal.

De esta forma, se cuestiona: *"¿Qué tan mala o inexacta debe ser la información que proporciona la entidad fiscalizadora para tratar de aplicar su metodología y desvirtuar los argumentos por ella expuestos?"*, *"¿puede un ajuste a la base imponible en Guatemala, sostenerse en base a datos obtenidos de forma ilegal, específicamente, de la sección de Precios de Transferencia de la Intendencia de Fiscalización?"*. Considera que no es sostenible ni desde una perspectiva técnica ni legal.

Según reconoce la entidad recaudadora, para aplicar el método de la valoración de importaciones y exportaciones del artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria, es necesario que se cumplan 3 condiciones, donde la tercera condición requiere la disponibilidad de precios en base a parámetro internacional a la fecha de la compra en el lugar de origen. La SAT pretende dar por cumplida esta condición, a través del uso del sitio web [www.investing.com](http://www.investing.com), pero ha demostrado que este sitio web y los datos que publica poseen tantas graves deficiencias técnicas y legales que su aplicación tiene que ser rechazada. En consecuencia, no se cumple la tercera condición necesaria para la aplicación del método de valoración de importaciones y exportaciones del artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria. Considera que ha demostrado que existen al menos otros 2 métodos de precios de transferencia, definidos y permitidos por ley (los métodos del MNT y el CA, según el artículo 59 incisos 2b y 1b de la Ley de Actualización Tributaria, respectivamente), y que de manera independiente concluye que los precios de transferencias en el 2016 se encuentran a valor de mercado.

Recalca que dentro de la evacuación de audiencia explica en detalle el proceso y de los motivos por los cuales seleccionó el método MNT como el más indicado para el análisis de precios de transferencia para el 2016, y los motivos por los cuales no fue posible la aplicación del método de valoración de importaciones y exportaciones de mercancías, entre otros factores, se debió a no contar con la información necesaria para su aplicación; y estos argumentos planteados con fundamentación y a detalle que el ente fiscalizador no la analizó ni mencionó en la resolución impugnada.

Añade que dentro de la evacuación de audiencia; además, de demostrar que no contó con la información necesaria para la aplicación del método de valoración de importaciones y exportaciones de mercancías, en su Estudio de Precios de Transferencia presentó argumentos demostrables de cómo los precios de las mercancías tienen injerencia directa en la rentabilidad generada por ALIANSA, y cómo esta circunstancia conlleva al uso de los métodos que evalúan los márgenes de rentabilidad como son los métodos del MNT o del CA: El proceso de selección de este método [MNT], así como su





2347

aplicación y resultados, están documentados en el estudio de precios de transferencia, y resumido en la sección anterior (1a); adicionalmente se comentó la alternativa de aplicar también el método del CA (sección (1b), otro método definido y permitido por ley. La diferencia entre ambos métodos es únicamente que el método MNT mide la rentabilidad sobre el total de costos y gastos, mientras el método CA mide la rentabilidad sobre el costo de ventas. Ambos métodos captan y analizan el efecto del precio de las importaciones realizadas por ALIANSA en su cuenta de resultados. Es importante resaltar el hecho de que, según afirma la SAT, la operación de compra de materias primas a su parte relacionada constituye una transacción de suma relevancia para la actividad de su negocio, representando más de una quinta parte de los costos reportados en el 2016; y en consecuencia, constituye un componente dominante en la cuenta de resultados. En este sentido, el concepto detrás de los métodos aplicados (MNT y CA) es que un precio de transferencia que desvía de su valor de mercado tendrá un impacto en la rentabilidad del negocio de tal forma que la misma sale del rango de valores de mercado. En otras palabras, si - según alega y especula la SAT en repetidas ocasiones, pero sin aportar fundamento alguno- realmente se hubiesen aplicado precios excesivos a las importaciones durante el 2016, sus márgenes de utilidad se habrían ubicado por debajo del rango de utilidades de mercado. En este sentido, y según se ha demostrado en la sección anterior (1b), de la aplicación de dos métodos de precios de transferencia distintos, ambos definidos y permitidos por ley, se concluye que la rentabilidad obtenida por ALIANSA en el 2016 es consistente con la rentabilidad de mercado. En consecuencia, con base en el artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria, los precios aplicados en las importaciones en el 2016 no pueden haber sido excesivos.

Lo anterior es una muestra clara y lógica de como un método de precios de transferencia que analiza los márgenes de la contribuyente, como lo son por ejemplo los métodos del Margen Neto de la Transacción o del Costo Adicionado, puede ser un método altamente fiable y aplicable al caso.

Recalca que evaluó la aplicación del método de la valoración de las importaciones y exportaciones, pero optó por utilizar los demás métodos regulados en el artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria. ¿De que serviría que el artículo 59 contenga varios métodos si a criterio de SAT solo uno es aplicable? Existen tantos métodos para valorar las transacciones, como circunstancias particulares que ameritan el uso de uno u otro, y excluyen la posibilidad de usar otros, como ha sucedido en el caso concreto. Desconocer, de antemano y de manera dogmática, las posibilidades de aplicación de los distintos métodos puestos a disposición, constituye violación al Principio de Legalidad Tributaria y al artículo 5 del Código Tributario, que prohíbe, por analogía, suprimir derechos y crear obligaciones, entre otros. Es probable que las normas aplicables a precios de transferencia no sean claras en su totalidad, como sucede con el artículo 60 de la LAT, que omite determinar los elementos esenciales de las bases de recaudación; es decir, omite establecer que el precio comparable será el establecido en una determinada referencia de precios, base de datos contratada por la SAT, o en una publicación nacional o internacional específica que sea de acceso al contribuyente al momento de determinar su renta imponible. Pero esto, bajo ninguna circunstancia permite a la SAT crear una





obligación de sí o sí utilizar una referencia ambigua de precios en un sitio web cuyo origen y propósito como fuente fiable no han sido establecidos.

Hace énfasis de la ausencia de respuesta o argumento de la SAT, respecto de su extensiva argumentación y pruebas presentadas en la evacuación de audiencia, lo que constituye violación al artículo 150 del Código Tributario.

2. El segundo argumento de la SAT, hojas 75 - 76 de la resolución Impugnada, indica: *"Es importante indicar que en la revisión de las Declaraciones de Mercancía DUA-GT, que amparan las importaciones de las materias primas y su documentación de soporte - Documentos de Embarque (Bill of Lading), Certificados de Origen de las Mercancías y los certificados Fitosanitarios emitidos por United States Department of Agriculture Animal and Plant Health Inspection Service Plant Protection and Quarantine de los Estados Unidos de América- se estableció que llegan directamente de los exportadores CHS INC; ADM GRAIN COMPANY; CARGILL INCORPORATED, domiciliados en los Estados Unidos de América, por lo que no hay razón que la entidad relacionada Grains Corporation domiciliada en el país de Barbados, intervenga como intermediaria, incrementando los costos y en consecuencia los precios de la materia prima"*.

Reespecto del argumento anterior, este es copia literal del contenido en la audiencia concedida, mismo que fue evaluado y desacreditado en su evacuación de audiencia, pero es necesario que SAT sostenga sus posiciones con un mínimo de razonamiento y fundamentación técnica y legal, sin hacer caso omiso a la contraargumentación y las pruebas aportadas al respecto, lo que constituye violación al derecho de defensa; además, de transgredir el artículo 150 del Código Tributario, dejando sin elementos para resolver a ese honorable tribunal.

Indica que hizo constar en la evacuación de audiencia cuáles han sido las necesidades de la subcontratación de Grains Corporation como su proveedor de materias primas, lo resume así: Primero, está en su derecho cuando decide organizar su negocio en base a una sub-contratación de la compra de materia prima, en este caso a Grains Corporation. Segundo, no cuenta con las capacidades logísticas, conocimientos técnicos y relaciones comerciales para efectuar las actividades de compra de materias primas en el mercado internacional. De nuevo la SAT presenta meras especulaciones sin fundamentación alguna, que son demostrablemente falsas y además reflejan un desconocimiento de la manera de funcionar su negocio e industria.

Reitera que es irresponsabilidad y abuso de autoridad afirmar que: *"... no hay razón que la entidad relacionada Grains Corporation domiciliada en el país de Barbados, intervenga como intermediaria, incrementando los costos y en consecuencia los precios de la materia prima"*.

SAT ignora y omite considerar las explicaciones proporcionadas respecto de Grains Corporation en su cadena de valor, y persiste en una actuación que viola el principio de libertad de industria, comercio y trabajo. Pregunta ¿cuál es el propósito de la SAT de seguir insistiendo en afirmaciones sugestivas y sin fundamento, si además ni parecen formar parte de la 'argumentación' con la que pretende mantener el ajuste a la base imponible bajo el método de valoración de importaciones y exportaciones? Agrega que el papel de Grains Corporation en la cadena de valor, no es un criterio de selección de método, a no ser que la SAT entre a conocer, evaluar y desacreditar todos los



argumentos, explicaciones y pruebas aportadas respecto de las funciones realizadas por Grains Corporation en su beneficio; y, explique y fundamente, en base a criterios técnicos y legales, la necesidad de evaluar el papel de Grains Corporation a la hora de seleccionar un método adecuado de precios de transferencia, resulta irrelevante para la resolución del presente caso el papel de Grains Corporation en la cadena de valor y los cuestionamientos.

3. Tercer argumento de la SAT, hoja 76 de la resolución impugnada: la Administración Tributaria, para efectos de determinar el debido cumplimiento del Principio de Libre Competencia, utilizó los artículos 65, 66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria, en la operación de compra de materia prima con su parte relacionada en el extranjero Grains Corporation, derivado que la contribuyente no proporcionó la información requerida; fundamentándose en información pública de las materias primas (maíz amarillo y harina de soya); obtenida de la base de datos pública de INVESTING.COM, en la dirección electrónica: <https://es.investing.com/commodities/us-corn-historical-data> y <https://es.investing.com/commodities/us-soybean-meal-historical-data>; (por ser pública puede ser consultada por cualquier persona individual o jurídica), las cuales contienen precios en base a parámetros internacionales que requiere el método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías. Asimismo, la fecha de compra establecida en el artículo 53 del Reglamento de la Ley de Actualización Tributaria, corresponden a la fecha en que se emitió el documento de embarque (*Bill of Lading*), presentado con las Declaraciones de Mercancías DUA-GT. Afirma que SAT le imputa una supuesta negativa de entregar información, con referencia a los artículos 65, 66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria, como supuesta justificación de su uso de datos de los mencionados sitios web. Menciona que este es el único intento de la SAT de justificar el uso de datos de estos sitios web, y que no ha presentado ningún otro argumento al respecto, así como tampoco ha entrado a conocer y evaluar la argumentación y pruebas aportadas y que demuestran las deficiencias técnicas y legales del uso de datos de dichos sitios web. Hace la siguiente pregunta: ¿La negativa por parte de un contribuyente de proporcionar la información requerida que ese contribuyente no tiene y no tiene por qué tener, porque pertenece a terceros no residentes, si fuese cierto, sería motivo suficiente para la SAT poder ajustar la base imponible del contribuyente aplicando cualquier fuente o dato (como, por ejemplo, el mencionado sitio web) a conveniencia? ¿Incluso si además según se ha demostrado estos datos y o fuentes son inexactos y no aptos para dicho fin (además de su uso por parte de la SAT sin aprobación previo del propietario de los datos, ser ilegal)? ¿Si al mismo tiempo hay al menos otros 2 métodos de precios de transferencia, definidos y permitidos por ley, que demostrablemente sí se pueden aplicar de manera confiable? La respuesta a estas preguntas es "NO", porque una falta de cumplimiento de un contribuyente no le libera a la SAT de la obligación en base al artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala de actuar dentro del margen de la ley con respecto a la base imponible de un tributo; y en cuanto a las resoluciones, en base a lo que establece el artículo 150 del Código Tributario, de siempre establecer la realidad de los hechos, considerando toda la información y datos relevantes que tiene a su disposición y los que han sido proporcionados, que en el presente caso siempre incluyen (entre otros) la información completa y detallada de la





aplicación de 2 métodos de precios de transferencia definidos y permitidos por ley, artículo 59, incisos 1b y 2b, de la Ley de Actualización Tributaria.

La SAT siempre está obligada a entrar a conocer, evaluar y desacreditar en base a criterios técnicos y legales, la aplicación de los métodos MNT y CA según hizo, antes de poder aplicar otro método, y esto no sucedió en el caso que tiene en sus manos este Honorable Tribunal.

Indica que dicha discusión es teórica, porque en el presente caso sí ha cumplido con la entrega de toda la información que está legalmente requerida a tener y a entregar. Hace referencia, primero, a las extensas explicaciones y pruebas aportadas en la evacuación de audiencia sobre el acceso a información perteneciente a Grains Corporation, y la entrega de información en general; mismas que no han sido atendidas por la SAT en la resolución impugnada.

Refiere que presenta una tabla comparativa de los requerimientos formales que aplican en base a los artículos 65, 66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria, citados por la SAT, y el contenido del Estudio de Precios de Transferencia de ALIANSA para el ejercicio 2016, debidamente entregado a la SAT (aquellos incisos de los artículos citados que no se detallan en esta tabla, no son de aplicación al caso y no tratan de información requerida por la SAT), que esta tabla comparativa indica toda la información requerida bajo la mencionada normativa ya fue debidamente aportada en su estudio de precios de transferencia. Menciona que aquellos puntos de los extensos requerimientos de información de la SAT que no ha podido contestar, corresponden a cuestiones que no tiene, y no está obligado a tener, documentar o entregar bajo la normativa citada, según se ha demostrado en la evacuación de audiencia y en la presente sección. Refiere que, con base a las pruebas y argumentos aportados, ha cumplido con la entrega de toda la información requerida por ley. Por ende, no hay ninguna "negativa" de entregar información a la SAT.

Arguye que este caso constituye negativa de la SAT de conocer, revisar, evaluar y concluir sobre los datos, pruebas y explicaciones proporcionados; asimismo, de utilizar los medios legales que tiene a su disposición para que, a través de los mecanismos y tratados internacionales vigentes, solicitar información a terceros no residentes.

Señala que: 1) la SAT se niega a entrar a conocer y evaluar su argumentación y prueba aportada y que demuestra que efectivamente no se pueden usar datos de tan baja calidad como los usa la SAT, para la determinación de la base imponible de un contribuyente guatemalteco: esto porque la SAT no hace comentario alguno al respecto en la resolución impugnada, entonces, la SAT reconoce y acepta por hecho cierto todas las deficiencias técnicas y legales del uso del mencionado sitio web y los datos que publica. 2) Mantener su ajuste, la SAT argumenta que, independientemente de la falta de calidad, fiabilidad y legalidad de dichos datos, su uso es justificado "*derivado que la contribuyente no proporcionó la información requerida*". 3) Este (único) argumento presentado por la SAT falla, primero, por el fondo; es decir, porque incluso ante la falta de cumplimiento por parte de un contribuyente (por ejemplo, en la entrega de información legalmente requerida), la SAT no se libera de la obligación de aplicar la ley para siempre intentar llegar a la realidad de los hechos en la medida posible, considerando toda la información y datos relevantes que tiene a su disposición, que en el presente caso





incluyen (entre otros) la información completa y detallada de la aplicación de 2 métodos de precios de transferencia definidos y permitidos por ley (artículo 59, incisos 1b y 2b, de la Ley de Actualización Tributaria).

Entonces, también en este escenario la SAT aún está obligada a entrar a conocer, evaluar y desacreditar en base a criterios técnicos y legales, la aplicación de los métodos MNT y CA según lo hizo, antes de poder aplicar otro método. 4) el (único) argumento presentado por la SAT falla también en base a los hechos, porque se ha demostrado de nuevo y sin lugar a dudas, que en el presente caso efectivamente sí ha entregado toda la información que le fue requerida y que legalmente estaba obligada a entregar.

4. Respecto del cuarto argumento de la SAT, hoja 77 de la resolución impugnada, relacionados con el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 98 y 146 del Código Tributario; y, 55 de la Ley de Actualización Tributaria, en cuanto al texto citado: I. indica la SAT *“que la Administración Tributaria (...) siempre actúa con apego a preceptos constitucionales, así como en las demás leyes existentes que le son aplicables, por lo que, en el presente caso, la Administración Tributaria realizó con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estimó convenientes las investigaciones necesarias...”*; es errónea y falsa esta afirmación, ya que los tribunales judiciales guatemaltecos han considerado necesario corregir la actuación de la SAT, juzgando en su contra, pues no se entiende el propósito de la SAT al incluir este tipo de afirmaciones genéricas y demostrablemente falsas.

II. Aclara que es necesario que la SAT sostenga sus posiciones con un mínimo de fundamentación técnica y legal, y que la mera presentación de afirmaciones sin fundamento no constituye argumento ni prueba alguna.

Señala que en la resolución impugnada, únicamente 6 páginas contienen (en parte) alguna argumentación nueva (desde la hoja 72 a 77), los cuales son técnica y legalmente inválidos y no llegan a atender los argumentos, pruebas y explicaciones aportados en la evacuación de audiencia; es decir, razonar y destruir los argumentos y pruebas presentadas; sin embargo, en la resolución impugnada la SAT se niega a ni siquiera considerar los argumentos, explicaciones, cálculos y pruebas que fueron debidamente aportados, limitándose a repetir de manera dogmática afirmaciones que ya fueron rebatidas.

Enfatiza que el derecho de defensa abarca aportar argumentos y pruebas técnicas y legales para que sean debidamente evaluadas, pero en este caso se pretende hacer caso omiso a la extensa argumentación y prueba desarrollada, por lo que solicita a este honorable tribunal que evalúe detenidamente todo lo expuesto y garantice sus derechos constitucionales.

Añade que la mayor discrepancia, si se cumple la tercera condición para la aplicación del método de valoración de importaciones y exportaciones de mercancías; es decir, si se cuenta o no con información respecto a precios de referencia en parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen. Asimismo, ha demostrado que existen otros métodos (en base al artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria), que sí se pueden aplicar de manera confiable y sin tener que recurrir al uso de datos ambiguos, ilegales y de baja calidad según pretende hacer la SAT, no explica cómo es posible que la





2352

conclusión de su método (método de valoración de importaciones y exportaciones) con los datos que pretende usar, es contrario a la conclusión de sus métodos (métodos MNT y CA). ¿Cómo es posible esto, si todos son métodos definidos y permitidos por ley? que al final la fiabilidad de cualquier método se define por la calidad de los datos sobre los que se aplica el método ¿no será que esta discrepancia se debe simplemente a la mala calidad de los datos de la SAT, que hacen que su método genere conclusiones falsas? Arguye que en cuanto a la calidad y legalidad de información que se encuentran otorgando las partes durante el proceso de auditoría, la fuente y los datos utilizados por la SAT para la aplicación del método de valoración de importaciones y exportaciones de mercancías, presentan irregularidades técnicas, y además el uso de la fuente [www.investing.com](http://www.investing.com) es ilegal al no contar la SAT con la autorización para su utilización. Caso contrario con la información utilizada por ella para el análisis de precios de transferencia mediante la utilización de los métodos del MNT y CA, la cual es tomada de fuentes confiables y con demostrada reputación.

Agrega que los métodos aplicados (documentados en el estudio de precios de transferencia del 2016 y en la evacuación de audiencia) están basados en la información financiera (cuenta de resultados y balance) de empresas públicas que cotizan en bolsa en EEUU, están reguladas por la Comisión de Bolsa y Valores de los Estados Unidos (en inglés: U.S. Securities Exchange Commission - "SEC"). La SEC es "una agencia del Gobierno de Estados Unidos que tiene la responsabilidad principal de hacer cumplir las leyes federales de los valores y regular la industria de los valores, los mercados financieros de la nación, así como las bolsas de valores, de opciones y otros mercados de valores electrónicos (Fuente: [https://es.wikipedia.org/wiki/Comisi%C3%B3n\\_de\\_Bolsa\\_y\\_Valores](https://es.wikipedia.org/wiki/Comisi%C3%B3n_de_Bolsa_y_Valores)).

Presenta otros hechos relevantes respecto a la SEC son los siguientes (Fuente: <https://www.sec.gov/Article/whatwedo.html> y <https://www.sec.gov/fast-answers/answers-form10k.htm>):

1. Su misión es proteger inversionistas, mantener mercados honestos, ordenados y eficientes, y facilitar la formación de capital.
2. Fue creada por el congreso de los EEUU (Securities Exchange Act of 1934).
3. Es una institución independiente liderada por 5 comisionistas nombrados por el presidente de los EEUU para un período de 5 años.
4. Bajo esta ley, el congreso otorgó responsabilidades a la SEC de poder registrar y supervisar las bolsas de valores (entre otros), y de disciplinar instituciones e individuales que violan las regulaciones financieras definidas en la misma.
5. La SEC requiere que las empresas públicas "desglosen información relevante de, entre otros, carácter financiero, al público. Con esto se genera un conocimiento común para todos los inversionistas para evaluar por cuenta propia si comprar, vender o mantener un activo financiero".
6. La SEC requiere que las empresas públicas presenten un informe anual bajo un formato y requerimientos espáticos y predefinidos, que se llama el "Form 10-K".
7. El informe anual Form 10-K presenta una revisión comprensiva del negocio de la empresa y su condición financiera, inclusive los estados financieros auditados, en formatos homogeneizados.





8. Todos los informes anuales Form 10-K son información pública de libre acceso, y la misma SEC proporciona una base de datos con herramientas de búsqueda (<https://www.sec.gov/edgar/searchedgar/companysearch.html>).

Desde una perspectiva técnica en materia de precios de transferencia, el presente caso se reduce a una elección entre dos alternativas:

1. Por un lado, la aplicación forzada e insostenible por parte de la SAT del método de la valoración de importaciones y exportaciones, en base a datos provenientes de fuentes de dudosa calidad y reputación, con un número elevado de irregularidades técnicas y legales, pero la SAT se ha negado a conocer y evaluar. Bajo la aplicación de este método, aplicando los datos con las demostradas deficiencias, la SAT concluye que los precios de transferencia están por encima del valor de mercado.

2. Por otro lado, la aplicación de otros 2 métodos de precios de transferencia, definidos y permitidos por ley (en el artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria), en base a datos altamente fiables, preparados y publicados bajo supervisión de la SEC de los EEUU. Bajo la aplicación de estos dos métodos, se concluye que los precios de transferencia están a valor de mercado.

La segunda alternativa es claramente más confiable, acertada y legal, en base a todos los anteriores argumentos y pruebas aportados.

e. De la reiteración de la denuncia de inconstitucionalidad.

De conformidad con lo establecido en el artículo 118 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, reitera y procede de nuevo a señalar el artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria como inconstitucional, reservándose desde ya el derecho de plantear la acción de inconstitucionalidad en caso concreto.

Concluye: sobre la base de lo expuesto en el presente recurso de revocatoria, es evidente que la actuación de la SAT, al imponer de manera forzada un ajuste de precios de transferencia, carece de toda fundamentación técnica y legal.

Además, constituye una grave violación del principio de legalidad, porque la SAT se asigna poderes legislativos, al declarar dogmáticamente cuáles son las referencias (sitios web comercial de origen y propósito desconocido) a usar para la aplicación de dicho método en la determinación de la base imponible de un contribuyente guatemalteco, sin que las mismas hayan sido aprobadas por el Congreso de la República a través de una ley. Asimismo, la negación de evaluar los argumentos legales, técnicos, y pruebas aportadas y expresarse sobre las mismas aplicando los criterios técnicos y legales y las explicaciones que correspondan, constituye una clara violación del derecho constitucional de defensa, más grave todavía considerando la seriedad de este caso y la magnitud del potencial impacto financiero del ajuste que pretende aplicar.

Por lo anterior, solicita que se garantice el derecho de defensa, valoren las pruebas y argumentos expuestos, detenga la arbitrariedad y transgresión del principio de legalidad establecido en la constitución y desvanezca el ajuste confirmado.

El 4 de marzo de 2022 la contribuyente ingresó memorial en el que solicita se decreten diligencias para mejor resolver, de conformidad con los siguientes: indica que en requerimiento de información 2018-7-134-3 del 3 de septiembre de 2018, la Administración Tributaria había solicitado información en poder de terceros consistente en: a) especificaciones de calidad del grano comprado; b) precio de compra de la parte





relacionada en Barbados al proveedor internacional del grano; c) fechas de embarque y recepción; d) información relativa a la necesidad de la intermediación de su parte relacionada en Barbados para la compra consolidada de granos; e) evidencia del precio pactado por su parte relacionada en Barbados con los proveedores internacionales de granos y el precio efectivamente pagado.

Dicha información en su momento resultaba indispensable para la Administración Tributaria, ya que con la misma iba a poder concluir si el precio pagado por ella se encontraba dentro de los rangos aceptables según el método de precios de transferencia aplicado. Al no contar en su momento con dicha información por tratarse de información en poder de terceros a la cual no tenía acceso en ese momento, la Administración Tributaria aplicó una base de datos de precios internacionales que no aplican al caso concreto por tratarse de datos comprimidos publicados en la página [www.investing.com](http://www.investing.com), empresa que prohíbe el uso de los datos publicados en su página. Con la finalidad de proporcionar todos los elementos y con la información necesaria e indispensable para poder concluir el análisis sobre los ajustes por incumplimiento del Principio de Libre Competencia en las operaciones con partes relacionadas, continuó con el esfuerzo de solicitud y recopilación de la información en poder de terceros que se había requerido. En ese orden de ideas, ha logrado acceso a la documentación propiedad de la entidad Grains Corporation, relacionada con las compras y pagos a proveedores efectuados en enero a diciembre de 2016.

Por lo anterior, solicita se acuerden diligencias para mejor resolver con base a los artículos 159 y 144 del Código Tributario de la información y documentación de Grains Corporation, que se encuentra en su poder sobre el alcance siguiente: de forma resumida encontrarán los distintos pasos que se desarrollan para que Alimentos para Animales, S.A., pueda abastecerse de la cantidad y calidad de grano que necesita para su proceso productivo, y para una mejor comprensión ha segmentado las etapas que a continuación se describen: toda la documentación e información que respalda dichas etapas en el proceso de compra, está a disposición de la Administración Tributaria. Operaciones no controladas, siendo estas las que se dan entre una parte relacionada de Alimentos para Animales, S.A. en el extranjero y un tercero, las cuales son: I. Compra de grano por parte de Grains Corporation a Cargill, Incorporated, II. Pago del grano por parte de Grains Corporation a Cargill, Incorporated. Operaciones controladas, siendo estas las que se dan entre una parte relacionada de Alimentos para Animales, S.A. en el extranjero y dicha entidad: I. Venta de grano por parte de Grains Corporation a sus partes relacionadas en Guatemala y la región, II. Integración del precio FOB en la póliza de importación del grano por parte de Alimentos para Animales, S.A., Indica que desarrolla brevemente los pasos enumerados anteriormente con la finalidad que se pueda tener un informe detallado y con una conclusión fundamentada que contenga el monto correcto del ajuste y apegada a derecho, por medio de la cual se podrá determinar: 1. que en ninguno de los pasos se distorsiona el precio del grano, 2. que el precio del grano asignado por Grains Corporation no pretende realocar beneficios en otras jurisdicciones, 3. que las funciones de Grains Corporation son, entre otras: a) administrar el riesgo en la volatilidad del precio de las materias primas, b) proveer estabilidad en los precios de las materias primas, c) centralizar la compra de granos que posteriormente se venden a



clientes en Guatemala y la región, d) generar beneficios logísticos en el despacho del grano para sus clientes en Guatemala y la región. 4. Que el margen cobrado por Grains Corporation, en la venta de granos es mínimo y que a su vez respeta la normativa de precios de transferencia en Guatemala.

Presenta cuadros donde indica: I) compra de grano por parte de Grains Corporation a Cargill, Incorporated; II) pago del grano por parte de Grains Corporation a Cargill, Incorporated; III) venta del grano por parte de Grains Corporation a sus partes relacionadas en Guatemala y la región (folios 1855 y 1856) e indica que recibió 21,059.884 TM adquiridas originalmente por Grains Corporation; que el precio de compra por parte de Alimentos para Animales, S.A. fue de \$196.77 versus los \$189.99 pagados por Grains Corporation lo que resulta en un margen de 3.56%; IV) integración del precio FOB en la póliza de importación del grano por parte de Alimentos para Animales, S.A. (MM), el precio utilizado en la póliza de importación fue de \$197.10 por tonelada métrica (folio 1856).

Indica que con las explicaciones anteriores evidencia la diferencia en el precio utilizado por la Administración Tributaria para plantear el ajuste el cual fue de \$146.74 versus los \$189.99 que efectivamente le costó el grano a Grains Corporation; estas diferencias se dan por lo siguiente: los granos detallados en las bases de datos no son comparables al adquirido por Alimentos para Animales, S.A. por calidad, indica que adquiere granos de calidad número 2 o mejor, mientras que en las bases de datos usadas de referencia no detalla la calidad del grano. El precio del grano en las bases de datos utilizadas por la Administración Tributaria es el precio del bien en el lugar donde se ubica la bolsa de valores donde se tranza el precio; para el caso del Maíz Amarillo la bolsa de valores que refleja la realidad del precio se encuentra ubicada en Chicago (Chicago Board of Trade <https://www.cmegroup.com/company/cbot.html>), Estados Unidos; por esta razón, al precio utilizado como comparable (obtenido de la página [www.investing.com](http://www.investing.com), cuyo uso de datos es prohibido por la misma) por la Administración Tributaria le falta incorporar los costos siguientes: Costo de transporte del grano desde Chicago hacia el Puerto de Nueva Orleans, y, costo de la carga del grano al barco donde es transportado hacia Guatemala y la región.

Por lo anterior, es relevante que se decrete las diligencias para mejor resolver y se determine si la documentación originalmente solicitada y que se encontraba en poder de terceros, que hoy ya se encuentra a disposición de la Administración Tributaria, incide en el resultado de la auditoría y consecuentes ajustes notificados. Por el volumen de dicha documentación se pone a disposición de la Administración Tributaria toda la información antes mencionada y que se encuentra en su domicilio. El 27 de mayo de 2022 ingresó memorial en la que solicita nuevamente diligencias para mejor resolver y expone los motivos de esa solicitud; además, adjunta documentación que consideró pertinente, que son de soporte para desvanecer los ajustes formulados por la Administración Tributaria.

### III. Análisis legales y técnicos de este tribunal

Al efectuar el estudio de las actuaciones y en observancia del derecho de defensa y la garantía del debido proceso que constitucionalmente le asisten a la recurrente, es necesario verificar la legalidad de lo actuado por la Administración Tributaria.





Al respecto, la Ley de Actualización Tributaria establece en el artículo 54 lo siguiente: *“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”*; por su parte el artículo 60 regula: *“Método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías. En los casos que se indican a continuación, las operaciones entre partes relacionadas se valoran de la forma siguiente: **En el caso de importaciones, el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen. (...) Los precios de estas operaciones, se expresan en Quetzales al tipo de cambio que rija el día de la liquidación de las divisas en un banco del sistema; de lo contrario se determinará al tipo de cambio de referencia que rija el día o fecha del embarque o del contrato.**”* (énfasis añadido). De acuerdo con las normas citadas, se regula el principio de la libre competencia con el objeto de que el precio o monto para una operación entre partes independientes sea comparable a las realizadas; se establece el método para la valoración para las importaciones o exportaciones de mercancías, aplicable a las operaciones que realizan partes relacionadas, y señala que el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio con base en el parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen; ello en observancia al principio de libre competencia a que se ha hecho referencia.

En este caso se estableció que la contribuyente realizó importaciones de la materia prima consistentes en maíz amarillo americano y harina de soya americana, mismas que fueron facturadas por su parte relacionada en el exterior Grains Corporation, con residencia en el país Barbados; ello durante enero a diciembre de 2016. La Administración Tributaria determinó que el precio de las importaciones descritas supera el precio con base en el parámetro internacional y de esta manera la contribuyente disminuyó la renta imponible reportada en las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, por Q43,663,540.93 (maíz amarillo americano a granel) y Q59,126,441.16 (harina de soya americana a granel).

La Administración Tributaria concluyó que la contribuyente debió utilizar el “método de valoración para importaciones o exportaciones de mercancías” para valorar la operación, objeto de análisis, importación de materia prima (maíz amarillo americano a granel y harina de soya americana a granel), porque conforme la auditoría realizada, se cuenta con los elementos siguientes: **importaciones de mercancías, fechas de compra en el lugar de origen y precios en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen.**

Respecto de las importaciones de mercancías, tal extremo consta en el expediente con los documentos a que se han hecho referencia; la fecha de compra en el lugar de origen corresponde a la fecha en que se emitió el documento de embarque, con el cual la contribuyente presentó las declaraciones de mercancías DUA-GT; en relación a las bases para la determinación de precios internacionales, en vista de la negativa de la contribuyente de proporcionar lo requerido, la Administración Tributaria tomó los datos históricos de los precios diarios internacionales, según información pública de las materias primas, obtenida de la base de datos de **investing.com** en la dirección

Página 56 de 94  
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/Irsa





electrónica: <https://es.investing.com/commodities/durum-wheat-futures-historical-data>, que corresponden a precios con base en parámetros internacionales que requiere el Método de Valoración para Importaciones o Exportaciones de Mercancías del artículo 60 de la Ley de Actualización Tributaria.

En cuanto al ajuste de harina soya da un total de Q29,563,200.58 y no los Q59,126,441.16 dados a conocer a la contribuyente; se determina que el anexo de explicación de ajuste 2.1.1 de la audiencia conferida, evidencia que existe error de cálculo en la determinación del ajuste por precios de transferencia de la harina de soya americana; pues se le dio a conocer a la contribuyente el valor de Q59,126,441.16 (folio 1470) y que al sumar dicha columna da un total de Q29,563,220.58. En este sentido, el Tribunal Administrativo Tributario emitió la resolución R-TRI-TAT-418-2022 a través de la cual acordó diligencias para mejor resolver, entre otros, se solicitó, analizara si lo dicho por la contribuyente en cuanto al ajuste formulado de harina de soya americana (a granel), es por Q29,563,220.58 y no los Q59,126,441.16, formulado por la Administración Tributaria; al respecto, en informe INF-SAT-GEG-DFI-SPT-343-2022 del 30 de septiembre de 2022 en el apartado del análisis de la información obtenida: "... si lo dicho por la contribuyente en cuanto al ajuste formulado de harina de soya americana (a: granel), es por Q29,563,220.58 y no de Q59,126,441.16 formulado por la Administración Tributaria. En respuesta a lo solicitado, se determinó que, por error se duplicó el monto total del ajuste relacionado con la importación de Harina de Soya Americana, según Anexo de Explicación de Ajuste No. 2.1.1 relacionado con el ajuste número 2.1 [Incumplimiento de las normas de valoración en las operaciones de importaciones de mercancías entre partes relacionadas] por valor de Q102,789,982.09, integrado por (...)

Subtotal ajuste Maíz Amarillo Americano (a granel)	Q43,663,540.93
Subtotal ajuste Harina de Soya Americana	<u>Q59,126,441.16</u>
Total	Q102,789,982.09
	=====

Siendo lo correcto:

Subtotal ajuste Maíz Amarillo Americano (a granel)	Q43,663,540.93
Subtotal ajuste Harina de Soya Americana	<u>Q29,563,220.58</u>
Total	Q73,226.761.51
	=====

Por lo que se confirma lo dicho por la contribuyente y reconocido por la Administración Tributaria en cuanto a la duplicidad del ajuste de harina de soya americana.

Con relación a las diligencias decretadas por el Tribunal Administrativo Tributario, en resolución R-TRI-TAT-418-2022 del 22 de junio de 2022, porque la contribuyente amplió la solicitud de diligencias para mejor resolver en donde incorporó documentación adicional (folios del 1858 al 2042), el resultado obtenido es como sigue:

a) La contribuyente proporcionó los precios internacionales de maíz y harina de soya que usó de referencia para definir el precio pactado entre ella y su relacionada en Barbados "Grains Corporation":





**PRECIOS DE COMPRA Y VENTA**

PRECIOS DE COMPRA GRAINS CORPORATION			PREVIOS DE VENTA GRAINS CORPORATION			
PROVEEDOR TERCERO	PRODUCTO	FACTURA PROVEEDOR TERCERO	FOB PROVEEDOR TERCERO	FACTURA GRAIN CORP.	FOB GRAINS CORP.	MARGEN
CHS	MAIZ AMARILLO	GU989/G-1 & G-2				
CHS	HARINA SOYA	GU989/SBM PUT THRU				
CHS	MAIZ AMARILLO	GU1005/G-1 & G-2				
CHS	HARINA SOYA	GU1005/G-4 & G-5				
CHS	MAIZ AMARILLO	GU1015/G-1 & G-2				
CHS	HARINA SOYA	GU1037/G-2 & G-3				
ADM	MAIZ AMARILLO	009210				
ADM	MAIZ AMARILLO	009889				
ADM	MAIZ AMARILLO	10104				
ADM	HARINA SOYA	010114				
ADM	MAIZ AMARILLO	010811				
Cargill	MAIZ AMARILLO	78253786				
Cargill	HARINA SOYA	78253785				
CHS	MAIZ AMARILLO	GU1142/G-1				
Cargill	HARINA SOYA	78253956				
ADM	MAIZ AMARILLO	012267				
ADM	HARINA SOYA	012265				

Fuente: Narrativa de fecha 29 de septiembre 2022, folio 2207

El precio usado como referencia para definir el precio de venta de Grains Corporation (cabe aclarar que el cuadro se refiere a precio de venta y no ha "previos" como está escrito en dicho cuadro) en Barbados fueron las facturas de sus proveedores terceros (CHS, ADM y Cargill) (folios 2207).

Con base a la dirección compartida por la contribuyente <https://www.macrotrends.net/2532/corn-prices-historical-chart-data>, y la dirección obtenida por medio de la búsqueda de información pública, por el equipo de auditoría, relacionado con precios históricos de mercado CBOT <https://www.barchart.com/futures/quotes/ZCU16/interactive-chart>, se realizaron las pruebas y se estableció que el precio a futuro, en las páginas consultadas son similares (folios 2177, 2140 y 2142).

b) La contribuyente indicó: "El precio final del producto de Grains Corporation a Alimentos para Animales S. A. se establece tomando como base la factura de los proveedores terceros (CHS, Cargill y ADM), al valor facturado por los proveedores se le incrementa un margen el cual se encuentra dentro de los rangos de precios de transferencia dados por el estudio realizado para Grains Corporation, adjunta los rangos para referencia de los auditores tributarios del estudio de precios de transferencia de 2016:



**RANGO INTERCUARTIL DE MOTC AJUSTADO**

Cuadro 7: Rango intercuartil de MOTC ajustado

MOTC ajustado				
Nombre de la compañía	2016	2015	2014	Promedio ponderado
ALLIANCE ONE INTL INC	5.61%	5.10%	5.30%	5.33%
ANDERSONS INC <sup>2</sup>	0.41%	0.69%	4.97%	2.13%
ANIXTER INTL INC	4.06%	4.90%	5.76%	4.85%
BUNGE LTD <sup>4</sup>	3.00%	3.67%	2.16%	2.86%
CORE MARK HOLDING CO INC	5.37%	0.96%	0.79%	1.00%
Graincorp Ltd <sup>5</sup>	-0.56%	-1.08%	0.89%	-0.25%
GRAINGER (W W) INC	13.22%	15.20%	16.20%	14.85%
JEWETT-CAMERON TRADING CO	7.81%	7.14%	7.60%	7.53%
Linus Agro Group AB <sup>6</sup>	2.54%	1.97%	2.67%	2.40%
Metcash Limited	2.02%	-2.47%	2.46%	0.63%
Neha International Ltd.	1.05%	0.57%	-2.86%	0.49%
Sakuma Exports Limited	1.03%	0.57%	1.22%	0.95%
SEABOARD CORP <sup>7</sup>	1.39%	0.07%	1.57%	1.02%
SYSCO CORP.	4.07%	3.73%	3.77%	3.86%
UNIFIED GROCERS INC	0.13%	-0.09%	-0.18%	-0.05%
UNITED NATURAL FOODS INC	2.77%	3.10%	3.16%	3.00%
Grains (2016)				3.76%
Rango intercuartil	2016	2015	2014	Promedio ponderado
Cuartil superior	4.39%	4.02%	5.05%	4.11%
Mediana	2.66%	1.46%	2.57%	2.27%
Cuartil inferior	1.04%	0.44%	1.14%	0.87%

Fuente: Narrativa de fecha 29 de septiembre 2022, folio 2108

Adicional, incorporó el extracto de la parte funcional del estudio de precios de transferencia de 2016 de Grains Corporation para que los auditores tributarios pudieran conocer a detalle las funciones realizadas por estas entidades.

De la información anterior, se determinó: que el precio FOB de Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, está compuesto por: i. Parámetros internacionales: La contribuyente proporcionó el promedio de los precios internacionales de maíz amarillo y harina de soya de acuerdo a la página web <https://www.macrotrends.net/2532/corn-prices-historical-chart-data> (folio 2176). Con base a la dirección compartida por la contribuyente <https://www.macrotrends.net/2532/corn-prices-historical-chart-data>, y la dirección obtenida por medio de la búsqueda de información pública, por el equipo de auditoría, relacionado con precios históricos de mercado CBOT <https://www.barchart.com/futures/quotes/ZCU16/interactive-chart>, se realizaron las pruebas estableciendo que el precio a futuro, en las páginas consultadas, son similares. Con base en el análisis de la información, se determinó la razonabilidad de este componente.

ii. Base (k): representa los costos asociados a la recolección del grano hasta la colocación en el golfo de Nueva Orleans, de los proveedores CHS, Cargill Incorporated y ADM Américas, S. de R.L., con base a la búsqueda en fuentes de información públicas, no se encontró relación entre Grains Corporation y dichos proveedores, y de acuerdo a la legislación guatemalteca no es objeto de estudio. Con base en el análisis de la información, se determinó la razonabilidad de este componente.

iii. Variación que la contribuyente denomina margen cobrado por Grains Corporation (folio 1855): la contribuyente indica que dicha diferencia corresponde a margen cobrado





2360

por Grains Corporation, además que este margen corresponde al incremento que Grains Corporation obtiene por “asegurar el abastecimiento de las materias primas” (folio 2157), como respaldo de dicha variación proporcionó: imagen de rango intercuartil, imagen donde muestra extracto del estudio de precios de transferencia de Grains Corporation (folio 2210), presentaciones (diapositivas) mostradas en reunión del 26 de septiembre 2022 (folios 2155 al 2172), y organigrama de Grains Corporation (folio 2212), la contribuyente argumentó que cumple con el principio de plena competencia. No obstante, la información descrita anteriormente, no probó ni documentó las funciones efectuadas, los activos utilizados ni riesgos asumidos por Grains Corporation; por lo tanto, la información recibida no permitió comprobar efectivamente el cumplimiento del principio de libre competencia.

Con base a la imagen del organigrama de Grains Corporation, (folio 2212) muestra que Grains Corporation cuenta con 15 puestos, sin describir las funciones que realiza cada una de ellas, ni precisa la cantidad de empleados con que cuenta; por lo tanto, no se tuvo evidencia de la capacidad instalada de la misma.

Alimentos para Animales, Sociedad Anónima:

1) otorgó US\$12,000,000.00 que fue adquirido a través de préstamo bancario, y cedido a Grains Corporation como fondo de anticipo por la compra de materia prima; sin embargo, en el proceso de la auditoría se estableció que la contribuyente pagó a Grains Corporation cada importación que realizó en el período revisado.

2) En el proceso de la revisión al rubro de honorarios, comisiones o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados en el país reportado en la declaración del Impuesto Sobre La Renta de 2016, la contribuyente reportó en la cuenta contable 6106010401 “SERVICIOS PROFESIONALES”, para el efecto presentó como documentación de soporte, copia simple del CONTRATO DE SERVICIOS del 11 de julio de 2016, en la cláusula SEGUNDA DE LOS SERVICIOS, reveló “... servicios de asesoría, consultoría y/o supervisión en el ámbito de granos y demás insumos y materia prima para la fabricación de alimentos balanceados para animales, entre los que figuran, sin que constituya un listado limitativo o taxativo, el estudio y evaluación de la situación del entorno de precios internacionales de granos y/o demás materias primas, correspondientes a los diferentes meses del año, así como la realización y entrega de informes especiales de monitoreo relacionados con el precio internacional de granos...” (folios 945 al 948), por lo anterior Baltro, Sociedad Anónima emitió facturas por concepto de: “Evaluación a la situación del entorno de precios internacionales de granos...” y factura serie “A” número 000007 por concepto de “Informe especial de monitoreo” (folio 940).

Considerando que no se proporcionaron los elementos para establecer las funciones, activos y riesgos de Grains Corporation, y que además la contribuyente le otorgó financiamiento por US\$12,000,000.00 y que la empresa Baltro, Sociedad Anónima emitió facturas por monitoreo de precios internacionales de granos; existe duda razonable sobre la intermediación de la entidad Grains Corporation.

Se determinó que esta variación según la contribuyente el margen cobrado por Grains Corporation (folio 1855 reverso de la página) equivale aproximadamente al de 3.52% por la compra de maíz amarillo y de 3.85% por harina de soya (Precio FOB en USD por





TMGrains Corporation "venta" - Precio FOB, en USD, por TMproveedores Grains Corporation "compra").

Con base en el análisis de la información, no se determinó la razonabilidad de este componente (variación), en virtud que la contribuyente no detalló dicho elemento, no precisó el valor, no proporcionó la documentación de soporte ni probó los gastos efectivamente incurridos.

b) Que demuestre que los servicios que conforman la prima o base cumplen con el principio de libre competencia:

La contribuyente indicó: "Los factores que afectan las bases son: costos de transporte del lugar donde se almacenan los granos al puerto de salida en Estados Unidos (Puerto de Nueva Orleans), el costo de almacenamiento del grano, los gastos financieros por el almacenamiento del grano, etc; ejemplos de estos costos fueron detallados por el equipo de Grains Corporation en la reunión que tuvo lugar el lunes 26 de septiembre y los mismos se encuentran plasmados en las presentaciones entregadas al equipo de auditoría" (folio 2208).

Análisis de los servicios que conforman la prima o base:

De acuerdo a la información proporcionada y analizada en el inciso que antecede, se determinó que la base o prima está conformada por los componentes: Base (k) y variación que la contribuyente denomina margen cobrado por Grains Corporation (folio 1855), de ello se determinó la razonabilidad del componente de la Base (k); sin embargo, en relación al componente variación que la contribuyente denomina margen cobrado por Grains Corporation, de acuerdo al análisis de la información, no se determinó la razonabilidad de éste componente, en virtud que la contribuyente no detalló dicho elemento, no precisó el valor, no proporcionó la documentación de soporte ni probó que corresponden a gastos efectivamente incurridos.

c. Solicitó información consistente en:

a) Especificaciones de la calidad del grano comprado:

En respuesta a esta solicitud, indicó: "A continuación, presentamos cómo se clasifican las distintas calidades del grano, Alimentos para Animales, S. A. compra a Grains Corporation grano calidad U.S. No. 2 o mejor:

**ESPECIFICACIONES DE LA CALIDAD DEL GRANO COMPRADO**

GRADO	LIMITES MINIMOS DE:		LIMITES MÁXIMOS DE:					
	PESO DE PRUEBA POR BUSHEL	NÚCLEO DAÑADO		MATERIALES EXTRAÑOS (PORCENTAJE)	NÚCLEO DESCARGADO Y QUEBRADO (PORCENTAJE)	DEFECTOS (PORCENTAJE)	GRANO DE OTRAS CLASES	
		DAÑO POR CALOR (PARTE DEL TOTAL) (PORCENTAJE)	TOTAL (PORCENTAJE)				CLASE EN CONTRASTE (PORCENTAJE)	TOTAL 3/ (PORCENTAJE)
U.S. No. 1	60	0.2	2	0.4	3	3	1	3
U.S. No. 2	58	0.2	4	0.7	5	5	2	5
U.S. No. 3	56	0.5	7	1.3	8	8	3	10
U.S. No. 4	54	1	10	3	12	12	10	10
U.S. No. 5	51	3	15	5	20	20	10	10

Fuente: Narrativa de fecha 29 de septiembre 2022, folio 2209









2363

### CONTRATOS CARGILL INCORPORATED

SELLER CARGILL INC. P.O. BOX 5602 MINNEAPOLIS, MN 55440-5602	October 6, 2015
QUANTITY 31,300 metric tons 10% more or less at buyer's option at contract premium. COMMODITY/GRADE: • No. 2 or better Yellow Corn - 54 lbs/Bu or better; max. 14.5% moisture; max. 0.1% heat damaged kernels; max. 5.0% total damaged kernels; max. 3.0% BCFM; max. 20PPB aflatoxin; max. 5PPB ochratoxin; max. 2PPM DON; max. 2PPM fumonisin; max. 50PPB T-2; max. 125PPB zearalenone All grade factors including moisture as per CUSUM for all commodities..Cargo to be fumigated with Aluminum Phosphide by the recirculation method, as specified in the USDA Fumigation Handbook and with a dosage of 45gr/1,000 cubic feet of hold space. Upon completion of fumigation, vessel holds to be properly sealed before departing loading port. Cargill will strive to assign Triton as the fumigator at the request of Multifoods but retains the option to assign a fumigator of their choice. Seller to provide a first class independent lab certificate stating all cargo is free from musty and smutty odor	

Fuente: Buccellato and Company

VENDEDOR CARGILL INC. Apartado postal 5602 MINNEAPOLIS, MN 55440-5602	6 de octubre de 2015
CANTIDAD 31,300 toneladas métricas 10% más o menos a opción del comprador sobre prima de contrato. PRODUCTO/GRADO: • Maíz Amarillo No. 2 o mejor - 54 lbs/Bu o mejor; máx. 14,5% de humedad; máx. 0,1% de granos dañados por el calor; máx. 5,0% total de granos dañados; máx. 3,0% BCFM; máx. aflatoxina 20PPB; máx. ocratoxina 5PPB; máx. 2 PPM DON; máx. fumonisina 2PPM; máx. 50PPB T-2; máx. 125PPB zearalenona Todos los factores de clasificación, incluida la humedad según CUSUM para todas las mercancías. La carga se fumigará con fosforo de aluminio mediante el método de recirculación, como se especifica en el Manual de fumigación del USDA y con una dosis de 45 gr/1000 pies cúbicos de espacio de bodega. Una vez completada la fumigación, se debe sellar adecuadamente el buque antes de partir del puerto de carga. Cargill se esforzará por asignar a Triton como fumigador a pedido de Multifoods, pero conserva la opción de asignar un fumigador de su elección.	

Fuente: Buccellato and Company, traducido al español por medio de la herramienta <https://www.onlinedoctranslator.com/es/>

Análisis de la información obtenida:

Con base a la información obtenida, se determinó que la contribuyente importó maíz amarillo calidad No. 2 y harina de soya sin determinar la calidad.

b) Precio de compra de la parte relacionada en Barbados al proveedor internacional del grano (GRAINS CORPORATION A CARGILL, INCORPORATED).

La contribuyente reveló: " A continuación, presentamos una tabla donde se muestran los precios de compra de Grains Corporation en Barbados a los proveedores internacionales (terceros independientes):





2364

**COMPRA DE GRANOS GRAINS CORPORATION**

FACTURA GRAINS CORP. A ALIMENTOS PARA ANIMALES, S.A.	PRECIOS DE COMPRA GRAINS CORPORATION			
	PROVEEDOR TERCERO	FACTURA PROVEEDOR TERCERO	PRODUCTO	FOB PROVEEDOR TERCERO
305	CHS	GU989/G-1 & G-2	MAIZ AMARILLO	\$ 181.9500
306	CHS	GU989/SBM PUT THRU	HARINA SOYA	\$ 389.0900
311	CHS	GU1005/G-1 & G-2	MAIZ AMARILLO	\$ 180.6000
312	CHS	GU1005/G-4 & G-5	HARINA SOYA	\$ 384.6900
316	CHS	GU1015/G-1 & G-2	MAIZ AMARILLO	\$ 185.4400
324	CHS	GU1037/G-2 & G-3	HARINA SOYA	\$ 368.4500
327	ADM	009210	MAIZ AMARILLO	\$ 175.2288
333	ADM	009889	MAIZ AMARILLO	\$ 165.8069
335	ADM	10104	MAIZ AMARILLO	\$ 184.2726
336	ADM	010114	HARINA SOYA	\$ 375.6915
343	ADM	010811	MAIZ AMARILLO	\$ 180.1245
347	Cargill	78253786	MAIZ AMARILLO	\$ 189.9900
348	Cargill	78253785	HARINA SOYA	\$ 381.0400
351	CHS	GU1142/G-1	MAIZ AMARILLO	\$ 179.3500
355	Cargill	78253956	HARINA SOYA	\$ 382.6200
362	ADM	012267	MAIZ AMARILLO	\$ 164.2142
363	ADM	012265	HARINA SOYA	\$ 359.6864

Fuente: Narrativa de fecha 29 de septiembre 2022, folio 2209

Análisis de la información obtenida:

Se estableció que los proveedores de granos son Cargill Incorporated, ADM Américas, S. de R.L., CHS INC., estableciendo precio promedio por tonelada métrica de maíz amarillo y harina de soya:

**RESUMEN DE COMPRA EN TONELADAS METRICAS A LOS PROVEEDORES DE GRAINS CORPORATION**

RESUMEN Expresado en \$							
PROVEEDOR GRAINS CORPORATION	Tm compradas harina de soya americana	HARINA DE SOYA AMERICANA (A GRANEL)	Tm compradas maíz amarillo americano	MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	TOTAL DE COMPRA	Precio promedio por Tm Maíz amarillo	Precio promedio por Tm Harina de Soya
ADM GRAIN COMPANY	17,356.851	6,379,115.63	61,390.412	10,630,576.55	17,059,692.19	173.92	267.69
CHS INC.	11,500.000	3,031,320.00	44,650.089	8,082,673.46	11,113,993.46	181.84	254.38
CARGILL INCORPORATED	17,346.472	6,624,421.53	21,058.584	4,001,167.36	10,625,588.89	189.99	381.83
TOTALES:		16,034,857.16		22,764,417.38	38,799,274.54		

Fuente: Factura emitidas por Cargill Incorporated, ADM Americas, S. de R.L., CHS INC.



De ello se estableció que el proveedor CARGILL INCORPORATED es el proveedor de maíz amarillo y harina de soya con el precio más elevado.

c) Fechas de embarque y recepción

Con respecto a este inciso, en las presentes diligencias para mejor resolver, la contribuyente no se pronunció al respecto.

De acuerdo con la documentación que obra en el expediente, la cual fue proporcionada por la contribuyente en el proceso de la auditoría realizada, los conocimientos de embarque ("Bill of Lading" B/L) de las importaciones de maíz amarillo y harina de soya, ambas a granel, revelan la fecha de salida del lugar de embarque y el ingreso a la aduana guatemalteca, como se muestra a continuación:

**FECHAS DE EMBARQUE Y RECEPCIÓN**

Número Declaración de Mercancías DUA-GT	Número de factura Grains Corporation	Descripción del Producto Importado	Proveedor Grains Corporation	Puerto de carga	Puerto de destino	Fecha de embarque según Bill of Lading (Documento de Embarque)	Fecha de recepción y/o llegada según DUA	Días de traslado del puerto
303-6501040	305	MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	OHS INC.	Myrtle Grove, Louisiana, USA	Puerto Quetzal Guatemala	6/01/2016	8/01/2016	2
303-6502568	311	MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	OHS INC.	Myrtle Grove, Louisiana, USA	Puerto Quetzal Guatemala	4/01/2016	8/02/2016	4
303-6503430	316	MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	OHS INC.	Myrtle Grove, Louisiana, USA	Puerto Quetzal Guatemala	17/02/2016	22/02/2016	5
303-6506556	327	MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	ADM GRAIN COMPANY	Destrehan, Louisiana, USA	Quetzal Guatemala	27/03/2016	1/04/2016	5
303-6508155	333	MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	ADM GRAIN COMPANY	Destrehan, Louisiana, USA	Quetzal Guatemala	29/04/2016	5/05/2016	6
303-6508544	335	MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	ADM GRAIN COMPANY	AMA, Louisiana, USA	Quetzal Guatemala	15/05/2016	17/05/2016	2
303-6511433	343	MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	ADM GRAIN COMPANY	Destrehan, Louisiana, USA	Quetzal Guatemala	27/06/2016	7/07/2016	10
303-6512279	347	MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	CARGILL INCORPORATED	Reserve, Louisiana, USA	Puerto Quetzal Guatemala	13/07/2016	15/07/2016	2
303-6513636	351	MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	OHS INC.	Myrtle Grove, Louisiana, USA	Puerto Quetzal Guatemala	4/08/2016	5/08/2016	1
303-6517447	362	MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	ADM GRAIN COMPANY	Destrehan, Louisiana, USA	Quetzal Guatemala	9/10/2016	12/10/2016	3

Fuente: Fecha de embarque según Bill of Lading (B.L.), proporcionado por el contribuyente, y, Declaraciones de Mercancías DUA-GT, egresadas de sistemas aduanero de la Administración Tributaria.

d) Información relativa a la necesidad de la intermediación de su parte relacionada en Barbados para la compra consolidada de granos:

La recurrente indicó: "Grains Corporation cuenta con personal especializado en los mercados de materias primas como se evidencia en el organigrama presentado antes y en los análisis funcionales del estudio de precios de transferencia, el objetivo de Grains Corporation es hacer compras consolidadas para sus clientes dentro de los que figura Alimentos para Animales, S. A., esto genera ventajas en la escala de costos de sus clientes porque garantiza mayor estabilidad en el precio de las materias primas, en los fletes y demás gastos asociados al transporte y principalmente se tiene la seguridad que la materia prima llegará a Alimentos para Animales, S. A., de forma constante y con las calidades necesarias, garantizando así la continuidad del negocio. Por el volumen de compra que tiene Grains Corporation, esta tiene la capacidad de enviar buques graneleros completos a los países donde se encuentran sus clientes, esto garantiza eficiencia en costos de transporte y almacenaje, porque se puede configurar el transporte según los países que visitará el buque granelero y los granos que deberán descargarse en cada puerto; esto asegura la estabilidad durante la navegación, eficiencia en tiempo





y costos durante la carga y descarga de productos y minimiza el uso de separaciones artificiales:

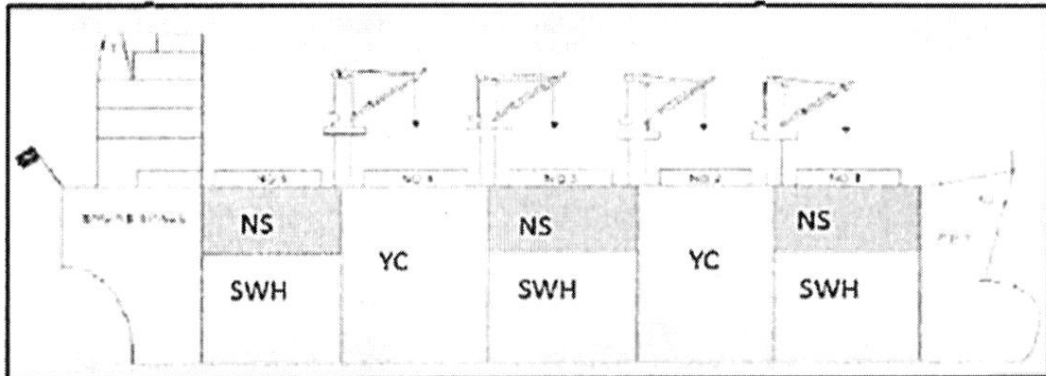


IMAGEN 4. Ejemplo de cómo se cargan los granos en los barcos graneleros para asegurar la estabilidad en la navegación, eficiencia en el proceso de carga y descarga y minimizar uso de separaciones artificiales.

Aseveraciones se encuentra en el expediente (folios 2212 y 2213).

Análisis de la información obtenida:

Considerando que no se determinó la razonabilidad del componente variación que la contribuyente denomina margen cobrado por Grains Corporation; debido a que no detalló dicho elemento, no precisó el valor, no proporcionó la documentación de soporte ni probó que corresponden a gastos efectivamente incurridos. Además, se estableció en el proceso de la auditoría realizada que la contribuyente le otorgó financiamiento por US\$12,000,000.00 y que el proveedor Baltro, Sociedad Anónima emitió facturas por monitoreo de precios internacionales de granos; existe duda razonable sobre la intermediación de la entidad Grains Corporation.

e) Evidencia del precio pactado por su parte relacionada en Barbados con los proveedores internacionales de granos y el precio pagado, para verificar si el precio pagado se encontraba dentro de los rangos aceptables según el método de precios de transferencia aplicado, que en su momento no contaba con dicha información por tratarse de información en poder de terceros a la cual no tenía acceso en ese momento y que ha logrado acceso a la documentación propiedad de Grains Corporation, relacionada con las compras y pagos a proveedores efectuados en enero a diciembre de 2016 y es indispensable para determinar el monto correcto de los ajustes, que se encuentra en su poder tales como ejemplificación de los actores y su injerencia en el proceso de compra de granos, y los distintos pasos que se desarrollan para que Alimentos para Animales, S.A., pueda abastecerse de la cantidad y calidad de grano que necesita para su proceso productivo, para una mejor comprensión ha segmentado las etapas de la documentación e información que respalda dichas etapas en el proceso de compra.

Al respecto la contribuyente indicó: "A continuación, presentamos una tabla donde se evidencian los precios pactados entre Alimentos para Animales, S. A. y su parte relacionada en Barbados Grains Corporation, en este punto es importante recalcar que la información para construir la tabla siguiente fue tomada de las facturas de venta de los



proveedores terceros a Grains Corporation, facturas que ya forman parte del expediente por haber sido aportadas en el memorial presentado a SAT a través del cual se solicitan las diligencias para mejor resolver (Documento SAT 2022-01- 00000000022239):

**PRECIO DE COMPRA GRAINS CORPORATION**

PRECIOS DE COMPRA GRAINS CORPORATION			
PROVEEDOR TERCERO	PRODUCTO	FACTURA PROVEEDOR TERCERO	FOB PROVEEDOR TERCERO
CHS	MAIZ AMARILLO	GU989/G-1 & G-2	
CHS	HARINA SOYA	GU989/SBM PUT THRU	
CHS	MAIZ AMARILLO	GU1005/G-1 & G-2	
CHS	HARINA SOYA	GU1005/G-4 & G-5	
CHS	MAIZ AMARILLO	GU1015/G-1 & G-2	
CHS	HARINA SOYA	GU1037/G-2 & G-3	
ADM	MAIZ AMARILLO	009210	
ADM	MAIZ AMARILLO	009889	
ADM	MAIZ AMARILLO	10104	
ADM	HARINA SOYA	010114	
ADM	MAIZ AMARILLO	010811	
Cargill	MAIZ AMARILLO	78253786	
Cargill	HARINA SOYA	78253785	
CHS	MAIZ AMARILLO	GU1142/G-1	
Cargill	HARINA SOYA	78253956	
ADM	MAIZ AMARILLO	012267	
ADM	HARINA SOYA	012265	

**TABLA 5. Precio de compra de los granos adquiridos por Grains Corporation**

Aseveraciones se encuentra en el expediente (folio 2214).

**Análisis de la información obtenida:**

Se determinó que Grains Corporation adquiere maíz amarillo y harina de soya de los proveedores Cargill Incorporated, ADM Américas, S. de R.L, CHS INC. con base a la búsqueda en fuentes de información pública, no se encontró relación entre Grains Corporation y dichos proveedores, por lo que con base a la legislación guatemalteca no se considera objeto de análisis; sin embargo, Alimentos para Animales, Sociedad Anónima proporcionó copias de: factura de proveedores de Granis Corporation, medios de pago, contratos, correos electrónicos con el que documentó la compra de granos, por lo que el resultado se considera razonable. Presenta cuadro de los pagos a los proveedores Grains Corporation (folio 2254).

Verificar lo dicho por la contribuyente que las operaciones no controladas, las que se den entre una parte relacionada de Alimentos para Animales, S.A. en el extranjero y un tercero, son: 1) COMPRA DE GRANO POR PARTE DE GRAINS CORPORATION A





CARGILL, INCORPORATED; II) PAGO DE GRANO POR PARTE DE GRAINS CORPORATION A CARGILL INCORPORATED y que el 15 de julio de 2016 Grains Corporation transfirió a favor de su proveedor Cargill, Incorporated. III) VENTA DEL GRANO POR PARTE DE GRAINS CORPORATION A SU PARTE RELACIONADAS EN GUATEMALA. El grano adquirido por Grains Corporation al proveedor tercero Cargill, Incorporated a través de la factura 78253786 fue vendido a Alimentos para Animales, S. A., según factura 347.

En respuesta a lo solicitado, la contribuyente proporcionó:

- 1) copia de factura certificada por Grains Corporation, emitida por CARGILL, INCORPORATED número 78253786, del 13 de julio 2016 por 21,059.884 toneladas métricas de U.S.NO. 2 OR BETTER YELLOW CORN (maíz amarillo tipo 2) por \$4,001,167.36, a Grains Corporation con domicilio en The Grove 21 pine Road St. Michael Barbados (folio 2140); 2) Copia de correo electrónico certificada por Grains Corporation del 14 de julio de 2016, 04:47 p.m., donde solicita que se debite de la cuenta de Grains Corporation #900056784 en el GTC Bank para hacer el pago de gastos FOB y separación artificial M/V Heroic Striker, según código SWIFT CHASU33, ABA 021000021 a favor del beneficiario Cargill Incorporated (folio 2027, 2028 y 2143); 3) Integración de pagos realizados a CARGILL, INCORPORATED; 4) Fotocopia de estado de cuenta bancaria, la contribuyente indicó que el pago por corresponde a pagos de varias facturas, dentro de las cuales se encuentra la factura 78253786 por (folios 2140 y 2143); y, 5) copia de factura certificada por Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, emitida por Grains Corporation 347, del 14 de julio 2016 por 21,059.884 toneladas métricas de U.S.NO. 2 OR BETTER YELLOW CORN. IN BULK (maíz amarillo tipo 2) por (precio que incluye precio FOB, separación y transporte) a favor de Alimentos para Animales, Sociedad Anónima (folio 2142).

**Análisis de la información obtenida:**

Con base a la información proporcionada por la contribuyente, se estableció que Grains Corporation compró a Cargill Incorporated 21,059.884 toneladas métricas<sup>(TM)</sup> de maíz amarillo No. 2 la unidad, transfiriendo (costo por unidad) al banco JP MORGAN CHASE BANK por medio Código Swift número "CHASUS33" mismas toneladas métricas que Grains Corporation trasladó por medio de la factura 437 a Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, el documento que indica que el precio FOB por unidad es de separación de y flete por US\$18.50, y costo por unidad es de 215.60. por un total de US\$ 4,540,510.99 (TM costo por unidad = presente cuadro (folio 2256).

Con base de a la información proporcionada por la contribuyente, se estableció que Grains Corporation facturó por medio de la factura 347 a la contribuyente 21,059.884<sup>TM</sup> de maíz amarillo No. 2.

Con relación a la transferencia de a favor de su proveedor Cargill, Incorporated, se estableció que Grains Corporation canceló las facturas números 78253785 por 78553788 por ; 78253787 por 78253788 por esta última objeto de análisis + por lo que la cantidad transferida es razonable.





Verificar si la contribuyente recibió los adquiridas por Grains Corporation; que el precio de compra por parte de Alimentos para Animales, S.A. fue de versus lo pagados por Grains E Corporation de que resulta en un margen de 3.56%. IV) INTEGRACIÓN DEL PRECIO FOB EN LA DECLARACIÓN DE MERCANCIAS DEL GRANO POR PARTE DE ALIMENTOS PARA ANIMALES, S.A. (MM). El precio utilizado en la declaración de mercancías fue de por tonelada métrica (hoja 46 de 50). Corroborar que la diferencia en el precio utilizado por el ente fiscalizador para plantear el ajuste de versus los que le costó el grano a Grains Corporation.

**Análisis de la información obtenida:**

De acuerdo a la DUA 303-6512239 la unidad de medida son kilogramos y no toneladas métricas, por lo que se hace la aclaración que la contribuyente importó TM (21,059,884.00 Kg /1000 = 21,059.884 TM) (folio 2030).

La contribuyente por medio de la DUA 303-6512239 importó de 21,059,884.000 kilogramos de maíz amarillo tipo 2, posterior a ello realizó rectificación de la cantidad importada de 57,326.000 kilogramos del mismo grano, por medio de la DUA 303-6513404. por lo que con base a los documentos consultados. la contribuyente importó kilogramos de maíz amarillo tipo 2, lo que representa información contenida en los Sistemas Informáticos de la Administración Tributaria respecto a las Declaraciones de Mercancías DUA-GT y sus respectivas rectificaciones realizadas por la contribuyente fiscalizada) (folio 2030).

Se muestra las variaciones del margen cobrado por Grains Corporation, que se determina entre el precio de compra de Alimentos para Animales, Sociedad Anónima y precio de compra de Grains Corporation:

**DETERMINACIÓN DE VARIACIÓN DE PRECIO DE COMPRA DE ALIMENTOS PARA ANIMALES, SOCIEDAD ANÓNIMA Y PRECIO DE COMPRA DE GRAINS CORPORATION**

a	Alimentos para Animales, S.A.	196.77
b	Grains Corporation	189.99
c=a-b	Diferencia	6.78
d=c/b	Margen	3.569%

*Fuente: Facturas certificadas proporcionadas por el contribuyente.*

Se detalla la variación que la contribuyente denomina margen cobrado por Grains Corporation obtiene por cada importación realizada:



**DETERMINACIÓN DEL MARGEN DE GRAINS CORPORATION POR COMPRA DE MAÍZ AMARILLO**

Descripción del Producto Importado	Empresa Exportadora	Precio FOB, en USD, por TM proveedores Grains Corporation	Precio FOB en USD por TM Grains Corporation	VARIACIÓN PROVEEDORES GRAINS CORPORATION VERSUS GRAINS CORPORATION	% VARIACIÓN PROVEEDORES GRAINS CORPORATION VERSUS GRAINS CORPORATION
		A	B	C= B-A	D= C/A
MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	CHS INC.				
MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	CHS INC.				
MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	CHS INC.				
MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	ADM GRAIN				
MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	ADM GRAIN				
MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	ADM GRAIN				
MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	ADM GRAIN				
MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	CARGILL				
MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	CHS INC.				
MAIZ AMARILLO AMERICANO (A GRANEL)	ADM GRAIN				

**Porcentaje promedio de variación: 3.52%**

*Fuente: Elaboración basada en las facturas emitidas por CHS INC., ADM Americas, S. DE R.L., Cargill Incorporated, Grains Corporation.*

**DETERMINACIÓN DEL MARGEN DE GRAINS CORPORATION POR COMPRA DE HARINA DE SOYA**

Descripción del Producto Importado	Fecha de embarque según Bill of Lading (Documento de Embarque)	Empresa Exportadora	Precio FOB, en USD, por TM según factura de empresas proveedores Grains Corporation	Precio FOB en USD por TM según factura de Grains Corporation	VARIACIÓN DE PRECIO PROVEEDORES GRAINS CORPORATION VERSUS GRAINS CORPORATION	% VARIACIÓN DE PRECIO PARAMETRO INTERNACIONAL VERSUS PROVEEDORES GRAINS CORPORATION
			A	B	C= B-A	D= C/A
HARINA DE SOYA AMERICANA (A GRANEL)	6/01/2016	Owenboro Grain Company, LLC	389.09	403.00	13.91	3.58%
HARINA DE SOYA AMERICANA (A GRANEL)	3/02/2016	CHS INC.	384.69	398.81	14.12	3.67%
HARINA DE SOYA AMERICANA (A GRANEL)	20/03/2016	CHS INC.	368.45	381.83	13.38	3.63%
HARINA DE SOYA AMERICANA (A GRANEL)	16/05/2016	ADM-AMERICAN S. DE R.L.	375.69	389.34	13.65	3.63%
HARINA DE SOYA AMERICANA (A GRANEL)	13/07/2016	CARGILL INCORPORATED	381.04	394.89	13.85	3.63%
HARINA DE SOYA AMERICANA (A GRANEL)	18/08/2016	CARGILL INCORPORATED	382.62	397.41	14.79	3.87%
HARINA DE SOYA AMERICANA (A GRANEL)	9/10/2016	ADM AMERICAN S. DE R.L.	359.68	377.51	17.83	4.96%

**Porcentaje promedio de variación: 3.85%**

*Fuente: Elaboración basada en las facturas emitidas por CHS INC., ADM Americas, S. DE R.L., Cargill Incorporated, Grains Corporation.*

**Análisis de la información obtenida:**

Como se indicó anteriormente, la variación que la contribuyente denomina margen cobrado por Grains Corporation, de acuerdo a cálculos realizados, se estableció que el promedio por la importación de granos es de 3.57% (3.52% maíz amarillo + 3.85% harina de soya =  $7.37 / 2 = 3.57\%$ ).

Página 70 de 94  
**RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024**  
 Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
 Tribunal Administrativo Tributario  
 MJMA/Irsa



Con relación a corroborar que la diferencia en el precio utilizado por el ente fiscalizador para plantear el ajuste de  versus los  que le costó el grano a Grains Corporation; en respuesta a ello, el ajuste planteado obedece a la comparación entre los parámetros internacionales "Futuro" y el precio FOB de Grains Corporation, por lo que no se había considerado el factor "Base (K)", información que fue proporcionada por la contribuyente en las presentes diligencias para mejor resolver.

Verificar si el precio del grano no puede ser superior a su precio en base a parámetros internacionales a la fecha de compra en el lugar de origen; verificar si aplica incorporar los siguientes: costo de transporte del grano desde Chicago hacia el Puerto de Nueva Orleans, y, o costo de la carga del grano al barco donde será transportado finalmente hacia Guatemala.

**Análisis de la información obtenida:**

La base de parámetros internacionales corresponde al valor de los granos negociados en el lugar de origen (Chicago), a ello se le debe incluir el valor del componente Base (k), para el efecto los costos incurridos por los proveedores CHS INC., ADM Américas, S. DE R.L., Cargill Incorporated, principalmente son transporte de Chicago al puerto de embarque, carga y descarga del grano en barcazas de transporte y carga de grano al buque.

Con relación a verificar si aplica incorporar los siguientes: costo de transporte del grano desde Chicago hacia el Puerto de Nueva Orleans, y, o costo de la carga del grano al barco donde será transportado finalmente hacia Guatemala.

De acuerdo a la información proporcionada y analizada en el inciso que antecede, se determinó que la base de parámetros internacionales corresponde al valor de los granos negociados en el lugar de origen (Chicago), a ello se le debe incluir el valor del componente Base (k), para el efecto los costos incurridos por los proveedores CHS INC., ADM Américas, S. DE R.L., Cargill Incorporated, **principalmente son transporte de Chicago al puerto de embarque, carga y descarga del grano en barcazas de transporte y carga de grano al buque.**

Los proveedores de granos adquieren el producto de los agricultores ubicados en los distintos Estados tales como: N Dakota, Minnesota, Wisconsin, Illinois, entre otros, los que son recolectados desde el cultivo, que posteriormente son trasladados al puerto de Nueva Orleans por medio de barcazas o trenes hasta ser embarcadas en los distintos buques /barcos con destino a Guatemala (folios 2155 al 2172).

Luego que los granos están ubicados en el puerto de Nueva Orleans, son trasladados vía marítima hacia el puerto de Guatemala, de acuerdo con las facturas emitidas por Grains Corporation al precio FOB se adiciona el costo de separación el cual corresponde al uso de separadores para evitar la mezcla de los distintos granos (maíz amarillo y harina de soya) y servicio de transporte. Ilustra la trazabilidad de la operación (folio 2259).

Como resultado del análisis realizado se determinó que el precio FOB de los proveedores de Grains Corporation es precio parámetros internacionales "FUTURO" más "Base (K)", como se presenta a continuación:





**PRECIO A FUTURO (PRECIO A FUTURO + BASE)**

Fact. Ref. Grains Corporation	Folio del expediente	Proveedor Grains Corporation	Barco	Folio del expediente	Producto	Proveedor	Fecha de factura	Fecha Cargo	Folio del expediente	S/TM	S/TM	S/TM
										Futuros	Base FOB	FOB Proveedor
										A	B	C=A+B
305	2115	CHS INC	IS COLUMBIA	2113	MAIZ AMARILLO	CHS	6/01/2016	Dec25 /Jan15	2113	154.00	27.95	181.95
306	2087	CHS INC	IS COLUMBIA	2085	MARINA SOYA	CHS/Dwensboro	5/01/2016	Dec25 /Jan15	2085	350.51	38.58	389.09
311	2119	CHS INC	ELSA	2117	MAIZ AMARILLO	CHS	4/02/2016	Jan20 /Feb10	2117	153.83	26.77	180.60
312	2091	CHS INC	ELSA	2089	MARINA SOYA	CHS	3/02/2016	Jan20 /Feb10	2089	346.11	38.58	384.69
316	2123	CHS INC	ARICA	2121	MAIZ AMARILLO	CHS	17/02/2016	Feb10 /Mar05	2121	155.13	30.31	185.44
324	2095	CHS INC	THOR INFINITY	2093	MARINA SOYA	CHS	22/02/2016	Mar 10-30	2093	329.87	38.58	368.45
327	2127	ADM GRAIN COMPANY	CONCEPCION LIGHT	2125	MAIZ AMARILLO	ADM	28/03/2016	Mar 15-31	2125	151.18	24.25	175.23
333	2131	ADM GRAIN COMPANY	TENRO MAPU	2129	MAIZ AMARILLO	ADM	3/05/2016	Abr15 /Mar05	2129	143.25	20.56	163.81
335	2134	ADM GRAIN COMPANY	SANTA ISABELLA 2	2132	MAIZ AMARILLO	ADM	17/05/2016	May 1-20	2132	157.11	27.26	184.27
336	2099	ADM GRAIN COMPANY	SANTA ISABELLA 2	2097	MARINA SOYA	ADM	17/05/2016	May 1-20	2097	350.34	25.25	375.69
343	2138	ADM GRAIN COMPANY	PRT ACE	2136	MAIZ AMARILLO	ADM	26/06/2016	Jun 15-30	2136	161.59	18.54	180.12
347	2142	CARGILL INCORPORATED	HEROIC STRIKER	2140	MAIZ AMARILLO	Cargill	13/07/2016	Jun20 /Jul10	2140	164.40	25.39	189.99
348	2103	CARGILL INCORPORATED	HEROIC STRIKER	2101	MARINA SOYA	Cargill	13/07/2016	Jun20 /Jul10	2101	351.28	29.76	381.04
351	2149	CHS INC	WESTERN MOSCOW	2147	MAIZ AMARILLO	CHS	4/08/2016	Jul15 /Aug05	2147	153.76	25.59	179.35
355	2107	CARGILL INCORPORATED	NIKOLAS A	2105	MARINA SOYA	Cargill	29/08/2016	Aug 1-20	2105	369.09	18.53	387.62
362	2153	ADM GRAIN COMPANY	HEROIC STRIKER(2)	2151	MAIZ AMARILLO	ADM	11/10/2016	Sep20 /Oct10	2151	144.53	19.58	164.21
363	2111	ADM AMERICAN S. DE R.L.	HEROIC STRIKER(2)	2109	MARINA SOYA	ADM	11/10/2016	Sep20 /Oct10	2109	343.43	16.26	359.69

Fuente: parámetros internacionales y facturas emitidas por proveedores de Grains Corporation

**Del análisis de los resultados obtenidos.**

Con base a la información proporcionada por la contribuyente, se estableció que el precio está determinado por: Precio FOB Alimentos para Animales, S.A. = Parámetros internacionales + Base (k) + componente variación que la contribuyente denomina margen cobrado por Grains Corporation.

Del cual se definen de la siguiente forma: Parámetros internacionales: Con base a la dirección compartida por la contribuyente <https://www.macrotrends.net/2532/corn-prices-historical-chart-data>, y la dirección obtenida por medio de la búsqueda de información pública, por el equipo de auditoría, relacionado con precios históricos de mercado CBOT <https://www.barchart.com/futures/quotes/ZCU16/interactive-chart>, se realizaron las pruebas estableciendo que el **precio a futuro en la paginas consultadas son similares**. Con base en el análisis de la información, se determinó la razonabilidad de este componente.

Base (k): Representa los costos asociados a la recolección del grano hasta la colocación en el golfo de Nueva Orleans, de los proveedores CHS, Cargill Incorporated y ADM Américas, S. de R.L., con base a la búsqueda en fuentes de información públicas, no se encontró relación entre Grains Corporation y dichos proveedores, y de acuerdo con la legislación guatemalteca no es objeto de análisis.

Componentes que integra el precio FOB:



**DETERMINACIÓN DE PRECIOS FOB ALIMENTOS PARA ANIMALES, S.A.**

Fol. Ref. Grains Corporation	Folio del expediente	Proveedor Grains Corporation	Barco	Folio del expediente	Producto	Fecha de factua	Fecha Carga	Folio del expediente	S/TM	S/TM	S/TM	S/TM
									Parámetros Internacionales	Base (K)	Margen Grains Corporation	Total (FOB Alimentos para Animales, S.A.)
									A	B	C	D=A+B+C
305	2115	CHS INC	JS COLUMBIA	2113	MAIZ AMARILLO	6/01/2016	Dec25 / Jan15	2113	154.00	27.95	6.52	188.57
306	2087	CHS INC	JS COLUMBIA	2085	HARINA SOYA	5/01/2016	Dec25 / Jan15	2085	350.51	38.53	14.29	403.33
311	2119	CHS INC	ELSA	2117	MAIZ AMARILLO	4/02/2016	Jan20 / Feb10	2117	153.83	26.77	6.57	187.17
312	2091	CHS INC	ELSA	2089	HARINA SOYA	3/02/2016	Jan20 / Feb10	2089	346.11	38.53	14.12	398.81
316	2123	CHS INC	ARNICA	2121	MAIZ AMARILLO	17/02/2016	Feb10 / Mar05	2121	155.13	30.31	7.55	192.99
324	2095	CHS INC	THOR INFINITY	2093	HARINA SOYA	20/03/2016	Mar 10-30	2093	329.87	38.53	13.38	381.83
327	2127	ADM GRAIN COMPANY	CONCEPCION LIGHT	2125	MAIZ AMARILLO	29/03/2016	Mar 15-31	2125	251.18	24.05	3.41	178.64
333	2131	ADM GRAIN COMPANY	TENRO MARIU	2129	MAIZ AMARILLO	3/05/2016	Abr15 / May05	2129	145.25	20.58	7.18	172.99
335	2134	ADM GRAIN COMPANY	SANTA ISABELLA 2	2132	MAIZ AMARILLO	17/05/2016	May 3-20	2132	157.11	27.16	6.57	190.84
336	2099	ADM GRAIN COMPANY	SANTA ISABELLA 2	2097	HARINA SOYA	17/05/2016	May 3-20	2097	250.34	25.35	13.65	389.34
343	2138	ADM GRAIN COMPANY	PRT ACE	2136	MAIZ AMARILLO	26/06/2016	Jun 25-30	2136	161.58	18.54	7.79	187.91
347	2142	CARGILL INCORPORATED	HEROIC STRIKER	2140	MAIZ AMARILLO	13/07/2016	Jun20 / Jul10	2140	164.40	28.59	6.78	199.77
348	2103	CARGILL INCORPORATED	HEROIC STRIKER	2101	HARINA SOYA	13/07/2016	Jun20 / Jul10	2101	351.28	29.76	13.85	394.89
351	2149	CHS INC	WESTERN MOSCOW	2147	MAIZ AMARILLO	4/08/2016	Jul15 / Aug05	2147	153.76	25.59	6.60	185.95
355	2107	CARGILL INCORPORATED	NIKOLAOS A	2105	HARINA SOYA	19/08/2016	Aug 2-20	2105	366.09	16.53	14.79	397.41
362	2153	ADM GRAIN COMPANY	HEROIC STRIKER(2)	2151	MAIZ AMARILLO	11/10/2016	Sep20 / Oct10	2151	144.53	19.68	3.97	168.18
363	2111	ADM AMERICAN S. DE R.L.	HEROIC STRIKER(2)	2109	HARINA SOYA	11/10/2016	Sep20 / Oct10	2109	343.43	16.16	17.82	377.51

Fuente: facturas emitidas por Grains Corporation, CHS INC., ADM AMERICAS, S. DE R.L., CARGILL INCORPORATED

Variación que la contribuyente denomina margen cobrado por Grains Corporation: el contribuyente indica que dicha diferencia corresponde a margen cobrado por Grains Corporation además, indicó que este margen corresponde al incremento que Grains Corporation obtiene por "asegurar el abastecimiento de las materias primas".

No obstante, la información descrita anteriormente, la contribuyente, **no probó ni documentó las funciones efectuadas, los activos utilizados ni riesgos asumidos de Grains Corporation, por lo tanto, la información recibida no permitió comprobar efectivamente el cumplimiento de principio de libre competencia.** Asimismo, no se determinó la razonabilidad de este componente (variación), en virtud que la contribuyente no detalló dicho elemento, no precisó el valor, ni proporcionó la documentación de soporte ni probó los gastos efectivamente incurridos.

Con base a la imagen del organigrama de Grains Corporation, (folio 2212) muestra que Grains Corporation cuenta con quince puestos, sin describir las funciones que realiza cada una de ellas, ni precisar la cantidad de empleados con que cuenta la compañía, por lo tanto, no se tuvo evidencia de la capacidad instalada de la misma.

Por lo analizado por la entidad fiscalizadora concluye: "Con base a lo solicitado por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, información y documentación proporcionada por el contribuyente y resultados obtenidos, se determinó que el precio FOB de Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, está compuesto por: Parámetros internacionales + Base (k) + Variación que el contribuyente denomina margen cobrado por Grains Corporation, de ello el contribuyente evidenció y documentó los precios de Parámetros internacionales y Base (K). Sin embargo, no proporcionó información que evidencie y documente la variación establecida entre precio de compra de Alimentos para Animales, Sociedad Anónima y precio de venta de Grains Corporation (margen).







se determinó la razonabilidad de este componente (variación), en virtud que no detalló dicho elemento, no precisó el valor, ni proporcionó la documentación de soporte ni probó los gastos efectivamente incurridos; además, con base al organigrama de Grains Corporation, (folio 2212) muestra que cuenta con 15 puestos, sin describir las funciones que realiza cada una de ellas, ni precisar la cantidad de empleados con que cuenta la compañía, por lo tanto, no se tuvo evidencia de la capacidad instalada de la misma. En este orden, se concluye que el precio FOB de Alimentos para Animales, Sociedad Anónima, está compuesto por parámetros internacionales + Base (k) + Variación que el contribuyente denomina margen cobrado por Grains Corporation, de estos la contribuyente evidenció y documentó los precios de parámetros internacionales y Base (K); no así, la variación establecida entre precio de compra de Alimentos para Animales, Sociedad Anónima y precio de venta de Grains Corporation (margen); en tal sentido, el presente ajuste al Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, **se confirma parcialmente**, por (Maíz amarillo, por y Harina soya, por en virtud que **no fue documentado en diligencias para mejor resolver**, con los mismos fundamentos de hecho y de derecho como se dio a conocer en audiencia conferida y confirmado en resolución recurrida: v. se **desvanece parcialmente**, por (Maíz amarillo, por y Harina soya, por costo de transporte del grano desde Chicago hacia el Puerto Nueva Orleans, costo de carga del grano al barco); asimismo, del total de Harina de soya se dedujo por error en suma del ajuste formulado.

**2.2) INTERESES GASTO NO DEDUCIBLES POR CORRESPONDER A PRÉSTAMO BANCARIO QUE NO FUE UTILIZADO PARA LA GENERACIÓN DE RENTAS GRAVADAS, POR**

Para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente, el 15 de octubre y 21 de noviembre, de 2018, se notificaron los requerimientos de información 2018-7-134-4 y 2018-7-134-5, respectivamente, para que la documentación solicitada, fuera presentada en el plazo legal de 3 días hábiles posteriores a la fecha de notificación. Se determinó que la contribuyente reportó en el rubro de "Intereses y Otros Cargos Financieros", de la declaración del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, SAT-1411 18237964652, de enero a diciembre de 2016, por

Derivado de la revisión de los documentos de soporte, registros y certificaciones contables, del gasto de intereses préstamo con Westrust Bank (International) Limited, reportados como gastos deducibles en la declaración mencionada, se estableció lo siguiente: la contribuyente presentó: "Contrato de Suministro Mercantil", suscrito el 4 de julio de 2013, en el cual se indica que la SUMINISTRANTE (GRAINS CORPORATION), organizada y existente de conformidad con las leyes de Barbados<sup>3</sup>, suministre a la

<sup>3</sup> Según el contrato de suministro mercantil, por parte de la entidad Grains Corporation, actuó el señor **Gunther Guillermo Gossmann González**, en su calidad de Director; y en representación de Alimentos para Animales, Sociedad Anónima actuó **Juan Carlos Escobar**





SUMINISTRADA (ALIMENTOS PARA ANIMALES, SOCIEDAD ANÓNIMA), en forma periódica, materias primas para la elaboración de alimentos balanceados para animales, consistentes en granos y harinas oleaginosas entre las que figuran, sin construir un listado limitativo o taxativo las siguientes: maíz amarillo, harina de soya, Golden DDGS, Corn Gluten Meal, Grasa Amarilla, etc. La SUMINISTRANTE determinará de tiempo en tiempo, el precio al que venderá las materias primas, en el que atenderá las condiciones del mercado internacional y las variaciones o incrementos en el costo asociados a estas, la que de forma obligada informará de manera inmediata a la SUMINISTRADA.

Convienen que el pago de las materias primas lo realizarán conforme la cláusula TERCERA de este contrato que establece la Constitución de un Fondo de Anticipo Revolvente para el Pago de Precios de las Materias Primas, con la finalidad de dar cumplimiento a la obligación de pago del precio de las materias primas objeto de suministro. Derivado de ello, la contribuyente (Suministrada) entregó a Grains Corporation, (Suministrante, dólares americanos); esto con el fin de poder realizar por parte de Grains Corporation, los cargos correspondientes para el pago del precio de las materias primas requeridas por la suministrada.

Adicionalmente, se pacta que la suministrante, será responsable de la integridad de la suma de dinero entregada por la suministrada, pudiendo realizar únicamente los cargos correspondientes para el pago de las materias primas requeridas por la suministrada. Las sumas de dinero que no fueren utilizadas para este fin generarán una tasa de interés a favor de la suministrada, suma que incrementará el Fondo de Anticipo Revolvente, y que será equivalente a la tasa de interés que la suministrante obtenga por el manejo de dicho excedente en inversiones que permitan una liquidez oportuna. Cada cargo que se realice a la suma de dinero entregada por la suministrada para el pago de las materias primas suministradas implicará una disminución del monto total del fondo de anticipo revolvente constituido, y deberán ser registradas mediante un sistema de cuenta corriente. Sujeto al procedimiento de liquidación que establezca la suministrada, esta queda obligada a reintegrar las sumas de dinero utilizadas en un plazo que no podrá exceder de dos días calendario siguientes a su utilización, a efecto que el fondo de anticipo revolvente constituido se encuentre conformado por el valor inicial.

A través del requerimiento de información 2018-7-134-4, numeral 3), se le solicitó a la contribuyente integración contable certificada del saldo inicial del rubro de "Cuentas y Documentos por Cobrar" del período 2016, registrado en la cuenta contable 1150101003 denominada CLIENTES – INTERDIVISIÓN y documentación que las soporta, como parte de esa documentación proporcionó los documentos relacionados con el fondo de anticipo revolvente, que se describirá en los siguientes párrafos.

En la declaración del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas del 2016, la contribuyente reportó el rubro cuentas y documentos por cobrar del giro normal, por y de conformidad con los libros contables, registros auxiliares e integraciones proporcionadas por la contribuyente, se determinó que en este rubro incluyó la cuenta 1150101003 denominada "CLIENTES -

Álvarez, en su calidad de Gerente General y Representante Legal. En el Estudio de Precios de Transferencia para el año 2016, se indica que Grains Corporation es entidad relacionada por Compra de Materia Prima (Pag. 8).





INTERDIVISIÓN” y como parte de los “clientes” figura Grains Corporation, por equivalentes a (dólares americanos), extremo que se ratificó con la conciliación proporcionada por la contribuyente del rubro de cuentas y documentos por cobrar del giro normal entre la declaración del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y los Estados Financieros auditados nota 5 del mencionado período.

A continuación, se presentan los elementos de hecho relacionados con el préstamo, su destino e intereses derivados del mismo:

1. La contribuyente presentó “Reporte de Detalles de Estado de Cuenta -Abreviado”, en el cual revela la Transferencia de Fondos, del 3 enero 2013, por con las siguientes indicaciones: “Detalles de Pago /RFB/C0088 REFERENCIA; CREDITO FINAL A CTA. 01\_0017020 DE GRAINS CORPORATION (...) Ordenante 36940723 ALIMENTOS PARA ANIMALES, S.A...”.

2. Según registro contable 1303 -118, tipo 2 póliza de diario, del 31 de marzo de 2013, con descripción “REGISTRA ANTICIPO A GRAINS CORPORATION”, con anotación “Aliansa Realiza un préstamo al G&T”, la contribuyente registró el traslado de US\$12,000,000.00 a su relacionada Grains Corporation, ubicada en el extranjero.

3. La contribuyente suscribió contrato con Grains Corporation, denominado CONTRATO DE SUMINISTRO MERCANTIL, del 4 de julio de 2013, en la cláusula tercera del mismo, establece: “CONSTITUCIÓN DE FONDO DE ANTICIPO REVOLVENTE PARA EL PAGO DEL PRECIO DE LAS MATERIAS PRIMAS. Con la finalidad de dar cumplimiento a la obligación de pago del precio de LAS MATERIAS PRIMAS objeto de suministro. LA SUMINISTRADA ha entregado a LA SUMINISTRANTE la cantidad de

0), suma que LA SUMINISTRANTE declara tener por recibida a su entera satisfacción. La entrega de la suma de dinero relacionada tiene por objeto constituir un Fondo de Anticipo Revolvente que permita a LA SUMINISTRANTE realizar los cargos correspondientes para el pago del precio de LAS MATERIAS PRIMAS requeridas por LA SUMINISTRADA...”.

4. Según la escritura pública 228 del 22 de diciembre de 2014, la contribuyente (Parte Deudora) celebró contrato de apertura de crédito con Westrust Bank (International) Limited (Acreditante y/o parte acreedora) para convenir un crédito en cuenta corriente hasta por US\$12,000,000.00 (dólares americanos), cuyo destino, supuestamente, para importación de materia prima por un plazo de dos años, prorrogables, a una tasa de interés del 3.50% anual variable; prorrogado el 21 de diciembre de 2016 y el 27 de noviembre 2017, ambas prórrogas por una tasa de interés del 4.50% anual; sin embargo, no fue utilizada para el fin indicado.

5. La contribuyente presentó “Reporte de Detalles de Estado de Cuenta -Abreviado”, del NEW YORK CITIBANK -FI, número y nombre de la cuenta: 36940723 Alimentos para Animales, S.A. del 29 de diciembre de 2014, en la que se refleja un ingreso, por USD12,000,000.00, por orden de CIF00275022, Westrust Bank International LTD, cuyo Detalle de pago indica: //Ref. Desembolso de crédito 38679; este documento muestra la recepción de por el préstamo con Westrust Bank (International) Limited.



6. En el mismo documento "Reporte de Detalles de Estado de Cuenta -Abreviado", indicado anteriormente, se visualiza la transacción bancaria por egreso de del 29 de diciembre de 2014, Detalles de Pago /RFB/0319 cancelación total de préstamo 530000008 a nombre de Alimentos para Animales, S.A. pago préstamo, cuyo beneficiario es 36172525, Banco G and T Continental S.A; este documento muestra que el destino del préstamo con Westrust Bank (International) Limited fue la cancelación del préstamo que la contribuyente tenía con G&T Continental.
7. Según registro contable 1412 -164, tipo 2 póliza de diario, del 31 de diciembre de 2014, con descripción "REGISTRA PRESTAMO No. 38679", se registró la recepción de , según préstamo de Westrust Bank (International) Limited.
8. Según registro contable 1412 -165, tipo 2 póliza de diario, del 31 de diciembre de 2014, con descripción "REG. PAGO PRESTAMO GYT CONTINENT", la contribuyente registró la cancelación del préstamo que tenía con G&T Continental.
9. Por medio del requerimiento de información 2018-7-134-5, numeral 11) se solicitó a la contribuyente los movimientos contables registrados en su contabilidad respecto al Fondo de anticipo revolvente, por , identificando proveedor, número de factura, monto, transferencia bancaria, fechas, como respuesta al mismo, el 26 de noviembre del 2018, la contribuyente presentó nota explicativa donde indica: "... por error involuntario, durante dicho período no se efectuaron los registros correctos del uso del fondo. Cada vez que Alimentos Para Animales envió oportunamente el costo de las materias primas adquiridas...".
10. De conformidad con los registros contables, auxiliares e integraciones proporcionadas por la contribuyente, se estableció que el "fondo del anticipo revolvente", durante enero a diciembre de 2016, no sufrió cambio alguno; es decir, no evidenció un sistema de cuenta corriente que muestre los movimientos del supuesto, fondo de Anticipo Revolvente; por otra parte, se determinó que para poder pagar las importaciones de materia prima a su relacionada al exterior, la contribuyente, en su mayoría, recurrió a préstamos, pagarés, extremo que muestra que el "anticipo revolvente" no fue utilizado para el pago de las materias primas.
11. El 26 de noviembre de 2018, el contador de la contribuyente certificó que los intereses gasto del préstamo a Westrust Bank (International) Limited por están clasificados en el rubro de "Intereses y Otros Cargos Financieros" de la declaración del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, de 2016.
12. El gasto por intereses bancarios fue reportado por la contribuyente, como deducibles en la declaración del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas de 2016, registrados en la cuenta contable 8101010201 denominada "Intereses Préstamos Exterior – Terceros", por Q3,195,896.55, producto del préstamo bancario por con Westrust Bank (International) Limited, integrados de la siguiente manera:





PRÉSTAMO WESTRUST BANK (INTERNATIONAL) LIMITED  
CUENTA CONTABLE 8101010201 INTERESES PRÉSTAMOS EXTERIOR – TERCEROS

Período	Monto en Q.	Entidad
ENERO		Westrust Bank (International) Limited
FEBRERO		Westrust Bank (International) Limited
MARZO		Westrust Bank (International) Limited
ABRIL		Westrust Bank (International) Limited
MAYO		Westrust Bank (International) Limited
JUNIO		Westrust Bank (International) Limited
JULIO		Westrust Bank (International) Limited
AGOSTO		Westrust Bank (International) Limited
SEPTIEMBRE		Westrust Bank (International) Limited
OCTUBRE		Westrust Bank (International) Limited
NOVIEMBRE		Westrust Bank (International) Limited
DICIEMBRE		Westrust Bank (International) Limited
DICIEMBRE		Westrust Bank (International) Limited

Fuente: Integración y documentación de soporte presentada por el contribuyente de la cuenta 8101010201 "Intereses Préstamos Exterior – Terceros"

De acuerdo con los actos descritos anteriormente, se establece que la contribuyente adquirió el préstamo bancario con Westrust Bank (International) Limited, por 00, por el cual en el 2016, pagó intereses, por el préstamo que sirvió para pagar otro préstamo con G&T Continental; que el "Fondo de Anticipo Revolvente" que trasladó la contribuyente a su relacionada, no fue utilizado como un anticipo *per se*, como la contribuyente pretende hacer saber a la Administración Tributaria; por lo tanto, se recalifica la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza, debido a que la realidad económica de la misma, difiere de su forma jurídica.

Elementos de derecho:

Conforme la Ley de Actualización Tributaria, el artículo 21 establece "Costos y gastos deducibles. Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas...". Asimismo, el artículo 22 en su primer párrafo establece "Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben de cumplir con los requisitos siguientes: 1. Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar su fuente productora y para aquellos obligados a llevar contabilidad completa, deben estar debidamente contabilizados...". Además, el artículo 23 de la ley citada, Costos y gastos no deducibles, establece en la literal a): "Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada". En el mismo cuerpo legal, el artículo 61 establece: "La Administración Tributaria está facultada para recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza, de conformidad con los procedimientos del Código Tributario, si la realidad económica de la operación difiere de su forma jurídica...".

De conformidad con los elementos de hecho y de derecho expuestos anteriormente, se determinó que los intereses no se originan de operaciones que generan renta gravada a la contribuyente, por lo tanto, son gastos no deducibles; razón por la cual se formula el ajuste por gastos no deducibles por intereses pagados sobre préstamo bancario que no fue utilizado para la generación de rentas gravadas, por

**Base legal:** artículos 21 primer párrafo, 22 primer párrafo, y numeral 1, 23 primer párrafo, literal a) y





61 de la Ley de Actualización Tributaria; y, 15, 16, 98, 100 y 103 del Código Tributario; vigentes en el período auditado.

**II. Argumentos de la contribuyente**

Manifiesta que la argumentación de la Administración Tributaria se encuentra técnicamente mal planteada y carece de validez por lo que expone los motivos que hacen improcedente el ajuste. En primer lugar, SAT para fundamentar el ajuste se basa en el artículo 61 de la Ley de Actualización Tributaria. La Administración Tributaria está facultada para recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza, de conformidad con los procedimientos del Código Tributario, si la realidad económica de la operación difiere de su forma jurídica, o que los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren sustancialmente de los que hubieran adoptado personas independientes y la estructura de aquella operación, tal como se presenta, impide a la Administración Tributaria determinar el precio de transferencia apropiado.

Cuando se habla de la realidad económica diferente es por ejemplo que un contribuyente registre un préstamo con una parte relacionada, pero que realmente esa erogación de dinero sea por un servicio que le prestaron. Aquí entra la facultad de SAT para "recalificar" y darle el tratamiento fiscal y la valoración que corresponde.

La norma citada no tiene la finalidad de sustentar la deducibilidad o no de un gasto entre una parte local y otra local.

Indica que lo que hizo fue celebrar un contrato de apertura de crédito (préstamo) para utilizarlo con el objeto de la compra de materia prima, tal como consta en la escritura pública 13 autorizada por el notario Gustavo Giovanni Molina Ayala del 6 de febrero de 2013. Es claro que la entidad bancaria "G&T Continental, Sociedad Anónima" no otorgaría un préstamo si no se cerciora que el destino sea el pactado en el contrato respectivo.

En este sentido, el gasto es deducible puesto que cumple con los presupuestos legales para ser considerado como tal de conformidad con lo que establece la Ley de Actualización Tributaria, en sus artículos 21 y 22.

Refiere que la deducibilidad del presente gasto deviene de su objeto principal que es la generación de renta gravada, tal y como sí fue probado en la etapa probatoria, por lo que dicho gasto aunque usado para pagar otras obligaciones, cumplió su finalidad principal que es la generación de renta, al pagar otro préstamo que también había sido utilizado para la compra de materia prima, según los términos comerciales pactados con el proveedor; y ello lo dota de la característica de deducibilidad, la cual es independiente de un contrato, pero si está relacionada con el uso que se le dé al mismo.

De lo anterior deviene que SAT no pueda basar su ajuste en que los fondos no fueron utilizados para lo que se establece en un contrato de suministro; o no puede basar su ajuste en que dicho dinero no fue utilizado para el cumplimiento de un acuerdo entre partes; toda vez que la característica que hace que un gasto sea deducible, deviene de que sea fundamentalmente útil, necesario, pertinente o indispensable para la generación de renta. Si el gasto no fue reflejado en un sistema de cuenta corriente, pero finalmente dicho gasto continúa conservando su naturaleza que es producir y generar la renta gravada, está claro que continúa siendo un gasto deducible al cumplir con los presupuestos establecidos en ley. De esta cuenta que SAT no puede aplicar normas de

Página 80 de 94  
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/lrsa





la sección de Precios de Transferencia y ampararse en el 61 de la Ley de Actualización Tributaria, y el artículo 55 de su reglamento, para escudar el ajuste y recalificar dicha operación si la misma no tiene relación con operaciones de Precios de Transferencia. Indica que compró y adquirió granos a su relacionada Grains Corporation que fueron utilizadas para la generación y conservación de su fuente generadora de renta, tal y como pudo comprobar SAT durante la auditoría de campo. Por lo tanto, por el hecho de que no está de acuerdo con términos contractuales y comerciales con la entidad Grains Corporation, no puede venir a desconocer cualquier gasto que de manera directa o indirecta se relacione con dicha entidad. Es un ajuste subjetivo y para nada basado en el respeto a la libertad de industria y comercio, ni a las normas que permiten la deducibilidad de los pagos de intereses que se utilizan para fines comerciales de la entidad y no para fines personales de sus empleados, ejecutivos o accionistas. Por todo lo anterior, solicita que se evalúe las pruebas presentadas, el objeto de los préstamos, el total de compra de materia prima según papeles de trabajo y determine, no subjetivamente como hace SAT, sino en base a las normas de derecho constitucionales y legales, que tiene derecho a deducir el gasto por intereses por préstamos bancarios para su operación comercial.

No obstante, los argumentos que han sido relacionados que fueron presentados por la contribuyente en su escrito de interposición del recurso de revocatoria, la recurrente pagó el presente ajuste, lo cual será analizado más adelante, en el informe rendido al respecto.

### III. Análisis legales y técnicos de este tribunal

Para el efecto, se cita el artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, que establece: *“Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas (...) 16. (...) Todos los intereses para ser deducibles deben originarse de operaciones que generen renta gravada al contribuyente...”*; asimismo, el artículo 22, de dicha ley anterior, en su primer párrafo, establece: *“Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben de cumplir con los requisitos siguientes:*

**1. Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar su fuente productora y para aquellos obligados a llevar contabilidad completa, deben estar debidamente contabilizados...**”; además, el artículo 23 del mismo cuerpo legal, establece: *“Las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes: a) Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada”*. Sin perjuicio de lo anterior, también la literal d) del artículo referido, establece: *“Los no respaldados por la documentación legal correspondiente...”* (énfasis añadido).

De lo prescrito se interpreta que se consideran **costos y gastos no deducibles**, entre otros, los que no hayan sido utilizados para generar renta gravada, los que no cuenten con la documentación legal respectiva, que son necesarios para verificar si los gastos tuvieron su origen en actividades u operaciones que generan renta gravada; lo que implica que, aunque se hayan realizado gastos, si no se acredita ese derecho con los documentos respectivos no serán deducibles.



En ese sentido, el ajuste formulado a la renta imponible declarada en el Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas por **Q3,195,896.55**, por intereses gasto no deducibles por corresponder a préstamo bancario que no fue utilizado para la generación de rentas gravadas, de enero a diciembre de 2016, derivado que se comprobó que la contribuyente reportó en la declaración del Impuesto Sobre la Renta citada que en el rubro cuentas y documentos por cobrar del giro normal por Q310,844,703.80, ello se comprobó con los libros contables, registros auxiliares e integraciones proporcionadas, que en este rubro se incluyó la cuenta contable 1150101003 denominada "CLIENTES - INTFRDIVISIÓN" y como parte de los "clientes" figura Grains Corporation, por \_\_\_\_\_, equivalentes a \_\_\_\_\_ extremo que se ratificó con la conciliación proporcionada por la contribuyente del rubro de cuentas y documentos por cobrar del giro normal entre la declaración del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y nota 5 de los Estados Financieros auditados, ante lo cual la contribuyente suscribió contrato del 4 de julio de 2013, con su relacionada Grains Corporation, denominado contrato de Suministro Mercantil, en el cual se estableció la "CONSTITUCIÓN DE FONDO DE ANTICIPO REVOLVENTE PARA EL PAGO DEL PRECIO DE LAS MATERIAS PRIMAS", en donde se hizo constar que la compañía citada proveerá a la contribuyente.

Según revisiones realizadas, se estableció que, en el 2014, la contribuyente adquirió el préstamo bancario con Westrust Bank (International) Limited, por \_\_\_\_\_ por el cual en el 2016, pagó intereses, por \_\_\_\_\_ asimismo, se determinó que dicho préstamo sirvió para pagar otro préstamo con Banco G&T Continental, S.A. por el mismo monto, contratado en el 2013, el cual en su momento fue trasladado a la compañía relacionada por la creación de la figura de fondo de anticipo referido. El gasto por intereses bancarios fue reportado por la contribuyente, como deducible en la declaración del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas del período 2016, registrados en la cuenta contable 8101010201 denominada "Intereses Préstamos Exterior - Terceros", por \_\_\_\_\_

De conformidad con los registros e integraciones contables proporcionadas por la contribuyente, se estableció que de enero a diciembre de 2016, el "Fondo de Anticipo Revolvente", **no tuvo ningún movimiento y carece de un sistema de cuenta corriente tal como lo afirmó la contribuyente**; asimismo, se determinó que para pagar las importaciones de materia prima a su relacionada en el exterior, recurrió a otros préstamos y pagarés, extremo que demuestra que "el fondo de anticipo revolvente" no fue utilizado para el pago de las materias primas.

La contribuyente, no presentó pruebas que demuestren que los intereses registrados y reportados como gastos le hayan sido útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, de lo cual se infiere, que los únicos costos y gastos que deben deducirse para la determinación de la renta imponible de todo contribuyente, son los que cumplan con las condicionantes que describe el mismo; es decir, generar renta gravada, caso contrario, estos deben ser declarados como costos y gastos no deducibles, para establecer correctamente la obligación tributaria y apegado a la norma legal.



No obstante lo anterior, según consta en el informe circunstanciado del “29 de noviembre de 2012”, la contribuyente en correo electrónico del 23 de noviembre de 2022 indicó: *“Estamos en la disposición de no continuar la defensa de los ajustes planteados por la no deducibilidad de gastos financieros relacionado con préstamo bancario: 2016 ajuste 2.2) Q3,195,896.55 por intereses gasto no deducibles por corresponder a préstamo bancario que no fue utilizado para generación de rentas gravadas (folio del 2264 al 2266). El 28 de noviembre de 2022 (...) adjuntó recibo de cobranza SAT-0811 36 909 527 893 (...) donde realizó el pago de Q1,978,056.68 (folios del 2267 al 2268) (...) El valor efectivamente realizado por la contribuyente está inteorado de la manera siguiente: a) Impuesto a pagar por ; b) multa por omisión por*

*c) intereses, por* Por lo relacionado, no se entran a conocer los argumentos de la contribuyente, toda vez que el presente ajuste ya no es objeto de discusión al realizar su pago, lo cual hizo, de conformidad con los formularios contenidos en el presente expediente y que han sido referidos; de donde concluye que procede **confirmarlo**.

**2.3) POR GASTOS NO DEDUCIBLES, POR NO SER ÚTILES, NECESARIOS, PERTINENTES O INDISPENSABLES PARA PRODUCIR O CONSERVAR LA FUENTE PRODUCTORA DE RENTAS GRAVADAS, POR Q53,707,472.91**

Para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente, el 30 de mayo, 3 de septiembre y 21 de noviembre de 2018, se notificaron los requerimientos de información 2018-7-134-2, 2018-7-134-3 y 2018-7-134-5, respectivamente, para que la documentación solicitada, fuera presentada en el plazo legal de 3 días hábiles posteriores a la fecha de notificación.

El 28 de marzo de 2017 la contribuyente presentó declaración del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, SAT-1411 18237964652, de enero a diciembre de 2016.

Derivado de las revisiones realizadas al rubro de honorarios, comisiones, o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados en el país, reportados en la declaración citada, se determinó que la contribuyente reportó gastos, por Q81,659,283.06; del análisis de los registros contables y documentación legal de soporte, se estableció que la contribuyente incluyó, en este rubro, gastos por servicios recibidos, por Q53,707,472.91 de los cuales:

6106010401 “Servicios Profesionales”, pertenece a la cuenta contable  
6106010601 “Servicios Corporativos” s de la cuenta contable  
6106010701 “Servicios Divisionales” registrados en el libro Diario Mayor General en los folios 57708 y 57391, respectivamente, cuya descripción de las facturas se indican en el ajuste al Impuesto al Valor Agregado y se detallan en el **anexo de explicación de ajuste 2.3.1**, de la audiencia concedida.

Se solicitó por medio del requerimiento de información 2018-7-134-3, los contratos por los servicios recibidos, según anexo 1, en respuesta a este requerimiento, la contribuyente presentó contratos que se describen en el apartado del Impuesto al Valor Agregado.

Por dichos gastos de servicios, se solicitó a la contribuyente por medio del requerimiento de información 2018-7-134-5 numeral 12), fotocopia del dictamen, consejo o





recomendación, de carácter técnico o científico, presentados por escrito y resultantes del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problemas planteados para orientar la acción o el proceder de un sentido determinado, por las personas individuales y/o jurídicas que prestaron servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole en el país o desde el exterior; dicha documentación no fue presentada; sin embargo la contribuyente hizo constar en acta GEG-DFI-SPT-187-2019, lo siguiente: *“Hacemos mención que se brindó toda la documentación legal de respaldo de las facturas solicitadas por la Administración Tributaria, así como también el registro contable y la documentación de pago de dichas facturas, por lo que se ha cumplido con entregar toda aquella información que de acuerdo con la Ley le corresponde a Alimentos Para Animales, S.A. proporcionar a la Administración Tributaria”*. Al respecto, la Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 23 inciso a) establece *“Las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes: a) “Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada”*.

La descripción que consta en las facturas y los contratos proporcionados por la contribuyente, no es prueba suficiente para identificar la clase de servicio recibido, la temporalidad, la especialidad y el beneficio obtenido, debido a que no indican las áreas en las cuales se prestaron los servicios, en algunos casos, no indican el período en el cual se prestaron los servicios, no se comprueba en qué se benefició la contribuyente al recibir estos servicios; por lo tanto, la contribuyente no proporcionó evidencia suficiente y competente que permita establecer que los servicios prestados por los proveedores detallados en el **anexo de explicación de ajuste 2.3.1**, de la audiencia concedida, fueron útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, conforme los artículos 21 primer párrafo, 22 numeral 1),

23, primer párrafo y literal a), del mismo cuerpo legal.

Debido a que las facturas que la contribuyente proporcionó como respaldo de los mismos, cuyas observaciones se hacen ver en el anexo de explicación de ajuste 2.3.1 de la audiencia concedida, no se logró establecer que estos sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas; cabe aclarar que, en lo que respecta a los contratos por servicios recibidos presentados por la contribuyente, los mismos, tampoco describen específicamente cada servicio que se presta, determinándose que en algunos casos, tienen similitud en la descripción de los servicios que prestan, según consta en los contratos descritos; por lo cual procede formular el ajuste, por Q53,707,472.91 integrados en las cuentas contables siguientes:

CUENTA	NOMBRE
6106010401	SERVICIOS PROFESIONALES
6106010601	SERVICIOS CORPORATIVOS
6106010701	SERVICIOS DIVISIONALES

Página 84 de 94  
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/lrsa





**Base legal:** artículos 21 primer párrafo, 22 primer párrafo y numeral 1) y 23 primer párrafo e inciso a), de la Ley de Actualización Tributaria; y, 103 del Código Tributario; vigentes en el período auditado.

## II. Argumentos de la contribuyente

Manifiesta que el Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, que los servicios prestados por los proveedores descritos en el anexo 2.3.1, tuvieron su origen en la actividad productora que ejecutó durante el período de liquidación, actividad de la que se generó renta gravada, siendo estos a su vez esenciales, necesarios e indispensables para que pudiese realizar su actividad generadora de renta.

Resalta que los servicios contratados forman parte del proceso productivo, por lo que es procedente determinar qué es lo que establece la ley como requisitos de deducibilidad, así. Cita de forma íntegra el artículo 22 de la Ley de Actualización Tributaria y refiere que los gastos incurridos cumplen con los requisitos esenciales y aplicables para su deducibilidad: (i) fueron útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para producir o generar la renta gravada de los períodos ajustados; (ii) fueron contabilizados; y, (iii) se encuentran soportados por los documentos legales correspondientes, tales como facturas emitidas por los proveedores, mismas que se encuentran autorizadas y cumplen con los requisitos establecido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Indica que basta ver los medios de prueba presentados y se podría concluir que los servicios son reales, necesarios, reconocidos por los propios proveedores.

Señala que, en el derecho tributario, la convicción sobre la existencia de hechos generadores o de gastos deducibles, se construyen con todas las pruebas admitidas en derecho y de allí que los auditores, realicen no solo revisión documental sino conozca el proceso productivo, entreviste a colaboradores, constate la existencia de inventarios, etcétera; sin embargo, SAT se basa al "concepto de una factura"; ninguna otra prueba.

Reitera que la celeridad en las transacciones comerciales es una característica fundamental en el ámbito mercantil, derivado de lo cual no es necesario contar con un contrato por escrito para probar la relación mercantil entre comerciantes.

Describe el artículo 23 de la Ley de Actualización Tributaria de forma íntegra y enfatiza que el artículo citado establece que los gastos cuyo origen no se encuentre en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada, no podrán ser considerados como deducibles.

Al este respecto, el artículo 23 de la Ley de Actualización Tributaria citado, establece lo referente a costos y gastos no deducibles, en ninguno de sus incisos establece que la falta de identificación de la clase de servicio o la falta de descripción detallada, amplia y pormenorizada del mismo haga improcedente la deducibilidad del gasto.

El ajuste deviene improcedente ya que quedó explicado, se encuentra vinculada a su actividad generadora de renta. En el momento procesal oportuno, se presentarán los medios de prueba pertinentes.

De conformidad con el artículo 118 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, reitera el señalamiento del artículo 22 literal d) de la Ley de Actualización Tributaria, reservándose desde ya el derecho de plantear la acción de inconstitucionalidad.





### III. Análisis legales y técnicos de este tribunal

Para el estudio del caso por gastos no deducibles, por no ser útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas. Para el efecto el artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria establece: "... Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas..."; asimismo, el artículo 22 en su primer párrafo establece: "... Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben de cumplir con los requisitos siguientes: 1. **Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar su fuente productora y para aquellos obligados a llevar contabilidad completa, deben estar debidamente contabilizados...**"; además, el artículo 23 de la misma ley, establece: "Las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes: a) Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada".

Dichas normas establecen que para la deducción de los costos y gastos es necesario que hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada y que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.

De lo prescrito se interpreta que se consideran **costos y gastos no deducibles**, entre otros, los que no hayan sido utilizados para generar renta gravada; lo que implica que, aunque se hayan realizado gastos, si no se acredita ese derecho con los documentos respectivos no serán deducibles.

En ese sentido, para el caso concreto, se efectuó ajuste a la renta imponible declarada en el Impuesto Sobre la renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas formulario SAT-1411 18237964652, por de enero a diciembre de 2016, por gastos no deducibles, por no ser útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, en virtud que se comprobó que la contribuyente reportó en la declaración citada, en el rubro de "Honorarios, comisiones o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados en el país" gastos: \_\_\_\_\_, e incluyó en este rubro gastos por servicios recibidos, por \_\_\_\_\_ s cuales se encuentran registrados en las cuentas contables del libro Diario Mayor General en los folios 57708 y 57391; sin embargo, los conceptos de las facturas objetadas, los cuales se encuentran en el anexo de explicación de ajuste 2.3.1, no permiten identificar con precisión los servicios recibidos; en consecuencia, la contribuyente no demostró que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, y por ende, que hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada; es decir, que el ente exactor, para aceptar la deducción de un gasto por servicios, debe tener la certeza de que el servicio fue prestado a la contribuyente y que le sirvió para generar renta, lo cual no sucede en el presente caso, ya que los conceptos de las facturas objetadas son generales, lo cual limita la función de la Administración Tributaria para determinar si los servicios relacionados son útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.





En cuanto a sus argumentos que los servicios prestados por los proveedores descritos en el anexo 2.3.1, tuvieron su origen en la actividad productora que ejecutó durante el período de liquidación, actividad de la que se generó renta gravada, siendo estos a su vez esenciales, necesarios e indispensables para que pudiese realizar su actividad generadora de renta; y, que por el nivel de sofisticación de la operación, requiere de la contratación de servicios administrativos, financieros, logísticos, de mercadeo, limpieza, asesoría, legales, informática; es importante mencionar que los bienes y/o servicios adquiridos, listado por ella, surge la interrogante de qué servicio o bien se trata; asimismo, resulta necesario saber en qué área fue prestado, con el objeto de establecer para que sirvieron, esto para determinar si genera renta gravada, información que debe constar en la factura, aunque el negocio fuera complejo; por lo tanto, se considera fundamentado en ley la consideración de la Administración Tributaria al confirmar el ajuste, por no ser útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas y, no puede establecerse si generan rentas gravadas; además, en el anexo referido, en el apartado de observaciones indica que no proporcionó informe o dictamen del resultado del servicio recibido, dependencia donde se prestó el servicio y el beneficio recibido, de conformidad con el artículo 21 numeral 23) de la Ley de Actualización Tributaria.

Con relación a que los gastos incurridos cumplen con los requisitos esenciales y aplicables para su deducibilidad: (i) fueron útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para producir o generar la renta gravada; (ii) fueron contabilizados; y, (iii) se encuentran soportadas con facturas emitidas por los proveedores, se encuentran autorizadas y cumplen con los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Es de aclarar que con solo argumentar no desvirtúa el motivo del ajuste; pues es a la contribuyente a quien le corresponde la carga de la prueba, que en el presente caso no demostró de qué forma fueron útiles necesarios, pertinentes e indispensables para producir o generar la renta gravada. También es importante mencionar que el motivo del ajuste no es porque no se encuentren contabilizados, facturados o que no estén autorizadas, se recalca que el motivo es por no ser útiles necesarios, pertinentes e indispensables para producir o generar la renta gravada; por consiguiente, **se confirma** el ajuste por estar legal y técnicamente formulado.

Se tiene por señalada la inconstitucionalidad de la ley en caso concreto, conforme al artículo 118 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS, DE ENERO A DICIEMBRE DE 2016**

**2.4) POR SERVICIOS NO RESPALDADOS POR LA DOCUMENTACIÓN LEGAL CORRESPONDIENTE, POR Q1,170,345.87**

Para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente, el 30 de mayo y 21 de noviembre, ambos del 2018, se notificaron los requerimientos de Información 2018-7-134-2 y 2018-7-134-5, respectivamente, para que la documentación solicitada, fuera presentada en el plazo legal de 3 días hábiles posteriores a la fecha de notificación.

Derivado del examen de la información y documentación proporcionada del rubro honorarios, comisiones, o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole





prestados en el país, se determinó que la contribuyente tiene registrado en la cuenta contable 6106010701 SERVICIOS DIVISIONALES, por Q8,216,771.09, en el folio 57391 del libro Diario Mayor General, dicho valor incluye las facturas emitidas por el proveedor Sedima, Sociedad Anónima NIT 8726252-5, por Servicios de supervisión a su planificación estratégica, por Q1,170,345.87, cuyas facturas tienen la resolución vencida, las cuales se describen en el anexo de explicación de ajuste 2.4.1, de la audiencia concedida.

Asimismo, se verificó que los servicios de supervisión a su planificación estratégica fueron reportados en la casilla honorarios, comisiones, o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados en el país, de la declaración del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, SAT-1411 18237964652, de enero a diciembre de 2016. Por lo expuesto, los gastos por servicios de supervisión a su planificación estratégica, al no contar con la documentación legal de respaldo por tener la resolución vencida, no son deducibles y se formula el ajuste, por Q1,170,345.87. **Base legal:** artículos 22 primer párrafo, numeral 4) inciso b); 23 primer párrafo, inciso d) de la Ley de Actualización Tributaria; 4 y 103 del Código Tributario; 381 del Código de Comercio; y, 10 de la Ley del Organismo Judicial; vigentes en el período auditado.

## II. Argumentos de la contribuyente

En cuanto al ajuste del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, manifiesta que ninguna ley resta validez a una factura autorizada, el Congreso de la República no ha promulgado una norma que modifique los artículos 22 y 23 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y el artículo 18 literal a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Simplemente se confirma los ajustes sin entrar a razonar jurídicamente si una norma de menor rango le resta validez a las leyes que permiten la deducibilidad con base en facturas autorizadas en lo que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Respecto de los gastos no deducibles, la norma que los regula es el artículo 23 de la Ley de Actualización Tributaria, (describe en su totalidad) e indica que en ninguno de los apartados anteriores se establece que un elemento como la supuesta vigencia de una autorización, sea motivo relevante para desconocer la deducibilidad del gasto y resulta interesante observar lo que regula la literal d) del referido artículo cuando establece que no serán deducibles los gastos no respaldados con la documentación legal de soporte, hace alusión clara y expresa a: "La documentación legal exigida por esta ley, por la Ley del Impuesto al Valor Agregado y otras disposiciones legales". Entonces: ¿Cómo puede una norma de rango reglamentario venir a restarle vigencia a un acto de autorización ordenado por la ley? ¿Cómo puede SAT desconocer el artículo 23 de la Ley de Actualización Tributaria, que establece cuáles son los gastos no deducibles y que establece que son aquellos exigidos por la ley y no por un reglamento?, de allí que se refiera a las facturas como "supuestamente" vencidas, porque dicha disposición reglamentaria contradice la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como también los artículos 22 y 23 de la Ley de Actualización Tributaria, y ante todo los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; por lo que reitera la inconstitucionalidad en caso concreto del artículo 29 del Reglamento de la Ley del



Impuesto al Valor Agregado. Derivado que el artículo 239 de la constitución citada establece que las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación; sin embargo, dicho artículo reglamentario, se excede de las atribuciones establecidas en la constitución referida, toda vez que está modificando obligaciones y derechos contenidos en ley, facultad que corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala. Queda evidenciado, que la deducibilidad del gasto ha cumplido con los requisitos que manda la Ley de Actualización Tributaria, tanto lo que establece el artículo 22 como el 23 de dicha norma.

Señala que SAT realiza una integración analógica, procedimiento que está prohibido por el artículo 5 del Código Tributario, al indicar que no podrán instituirse sujetos pasivos, no podrán crearse obligaciones, ni modificarse deducciones u otros beneficios, etc. ¿Acaso no hace eso la Administración Tributaria cuando al no encontrar asidero legal para desconocer el gasto, se fundamenta en el artículo 22 de la Ley de Actualización Tributaria, interpretando de forma tal que suprime el derecho a deducibilidad de un gasto por virtud de una norma reglamentaria que dispuso modificar la ley? El artículo citado establece como requisito, que las mismas hayan sido "autorizadas", lo cual así fue. Pero no establece que tengan "autorización vigente", para dar lugar a la aplicación de la norma de inferior rango que es la norma reglamentaria.

La Administración Tributaria aplica la analogía cuando: 1. Instituye un sujeto pasivo: desconoce la deducibilidad del gasto por, en todo caso, una infracción de carácter formal que de acuerdo con la ley es obligación del emisor de las facturas. 2. crea una obligación: pagar impuestos al no permitir la deducibilidad por gastos cuyas facturas se encuentran supuestamente vencidas. 3. Modifica deducciones: pretende no permitir la deducibilidad del gasto cuando el artículo 22 de la Ley de Actualización Tributaria solo pide documentos autorizados, lo cual sí fue realizado por los proveedores cuestionados, y el artículo 23 de la ley mencionada no establece que una "autorización vencida dispuesta por un reglamento" convierta a un documento como inexistente para efectos de reconocer la deducibilidad del gasto.

### III. Análisis legales y técnicos de este tribunal

Para el estudio del caso por servicios no respaldados por la documentación legal correspondiente. Para el efecto el artículo 22 de la Ley de Actualización Tributaria establece: "... *Procedencia de las deducciones. Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben cumplir los requisitos siguientes (...)* 4. *Tener los documentos y medios de respaldo entendiéndose por tales: a) Facturas o facturas de pequeño contribuyente autorizadas por la Administración Tributaria, en el caso de compras a contribuyentes. b) Facturas o comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, en el caso de servicios prestados por el contribuyente...*" (el resaltado es propio); el artículo 23 del mismo cuerpo legal dispone: "*Costos y gastos no deducibles. Las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes (...)* d. *Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por esta Ley, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y otras disposiciones legales*



*tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos afectos a dichos impuestos. Lo anterior, salvo cuando por disposición legal la deducción pueda acreditarse por medio de partida contable...*" (el resaltado es propio).

Conforme la Ley de Actualización Tributaria, para aceptar los costos y gastos, deben contar con las facturas o facturas de pequeño contribuyente **autorizadas por la Administración Tributaria**, lo que es imperativo; por otro lado, no son deducibles, los no respaldados con la documentación legal correspondiente, debiendo entenderse como documentación legal, la exigida por la Ley de Actualización Tributaria, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos y otras disposiciones tributarias aduaneras, por lo que en el presente caso, las facturas emitidas por Sedima, Sociedad Anónima NIT 8726252-5, gastos por servicios de supervisión a su planificación estratégica, al no contar con la documentación legal de respaldo por tener la resolución vencida, no son deducibles. Dichas facturas emitidas por el citado proveedor, descritas en el anexo de explicación de ajuste 2.4.1 de la audiencia conferida; por lo que, al tener la resolución vencida, no constituyen los documentos legales de respaldo para tener derecho a la deducibilidad del gasto registrado y reportado.

Por otra parte, la recurrente reclama que solo a ella se le ajusta sin tomar en cuenta que los impuestos fueron pagados; sin embargo, el hecho que su proveedor tenga la obligación de pagar los impuestos que por ley le corresponden no justifica el incumplimiento tributario señalado, pues cada contribuyente está obligado a acatar sus obligaciones tributarias; por lo tanto, si su proveedor le emite facturas sin llenar los requisitos legales, pudo pedir su anulación y que las emitieran de conformidad con la ley, lo anterior, en congruencia con el artículo 14 del Código Tributario que establece: "*La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella...*"; de dicha norma, se extrae que la relación jurídico tributaria es el vínculo entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria, de manera que cada quien está obligado al adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En este sentido, los ajustes se encuentran debidamente fundamentados en los artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley de Actualización Tributaria, donde se determinó que el crédito fiscal y gasto no cumplen con el requisito de estar soportados con documentos legales por las razones expuestas. En este orden, se determina que se cumplió con el principio de legalidad, establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece: "*Principio de legalidad. 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...*". Por lo expuesto, no se verifica vulneración al principio de legalidad que argumenta la contribuyente ni que se estén modificando leyes o que la Administración Tributaria se esté atribuyendo funciones que no le competen; se determina que dicha dependencia administrativa actuó con apego estricto a lo establecido en el principio de legalidad constitucional, al aplicar disposiciones legales





positivas y vigentes que no han sido declaradas inconstitucionales, por lo que su argumento es improcedente.

Por último, se tiene por señalada la inconstitucionalidad de la ley en caso concreto, conforme al artículo 118 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

En virtud de lo anterior, al estudiar las actuaciones, no se advierte vulneración a los principios constitucionales alegados, ya que la Administración Tributaria en el uso de sus facultades efectuó auditoría y formuló los ajustes al Impuesto al Valor Agregado y a la base imponible del Impuesto Sobre la Renta anual. Por lo expuesto, al tener sustento legal y técnico, los ajustes se **confirman**.

Este tribunal, determina que derivado de las diligencias practicadas, y de la revisión de la documentación aportada por la contribuyente y los mecanismos de verificación que utilizó la Intendencia de Fiscalización, concluye que la contribuyente sí **cuenta parcialmente** con la documentación que en su momento le fue requerida y que en etapas anteriores no había entregado referente al precio FOB de las declaraciones ajustadas; en tal sentido, el ajuste 2.1) por [redacted] de enero a diciembre de 2016, **se desvanece parcialmente por** [redacted] además se dedujo [redacted] diligencias para mejor resolver por ajuste duplicado (según informe INF-SAT-GEG-DFI-SPT-343-2022) **y se confirma parcialmente, po**.

(Maíz amarillo, por [redacted] Harina de soya, por [redacted], en virtud que no fue documentado.

Asimismo, se aclara que durante las diligencias para mejor resolver, la contribuyente, efectuó el pago de Impuesto Sobre la Renta y accesorios, relacionados con aceptación del ajuste 2.2 por Q3,195,896.55 (folio 2270) que se formularon según audiencia A-2019-21-01-000274 (folio 1419) y que en el informe circunstanciado (folios 2273 y 2274), se detalla la aceptación de dicho ajuste y su efecto impositivo, así mismo, el pago que se debía efectuar, el cual lo realizó; y, en informe INF-SAT-GEG-DFI-SPT-119-2023 (folio del 2281 al 2285) se incluyó la reliquidación correspondiente del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, de 2016.

Es de suma importancia para este tribunal dejar constancia, que la reliquidación que se presenta en esta resolución más adelante, y que corresponde al Impuesto Sobre la Renta de 2016, dejan de ser coincidentes con las contenidas en la audiencia A-2019-21-01-000274 del 30 de agosto de 2019 (folio 1419) y en la resolución impugnada GEG-DR-R-2020-21-01-000373 del 20 de abril de 2020. En los mismos informes se recomienda trasladar copia de este al Tribunal Administrativo Tributario del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero para que se anexe al presente expediente 2018-21-01-44-0000407, en virtud de la implicación y efectos de los ajustes aceptados en esas actuaciones en la determinación de la renta imponible correspondiente al período 2016 (folios 2274 y 2285).

Con base a lo anterior, se presenta la siguiente:

Página 91 de 94  
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/Irsa





**Reliquidación  
De enero a diciembre de 2016  
Impuesto Sobre la Renta  
régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas  
(cifras expresadas en quetzales)**

CONCEPTO	
<p><b>I. DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE</b></p> <p>Renta imponible ajustada según resolución GEG-DR-R-2020-21-01-000373 folio 1778)</p> <p>(-) Ajuste duplicado corregido en diligencias para mejor resolver según informe INF-SAT-GEG-DFI-SPT-343-2022 (explicación de ajuste 2.1)</p> <p>(-) Ajuste que cuenta con la documentación correspondiente aportado en diligencias para mejor resolver, según informe INF-SAT-GEG-DFI-SPT-343-2022 (explicación de ajuste 2.1)</p> <p><b>RENTA IMPONIBLE RELIQUIDADADA</b></p>	
<p><b>II. DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b></p> <p>Cálculo del impuesto conforme el artículo 36 y 172 numeral 3 de la Ley de Actualización Tributaria. Tarifa del 25% sobre la renta imponible ajustada (Q113,760,161.41 X 25%)</p> <p><b>(-) MENOS</b></p> <p>ISO pagado en periodos anteriores pendiente de acreditar</p> <p>Pagos trimestrales</p> <p>(-) Pago según recibo de cobranza SAT-0811 36 909 527 que corresponde al ajuste 2.2 de la audiencia conferida aceptado y pagado en diligencias para mejor resolver (Q3,195,896.55 x 25%)</p>	
<p><b>IMPUESTO DETERMINADO A PAGAR</b></p> <p>Multa del 100% sobre el impuesto a pagar, conforme a los artículos 88 y 89 del Código Tributario.</p>	
<p><b>TOTAL A PAGAR</b></p> <p>Adicionalmente còbrese los intereses resarcitorios sobre el impuesto a pagar conforme los artículos 58 y 59 del Código Tributario.</p>	

Página 92 de 94  
**RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024**  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/lrsa





**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 DECLARA:**

**I) CON LUGAR PARCIALMENTE LA EXCEPCIÓN DE PRESCRIPCIÓN** planteada por la contribuyente **ALIMENTOS PARA ANIMALES, SOCIEDAD ANÓNIMA**, contra la resolución GEG-DR-R-2020-21-01-000373 del 20 de abril de 2020, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria; **II) REVOCA PARCIALMENTE** la resolución recurrida, en cuanto a los ajustes siguientes: **1) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, de enero de 2016, por Q255,778.86, así: **1.1)** crédito fiscal improcedente, por servicios respaldados con facturas que no especifican concretamente la clase de servicio recibido, que se integra por: **1.1.1)** por **operaciones locales, por Q235,316.55;** y, **1.1.2)** por **operaciones de exportación, por** **III) DECLARA CON LUGAR PARCIALMENTE** el recurso de revocatoria interpuesto por **ALIMENTOS PARA ANIMALES, SOCIEDAD ANÓNIMA**, contra la resolución GEG-DR-R-2020-21-01-000373 del 20 de abril de 2020, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria; **IV) REVOCA PARCIALMENTE**, la resolución recurrida en cuanto a los ajustes siguientes: **2) IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, **de enero a diciembre de 2016: 2.1.)** por incumplimiento de Normas de Valoración en las operaciones de importación de mercancías entre partes relacionadas, por (Maíz amarillo, por Q37,941,783.31 y Harina soya, por costo de transporte del grano desde Chicago hacia el Puerto Nueva Orleans, costo de carga del grano al barco); asimismo, del total de Harina de soya se dedujo por error en suma del ajuste formulado; según reliquidación contenida en la presente resolución; **V) CONFIRMA PARCIALMENTE** la resolución recurrida, en cuanto a los ajustes siguientes: **1) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:** **1.1)** por crédito fiscal improcedente, por servicios respaldados con facturas que no especifican concretamente la clase de servicio recibido, de febrero a diciembre de 2016, por **1.1.1)** por **operaciones locales Q5,765,412.36;** y, **1.1.2)** operaciones de exportación, **2)** crédito fiscal no respaldado por la documentación legal correspondiente de enero al diciembre de 2016, por **1.2.1)** operaciones locales, por **1.2.2)** operaciones de exportación, por **IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, de enero a diciembre de 2016, por **2.1)** por incumplimiento de Normas de Valoración en las operaciones de importación de mercancías entre partes relacionadas, por **2.2)** por intereses gasto no deducibles por corresponder a préstamo bancario que no fue utilizado para la generación de rentas gravadas, por **2.3)** gastos no deducibles, por no ser útiles, necesarios, pertinentes o indispensable para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, y **2.4)** servicios no respaldados por la

Página 93 de 94  
**RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-106-2024**  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
Tribunal Administrativo Tributario  
MJMA/lrsa





TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO

documentación legal correspondiente, En consecuencia, al estar firme la presente resolución la contribuyente deberá pagar: a) Impuesto al Valor Agregado, b) Impuesto Sobre la Renta de enero a diciembre de 2016, por ambos más multa del 100% del impuesto omitido e intereses resarcitorios correspondientes, conforme a las reliquidaciones contenidas en la presente; **IV) NOTIFÍQUESE** la presente, de conformidad con la ley; y, **V) 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 23 de febrero de 2024.*

  
Licenciada Leslie Rossana Sosa Aldana  
Secretario de TRIBUTA  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  


  
Licenciada Michelle Janette Martinez Arellano  
Miembro Especialista del TRIBUTA  
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero  
  
**PRESIDENCIA**  
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO  




### CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

En el municipio de Guatemala Departamento de Guatemala,  
siendo las ocho horas con veinte minutos  
del día Diez de MARZO de dos mil veinticuatro,  
en: DOCE CALLE DOS - VEINTICINCO ZONA DIEZ, EDIFICIO AVIA, PISO II, PISO DIECISIETE,  
OFICINA MIL SETECIENTOS UNO

NOTIFIQUÉ a: ALIMENTOS PARA ANIMALES, SOCIEDAD ANONIMA

**LA RESOLUCIÓN número:** R - TRI - TAT - CIENTO SEIS - DOS MIL VEINTICUATRO

de fecha VEINTITRES de FEBRERO de dos mil veinticuatro,  
la cual está integrada de: NOVENTA Y CUATRO folios, entregando  
una copia correspondiente de la misma, por medio de ésta cédula que re


Luis Palma

quien bien enterado (a) NO firma. DOY FE.

(F) \_\_\_\_\_

JF  
NOTIFICADOR

Documento Personal de Identificación -CUI- No. DE TELÉFONO

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

EM-CED-06/mar/2024/CRUZMA

2395



# CÉDULA DE NOTIFICACION

En el municipio de Guatemala del 13 de MARZO de 2024 siendo las 12:48 horas con 00 minutos 00 segundos del día 13 de MARZO de 2024 en DOCE CALLE DOS - VEINTICINCO ZONA DIEZ, EDIFICIO AVA, TERCER PISO DIECISIETE ORIGINAL SETECIENTOS UNO NOTIFICUE a: ALIMENTOS PARA ANIMALES, SOCIEDAD ANÓNIMA

## LA RESOLUCIÓN número: R - TRI - TAT - CIENTO SEIS - DOS VEINTICUATRO

**SAT**  
 SERVICIO NACIONAL DE REGISTRO Y CATASTRO  
 MINISTERIO DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESQUERÍA

**13 MAR 2024**  
 12:48

de fecha 13 de MARZO de 2024 la cual esta integrada de una copia correspondiente de la misma por medio de esta cédula que recibirá quien bien entereado (a) DOYFE

NOTIFICADOR

Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesquería  
 Servicio Nacional de Registro y Catastro  
 Unidad de Registro y Catastro

Unidad de Registro y Catastro  
 Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesquería