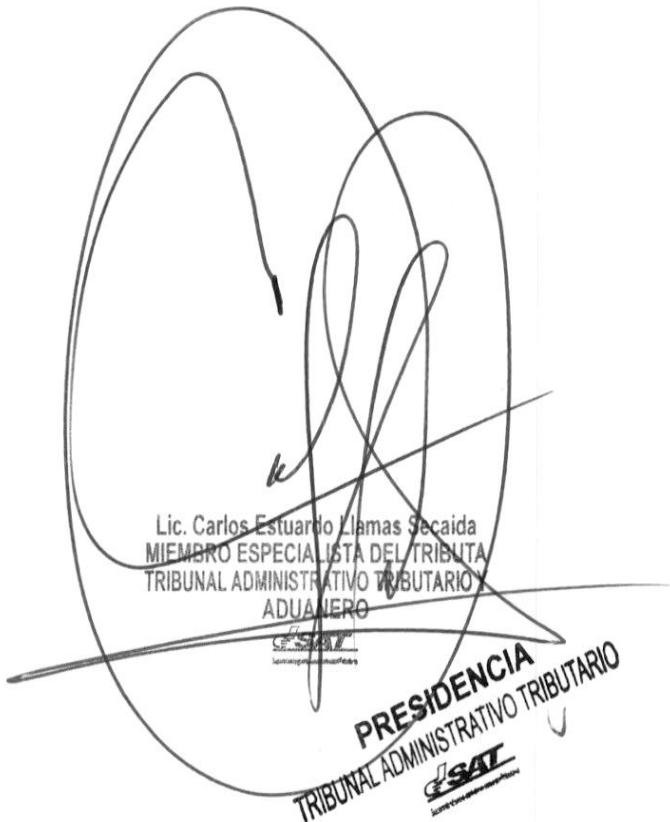




Cumplidas las diligencias correspondientes, el expediente se encontrará en estado de resolver.

CITAS LEGALES: artículos 12, 28, 29, 30 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 21 bis y 45 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; 1 y 17 "Bis" de la Ley de lo Contencioso Administrativo; 1, 4, 122, 130, 144, 154, 156 y 159 del Código Tributario; 1 y 2 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.


Lic. Carlos Estuardo Llamas Secaída
MIEMBRO ESPECIALISTA DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
ADUANERO

PRESIDENCIA
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO


Página 2 de 2
PRO-SAT-TRI-TAT-1430-2023
CELLC/fosb/sgba

21

1912
1913
1914



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-043-2024 del 6 de febrero de 2024, aprobada por el referido tribunal en su sesión celebrada según acta número 6-2024 del 6 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-043-2024
EXPEDIENTE SAT 2016-21-01-44-0000675**

Guatemala, 6 de febrero de 2024

Se tiene a la vista para resolver el **recurso de revocatoria** interpuesto por **EXPORTADORA MERCANTIL AGRO-INDUSTRIAL, SOCIEDAD ANÓNIMA**, con número de identificación tributaria 101758-6 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-2020-21-01-000077 del 17 de enero 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 de 2015 a diciembre de 2016.

ANTECEDENTES:

En audiencia A-2019-21-01-000112, del 8 de marzo de 2019 (folio 1995), se confirieron 30 días hábiles a la contribuyente, para que se pronunciara respecto de los ajustes siguientes: **1) Impuesto al Valor Agregado**, de enero de 2015 a diciembre de 2016 así: **1.1)** al crédito fiscal improcedente, por servicios respaldados con facturas que no especifican concretamente la clase de servicios recibidos, de junio a diciembre de 2015, por _____ y **1.2)** crédito fiscal improcedente, por servicios respaldados con facturas que no especifican concretamente la clase de servicios recibidos, de enero a diciembre de 2016, por _____ ; **2) Impuesto Sobre la Renta**, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, a la renta imponible declarada, de enero de 2015 a diciembre de 2016, así: **2.1)** Por incumplimiento del principio de libre competencia en las operaciones realizadas entre partes relacionadas, indicador financiero y tasa de interés inapropiados, de enero a diciembre de 2015, por _____ ; **2.2)** gastos no deducibles, por no tener su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada, de enero a diciembre de 2015, por _____ ; y **2.3)** gastos no deducibles, por no tener su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada, de enero a diciembre de 2016, por _____. La contribuyente evacuó la audiencia y solicitó apertura a prueba (folio 2150), periodo que se otorgó sin más

Página 1 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa



2437

trámite; vencido el plazo legal, la contribuyente presentó la documentación que consideró pertinente (folio 2259).

RESOLUCIÓN RECURRIDA:

La Superintendencia de Administración Tributaria emitió la resolución GEG-DR-R-2020-21-01-000077 del 17 de enero de 2020 (folio 2322), que confirma los ajuste descritos y cobra: **1)** Impuesto al Valor Agregado por , de agosto a diciembre de 2016; **2)** Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre la utilidades de actividades lucrativas, de enero a diciembre de 2015 por ; y, **3)** de enero a diciembre de 2016, por , más multas del 100% de los impuestos omitidos e intereses resarcitorios. Los ajustes al Impuesto al Valor Agregado de enero a diciembre de 2015 no generan impuesto a pagar únicamente rebajan el remanente de crédito fiscal acumulado para el siguiente período. Dicha resolución fue notificada el 30 de enero de 2020 (folio 2392).

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 12 de febrero de 2020 (folio 2394), contra la resolución citada, según las siguientes consideraciones:

CONSIDERANDO:

De la verificación efectuada a las obligaciones de la contribuyente, cuya actividad según auditoría es "la producción de galletas", se determinó lo siguiente:

I. Ajustes formulados y confirmados

1) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DE ENERO DE 2015 A DICIEMBRE DE 2016
1.1) CRÉDITO FISCAL IMPROCEDENTE, POR SERVICIOS RESPALDADOS CON FACTURAS QUE NO ESPECIFICAN CONCRETAMENTE LA CLASE DE SERVICIOS RECIBIDOS, DE JUNIO A DICIEMBRE DE 2015, POR Q734,080.10

Se determinó que registró en el libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de los períodos auditados, crédito fiscal por , según facturas detalladas en el anexo de explicación de ajuste 1.1 de la audiencia conferida.

En el presente caso la contribuyente documentó crédito fiscal con facturas que no detallan ni especifican concretamente la clase de servicio recibido, y en qué fecha fue realizado el servicio prestado, así como las observaciones detalladas en cada una de las facturas en el anexo de explicación de ajuste 1.1 de la audiencia conferida.

Para el caso de su proveedor Los Dorados, Sociedad Anónima [FACE-63-F01-15000000033, 15000000044, 15000000050 y 15000000068], la contribuyente presentó contrato 44 del 22 de noviembre de 2013, por prestación de servicios dentro de su giro comercial, lista una serie de servicios e indica que las actividades mencionadas son enunciativas y no limitativas. Se determinó que dicho proveedor, factura a la

Página 2 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



2438

contribuyente, por: "servicios de mantenimiento y limpieza a sus instalaciones para operaciones locales" "servicios administrativos prestados a su empresa para sus operaciones locales" "servicios de personal administrativos, servicios de supervisión de mercadeo y venta" "servicios profesionales de supervisión y control interno para sus operaciones locales" "servicios de supervisión de sus estrategias y planes de venta para sus operaciones locales" "servicios de informática".

Para el primer concepto de los mencionados, no detalla la clase de servicios administrativos que prestó, la fecha de cuando fue realizado, o en qué área realizó la dirección, planificación, organización, el control; no presentó listado de los recursos humanos utilizados, entre otros. Para el segundo concepto no detalla qué tiendas supervisó, a qué personal supervisó, en qué fechas realizó la supervisión. Tampoco incluye ubicación física e infraestructura y personal necesarios para desarrollar las actividades relacionadas con el servicio; lo cual no permite determinar que la utilización del servicio se vincula con su actividad económica. No constituye evidencia suficiente y competente que permita establecer que la contribuyente utilizó los servicios prestados por los conceptos según facturas detalladas en el anexo de explicación de ajuste 1.1, de la audiencia conferida.

Por aparte, referente a los requisitos a cumplir para reconocer el crédito fiscal, la literal c) del artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula: "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".

Derivado de lo descrito, se formuló el ajuste al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado por . **Base legal:** artículos 15, 16 y 18 literal c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 98 numerales 1), 2), 3) y 13), 100, 103 y 112 numerales 1), 3), 4) y 7) del Código Tributario; y, 381 del Código de Comercio de Guatemala; vigentes en los períodos auditados.

1.2) CRÉDITO FISCAL IMPROCEDENTE, POR SERVICIOS RESPALDADOS CON FACTURAS QUE NO ESPECIFICAN CONCRETAMENTE LA CLASE DE SERVICIO RECIBIDO, DE AGOSTO A DICIEMBRE DE 2016, POR Q1,484,831.91

Se determinó que registró en el libro de Compras y Servicios Recibidos y reportó en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de los períodos auditados, crédito fiscal por , según las facturas detalladas en el anexo de explicación de ajuste 2.1 de la audiencia conferida.

En el presente caso, la contribuyente documentó crédito fiscal con facturas que no especifican concretamente la clase de servicio recibido y en qué fecha fue realizado el servicio prestado, así como las observaciones detalladas para cada una de las facturas en el anexo de explicación de ajuste 2.1 de la audiencia conferida.

Para el caso del proveedor Los Dorados, Sociedad, Anónima, la contribuyente presentó contrato 44 del 22 de noviembre de 2013, por prestación de servicios, dentro de su giro comercial lista una serie de servicios e indica que las actividades mencionadas son enunciativas y no limitativas. Se determinó que dicho proveedor, factura a la contribuyente, por los conceptos siguientes: "servicios de personal administrativos",

Página 3 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



2439

“servicios personal administrativo y financiero” y “servicios de supervisión de mercadeo y venta”.

Para el primer concepto de los mencionados, no detalla la clase de servicios administrativos que prestó, la fecha de cuando fue realizado, o en qué área realizó, la dirección, planificación, organización, el control, pues no presentó listado de los recursos humanos utilizados, entre otros.

Para el segundo concepto no detalla qué tiendas supervisó, a qué personal supervisó, en qué fechas realizó la supervisión; tampoco incluye ubicación física e infraestructura y personal necesarios para desarrollar las actividades relacionadas con el servicio; lo cual no permite determinar que la utilización del servicio se vincula con su actividad económica. Por lo que no constituye evidencia suficiente y competente que permita establecer que la contribuyente utilizó los servicios prestados por los conceptos [“servicios de comercialización y distribución”; “servicios de supervisión de mercadeo y venta”; “servicios personal administrativo y financiero”] según facturas [FACE-63-F01-001-16000000006; 16000000013; 16000000027; 16000000034; 16000000037; 16000000040; y, 16000000067] detalladas en el anexo de explicación de ajuste 2.1, de la audiencia conferida.

Para el caso de sus proveedores Multi-Inversiones, Sociedad Anónima, según facturas [FACE-62-FEA-001-16000000010; 16000000025; 16000000043; 16000000057; 160000000115; 160000000144; 160000000207; 160000000313; 160000000339; 160000000341; 160000000355; 160000000366; 160000000403; 160000000411; 160000000420; 160000000436; 160000000458; y, 160000000474; por conceptos de “Honorarios por servicios de apoyo a la gestión, según contrato privado para sus operaciones locales”; “servicios de abastecimiento estratégico según contrato privado, correspondientes a los meses de enero y febrero 2016”; “Servicios de apoyo implementación y desarrollo del proyecto gestión y desarrollo capital humano”] Inversiones Nuevas, Sociedad Anónima, facturas [FACE-62-FEA-001-16000000022 y 16000000035, por concepto de “Honorarios por servicios de apoyo a la gestión, según contrato privado”] la contribuyente presentó Contrato de Servicios de Apoyo a la Gestión, lista una serie de servicios; así mismo, indica sobre anexo I, el cual no presentó, este hecho se hizo constar en acta GEG-DFI-SPT-523-2018.

Se determinó que las empresas mencionadas, entre otras más, facturaron a la contribuyente, por varios conceptos de servicios que no detallan ni especifican concretamente la clase de servicio recibido, y en qué fecha fue realizado el servicio prestado; así mismo, al no presentar el “anexo de las receptoras” se desconoce si la contribuyente forma parte de estas. Además, el contrato no incluye ubicación física e infraestructura y personal necesarios para desarrollar las actividades relacionadas con el servicio; lo cual no permite determinar si se vincula con su actividad económica. No constituye evidencia suficiente y competente que permita establecer que la contribuyente utilizó los servicios prestados por los conceptos, según facturas detalladas en el anexo de explicación de ajuste 2.1, de la audiencia conferida.

Para el caso de su proveedor Inversiones Albatrus, Sociedad Anónima, la contribuyente presentó contrato de prestación de servicios y lista servicios de supervisión financiera.

Página 4 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

2440

Se determinó que la empresa mencionada facturó [FACE-62-FEA-001-16000000027, 16000000085, 160000000107 y 160000000208] a la contribuyente, por varios conceptos de servicios que no se detallan ni se especifican concretamente la clase de servicio recibido [servicios de infraestructura para ERP], y en qué fecha fue realizado el servicio prestado, así mismo, dentro del contrato en antecedentes estipula que Inversiones Albatrus, Sociedad Anónima, prestará el servicio de asesoría en materia tecnológica y el ámbito técnico de productos informáticos de gestión empresarial y el soporte técnico de los mismos; sin embargo, no presentó dictamen ni informes. Además, el contrato no incluye ubicación física, infraestructura y personal necesarios para desarrollar las actividades relacionadas con el servicio; lo cual no permite determinar si se vincula con su actividad económica. No constituye evidencia suficiente y competente que permita establecer que la contribuyente utilizó los servicios prestados por los conceptos, según facturas detalladas en el anexo de explicación de ajuste 2.1 de la audiencia conferida.

Para el caso de su proveedor "Max Castro Mavros" [facturas A 122 y 125] la contribuyente presentó contrato de prestación de servicios, por servicio de supervisión financiera. Se determinó que el proveedor mencionado facturó servicios de infraestructura para ERP que no detalla ni especifica concretamente la clase de servicio recibido, y en qué fecha fue realizado el servicio prestado. Además, el contrato no incluye ubicación física, infraestructura y personal necesarios para desarrollar las actividades relacionadas con el servicio; lo cual no permite determinar si se vincula con su actividad económica. No constituye evidencia suficiente y competente que permita establecer que la contribuyente utilizó los servicios prestados por los conceptos [servicios prestados correspondientes al presente mes] según facturas detalladas en el anexo de explicación de ajuste 2.1, de la audiencia conferida.

Por aparte, referente a los requisitos a cumplir para reconocer el crédito fiscal, la literal c) del artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado cita: "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".

Originalmente el ajuste se formuló por _____, en la etapa anterior fue desvanecido parcialmente por _____ [facturas del proveedor Max castro Mavros], por lo que se discute el ajuste por _____ **Base legal:** artículos 15, 16 y 18 literal c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 98 numerales 1), 2), 3) y 13), 100, 103 y 112 numerales 1), 3), 4) y 7) del Código Tributario; y, 381 del Código de Comercio de Guatemala, vigentes en los períodos auditados.

II. Argumentos de la contribuyente

Se manifiesta en el mismo sentido para los ajustes 1.1) y 1.2) del Impuesto al Valor Agrado; hace un resumen de lo resuelto por la Administración Tributaria e indica que, si por "servicios concretos" se entiende que en el campo de un concepto de factura debe ir desarrollado todo lo relativo a un intangible como un servicio, se ha reescrito el derecho civil, mercantil y tributario guatemalteco. Confirmar un ajuste bajo dichas premisas, es equivalente a pedir lo imposible. Si la factura y la descripción del servicio fuesen todo, como lo afirma autoridad fiscal, para probar una vinculación económica, no existirían las



auditorías, no existirían las presencias y diligencias de campo, no valdrían nada las notas aclaratorias que tantas veces pide el ente fiscalizador y los contribuyentes proporcionan. Arguye que desde el momento de la auditoría y a través de todos los requerimientos de información, presentó todas las notas aclaratorias sobre cómo funciona su proceso productivo, por lo que se ha realizado un esfuerzo exhaustivo por describir el ciclo del negocio y cómo cada proveedor de servicios es involucrado en cada etapa; lo anterior, es porque se tiene personal contratado exclusivamente para la fase de producción, la cual entra a jugar un rol esencial en esta. Los servicios son intangibles, que engloban y encierran un sinfín de elementos, y de allí que la ley exija únicamente no un concepto general sino concreto, resumido, tal como es un servicio legal, un servicio médico, un servicio de hospedaje, etc. ¿Puede imaginarse ese honorable tribunal la descripción del servicio que debería estar plasmado en un servicio de cirugía médica, por ejemplo? ¿Quiénes, dónde, áreas del hospital, cuántos, cuando, en qué lugar, por qué y para qué intervinieron en el servicio? Pues lo mismo sucede en este caso, como se ha explicado y la autoridad fiscal no ha querido tomar en consideración como elemento para desvanecer los ajustes. La producción de galletas de Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, se realiza en un complejo industrial de más de 24,000 metros cuadrados que incorpora dos naves de producción, un patio de maniobras una planta de tratamiento de aguas residuales, cinco silos externos para almacenaje de materia prima, cuatro cilindros para almacenaje de gas propano, diferentes bodegas de almacenaje, un edificio donde se encuentra la cafetería, baños y vestidores para colaboradores etc. Hace una reseña del proceso productivo, el cual indica que en la evacuación de audiencia desarrolló una explicación detallada de cada servicio contratado; por lo que solicita a este tribunal que se acuerden diligencias para mejor resolver y puedan ver cómo funciona la planta de producción.

Cita el artículo 18 literal c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado e indica que la ley obliga a especificar detalladamente la venta de bienes; pero, muy al contrario, no obliga a detallar "concretamente servicio"; así, "servicio" sería lo general y "administrativos" "de consultoría", "profesionales" "médicos" "legales" "de limpieza" "de auditoría", etcétera, serían lo concreto, tal como lo establece la ley citada; es decir, no indica "amplio" o "detallado".

Cita el "Diccionario de la Real Academia de Lengua Española" que define el adjetivo concreto como: "... Considerado en sí mismo, particularmente en oposición a lo abstracto y general, con exclusión de cuanto pueda serle extraño o accesorio". La definición excluye lo "accesorio"; queda claro que todos los guatemaltecos que concretamente dicen si es servicio legal, administrativo, de limpieza o profesional cumplen con la ley; accesorio a esto sería poner lugar, período, departamento o sección de la empresa, etc. La autoridad fiscal confirma los ajustes en forma evidentemente ilegal ya que en ningún párrafo del artículo antes citado se encuentra la obligación de describir información detallada como lo exigen en la resolución impugnada: (i) referencia a qué período corresponde el gasto y fecha de prestación del servicio (ii) en qué áreas de la empresa del contribuyente fueron prestados los servicios; (iii) el beneficio obtenido; (iv) la planificación y los recursos humanos, financieros, materiales, tecnológicos, entre otros,

Página 6 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

2442

invertidos en el servicio y todo lo que la Administración Tributaria aduce que debieran indicar los conceptos de facturas que respaldan el crédito fiscal ajustado. Además, es importante indicar que la información que según la autoridad fiscal debe contener la descripción de las facturas ajustadas, es notoria en la prestación de un servicio, ya que (i) es evidente que si las facturas son emitidas de manera mensual, los servicios son prestados mensualmente, por lo que exigir indicar el período resulta en un absurdo; (ii) la descripción de las facturas emitidas por sus proveedores, establecen ya el área en la que fueron prestados los servicios (administración, finanzas, relaciones públicas, servicios médicos, informática, limpieza, etc.), pero la Administración Tributaria pretende el área física dentro del perímetro de los 24,500 metros cuadrados de planta de producción; (iii) el beneficio obtenido es el del servicio por sí mismo, para efectos de continuar con la actividad productora; y, (iv) es evidente que el servicio debe ser prestado por el personal contratado directamente 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.

Adicionalmente, debe ser tomando en cuenta que, dentro del espacio proporcionado en una factura común y corriente para la descripción del servicio, es materialmente imposible colocar no un "concepto" como normalmente se describe a esta sección, sino 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. Son precisamente los demás medios de prueba "admitidos en derecho" los que completan el concepto y entendimiento de la vinculación o relación de un gasto a un proceso económico o productivo, que ya en sí es complejo. De todas las facturas ajustadas dentro de los ajustes 1.1 y 2.1 [de la audiencia conferida], no hay una sola que diga o contenga un término genérico o abstracto como "servicios", describiendo todas y cada una de ellas concretamente los servicios prestados, ni tampoco una sola factura que no se vincule a su complejo proceso económico.

Por último, el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en ninguno de sus incisos establece que la ausencia de descripción "detallada", con fechas, recursos, tipos y subtipos de servicios que autoridad fiscal pretende, haga improcedente el crédito fiscal.

Con lo expuesto, se demuestra que se ha cumplido todos los requisitos establecidos en Ley del Impuesto al Valor Agregado 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, por lo que de la manera más respetuosa se solicita a ese honorable tribunal evalúe los argumentos de derecho antes expuestos, así como las consideraciones lógico-jurídicas desarrolladas, con base en normas legales vigentes y no en criterios subjetivos que derrumbarían todo el tráfico mercantil en nuestro país, no solo porque son ilegales, sino porque pretenden imponer obligaciones no establecidas en ley, violando así el artículo 239 de la Constitución Política de la República, principio de legalidad tributaria y porque jurídicamente ese honorable tribunal

Página 7 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



no en un caso particular, sino sentando un precedente no puede confirmar un ajuste que está basado en exigencias de contenido en las facturas que la ley no requiere.

Manifiesta que el derecho mercantil es por naturaleza simple por su celeridad, se entiende que muchas veces se celebran contratos y muchas no, pero en los casos que sí celebraron, la Administración Tributaria encuentra justificación subjetiva y sin fundamento coherente para desconocerlo, ya que si no lo presenta no tiene elementos para probar la vinculación a la actividad económica y si lo presente argumentan que el artículo 18 literal c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no lo admite como prueba. Por último, no está de más indicar que, otra de las observaciones recurrentes de la Administración Tributaria realizada a los documentos ajustados, fue que solo las facturas deben probar la vinculación a la actividad económica. En la resolución que confirma los ajustes, la autoridad fiscal al presentarse los contratos afirma lo siguiente: *"... El artículo 18 inciso c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no establece que cuando la factura no cumpla con lo normado en el mismo, se pueda suplir o ampliar en otro documento, como en este caso los contratos presentados en la fase de auditoría no pueden considerarse como documentos que desvanezcan los ajustes, pues es en la factura donde debe indicarse concretamente la clase de servicio"*.

Señala que, la autoridad fiscal por analogía suprime derechos y deducciones sin una norma que la faculte, violando así el artículo 5 del Código Tributario, el cual establece que: *"... En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias..."*.

Solicita a ese honorable tribunal evalúe la postura arbitraria de la Administración Tributaria y proceda a aplicar el derecho tributario que le asiste y que es el que le garantiza poder pagar sus impuestos en la forma en la que la ley lo establece.

III. Análisis legales y técnicos de este tribunal

En virtud de que la contribuyente se manifiesta en forma conjunta sobre los ajustes 1.1) y 1.2) del Impuesto al Valor Agregado, por economía procesal se desarrollaran de forma conjunta.

Al respecto, se cita el artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que prescribe: *"... 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..."*.

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 fiscal, el contribuyente debe cumplir además con los requisitos*

Página 8 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



2444

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 o servicio; 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.

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”; **especificar**: “1. Explicar, declarar con individualidad algo...”; y, **concreto**: “... 4. Preciso, determinado, sin vaguedad” (<http://dle.rae.es/detallar?m=form>; <https://dle.rae.es/especificar?m=form> y <https://dle.rae.es/concreto?m=form>, recuperados el 2 de febrero 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 compren, así como especificar concretamente los servicios recibidos.

En el presente caso, para el **ajuste 1.1) y 1.2)** se ajustaron, de conformidad con los anexos respectivos, servicios siguientes: “servicios de personal administrativo”; “servicios de supervisión y mercadeo y venta”; “servicios de mantenimiento y limpieza a sus instalaciones para operaciones locales”; “servicios administrativos prestados a sus empresa para sus operaciones locales”; “servicios profesionales de supervisión de control interno, para sus operaciones locales”; “servicios de supervisión de sus estrategias y planes de venta para sus operaciones locales”; “servicios de personal administrativo”; “servicios de comercialización y distribución”; “honorarios por servicios de apoyo a la gestión según contrato privado”; “servicios de infraestructura para ERP”; “servicios de supervisión en proceso de inversión, administración, finanzas y legal para el mes de enero, de febrero, de marzo, de junio, y de septiembre”; “servicios administrativos prestados a su empresa para operaciones locales”; “servicios de abastecimiento estratégico según contrato” “servicios de informática”; “honorarios profesionales en el área de RR HH”, se puede apreciar que de la sola lectura de los conceptos indicados en las facturas surgen algunos cuestionamientos, entre otros, los siguientes: ¿qué servicios administrativos prestó? ¿qué tipo de supervisión realizó en el mercadeo y ventas?, ¿a qué se refieren los servicios de personal administrativo?, ¿a qué se refiere con servicios de apoyo a la gestión según contrato privado? ¿qué gestión? ¿qué contrato? ¿cuáles son esos servicios abastecimiento estratégico? ¿qué servicios informáticos prestó? ¿a qué se refiere con servicios de infraestructura para ERP? ¿a qué

Página 9 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa



se refieren los honorarios profesionales en el área RR HH? ¿dichos servicios están vinculadas con su actividad económica? Como se aprecia las descripciones contienen información general, pues tales conceptos abarcan una serie de actividades que no es posible identificar, como ejemplo, las facturas que se refieren a servicios de infraestructura para ERP, que no se puede establecer exactamente qué servicios se llevaron a cabo y dónde, pues con una descripción tan general tampoco puede saberse si está vinculado a su actividad económica o no. Explicaciones adicionales no podrían subsanar dicha deficiencia porque no generan certeza, toda vez que se prestan a ser acomodadas a conveniencia del contribuyente.

Por consiguiente, el argumento de la contribuyente de que debe entenderse como "servicio" lo general y " administrativos, de consultoría, profesionales, médicos, legales, de limpieza, de auditoría", lo concreto y que la ley no dice amplia o detallado, deviene de una interpretación incorrecta, pues al referirse a honorarios de apoyo a la gestión no es posible de su lectura identificar cuáles fueron esos servicios, qué actividades en efecto se llevaron a cabo, para que con esa información se pueda establecer si está o no vinculado con la actividad económica de la recurrente; 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 contener elementos que permitan identificar claramente el gasto y a la vez evidenciar la vinculación con su actividad; por lo cual dichas facturas no cumplen lo establecido en el artículo 18 literal c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En el caso que se analiza, lo descrito en las facturas, a pesar de que contempla varios términos, estos son muy generales, por lo que se reitera que no cumplen el requisito de especificar en forma concreta el servicio recibido, de tal manera que se demuestre la relación del servicio recibido se incorpore al servicio o actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país 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 el artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Conforme a lo expuesto, los ajustes se originaron precisamente de la descripción contenida en las facturas objetadas; y 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 autoridad fiscal 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 galletas.

En cuanto a sus argumentos de que los ajustes formulados violan el principio de legalidad, al confirmar estos, basados en exigencias de contenido de las facturas que la

Página 10 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa



ley no requiere y que la autoridad fiscal por analogía suprime derechos y deducciones sin una norma que la faculte; 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), conforme a las normas citadas, la autoridad fiscal, al emitir una resolución debe cumplir con la aplicación de las leyes específicas para cada ley y el Código Tributario la facultad para determinar a obligación tributaria; por tanto, no se viola el principio de legalidad reprochado.

La recurrente en la etapa anterior presentó como medios de prueba fotocopia de los contratos siguientes: Contrato de Servicios celebrado con la entidad Inversiones Albatrus, Sociedad Anónima (folio 2262), que describe los servicios de *datacenter*, que incluye servicios de red y seguridad, de infraestructura y servicios de conexión; servicios de sistemas operativos AIX, que se refieren al sistema operativo instalado y configurado para servidores SAP para máquinas virtuales; servicios de *netwear*, que se refiere a la atención de servicio a la plataforma de tecnología integrada, etc.; el plazo es de 5 años a partir de agosto de 2015; sin embargo, en las facturas que dicho proveedor emitió no solo no describe concretamente el servicio prestado, sino que no hace referencia a este contrato que permita vincularlo, ya que si bien puede existir un acuerdo entre las partes por medio de un contrato, esto no implica que las facturas emitidas en términos generales correspondan al perfeccionamiento del contrato suscrito, por lo que no hay certeza que lo facturado corresponda a los servicios descritos en este contrato.

Asimismo, el contrato de servicio de apoyo a la gestión (folio 2271), suscrito entre la recurrente Corporación Multi-Inversiones, Sociedad Anónima, y Ambato, Sociedad Anónima, en el que acuerdan prestar servicios de coordinación de forma recurrente que se materializan mediante directrices en materia de políticas y mecanismos de supervisión en las distintas áreas y mediante la recomendación de adopción de resoluciones para aprobar o improbar "prima facie" los distintos proyectos e iniciativas que se presenten en las sociedades participadas; asimismo, se listan los siguientes servicios: revisar, discutir y aprobar prima facie de los presupuestos, tanto de operación como de inversión, servicios de auditoría, servicios de finanzas, servicios de recursos humanos, servicios de compras. Como se aprecia, en este contrato se listan los servicios de manera tan general que no permite determinar claramente en qué consisten los servicios para determinar si están o no vinculados con su actividad económica, tampoco en las facturas se hace la relación de este contrato, por lo que no permite desvirtuar los motivos del ajuste.

Fotocopia simple del primer testimonio de la escritura pública 44, autorizada el 22 de noviembre de 2013, por la notaria Gabriela Contreras Aguilera suscrita para la protocolización del documento privado que contiene contrato de prestación de servicios

entre Los Dorados, Sociedad Anónima, y la recurrente (folio 2283). En dicho contrato se pactó que Los Dorados, Sociedad Anónima, prestará servicios, entre otros, de asesoría y consultoría, consejería empresarial, formulación de estrategias, análisis de estudios de prefactibilidad, preparación de presupuestos, montaje de seminarios y capacitaciones, conforme a los proyectos que se le requieran. De esa cuenta, se observa que de igual manera que en las facturas, los servicios se describen de manera general sin que sea factible establecer de manera puntual qué servicios son los prestados; es decir, que si bien en el contrato se puede describir de manera general el tipo de servicios que se prestarán, en la factura se deben puntualizar por cuál de todos ellos se ha emitido la factura, lo que no ocurrió. Por lo anterior la prueba aportada no genera certeza sobre qué servicios fueron los que se prestaron y por los cuales se emitieron las facturas, que es lo que el ente fiscal, por imperativo legal, requiere para establecer si se encuentra vincula o no con la actividad económica de la recurrente.

Conforme a 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 los ajustes formulados están fundamentados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y las pruebas fueron valoradas ("facturas"), ya que la contribuyente también presentó como medios de prueba los contratos que se analizan y se valoran en el análisis de los ajustes del Impuesto Sobre la Renta y se expone por qué no desvirtúan los ajustes. En revocatoria no aportó medios de prueba solamente argumentos y hace referencia a los contratos que ya fueron valorados por la Administración Tributaria, en ese sentido, es con base en las facturas que se formularon los ajustes porque no cumplen 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 diligencias para mejor resolver, en esta fase del proceso administrativo; cabe indicar que, si bien es cierto que su proceso productivo puede experimentar un grado de complejidad, también lo es que las facturas emitidas por sus proveedores no describen concretamente la clase de servicios recibidos, y 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.

En cuanto que en el derecho mercantil es por naturaleza simple por su celeridad, se entiende que muchas veces se celebran contratos y muchas no, pero en los casos que sí celebraron, la Administración Tributaria encuentra justificación subjetiva y sin fundamento coherente, para desconocerlo; se le indica que, tal como quedó establecido la especificación concreta de los servicios debe constar en la factura; por consiguiente, este requisito no puede suplirse acudiendo a detalles o aclaraciones adicionales; por tanto, el adquirente tiene derecho de proporcionar al emisor de la factura los datos que necesita se consignen en esta. Es decir, que la dinámica del derecho mercantil no impide que requiera al proveedor del servicio que describa concretamente el servicio que presta, para cumplir con la ley tributaria.

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

Página 12 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



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, cabe considerar que no se le requiere que la descripción en la factura sea extensa, pero sí debe contener los elementos necesarios para poder identificar el servicio recibido, ya que "servicios administrativos" son términos generales, pues estos pueden ser de diferente índole, por lo que si no se logran identificar no se puede saber si están vinculados con su actividad económica, información que debe constar en la factura, hecho que no sucede con las facturas ajustadas; en este orden, cualquier explicación fuera del documento legal, no subsana dicha omisión, toda vez que en principio es lo que establece la ley, y segundo, porque estas se prestan a ser adecuadas a la conveniencia de los contribuyente; en consecuencia, no desvanecen los ajustes que se formularon, toda vez que **no cumplen por sí mismas el requisito legal de especificar en ellas concretamente la clase de servicio.**

En relación con que la Administración Tributaria 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; cabe señalar que con este acto la autoridad fiscal valoró las pruebas presentadas por la contribuyente; sin embargo, el hecho de que haya presentado estas, 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 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 ese sentido, 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

Página 13 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa

2449

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 incuestionable 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).

De igual forma 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.

Por lo expuesto, se establece que lo actuado por la Administración Tributaria se encuentra apegado a lo que exigen las normas específicas aplicables al caso concreto; en consecuencia, los ajustes tienen fundamento legal y técnico, por lo que **se confirman**.

I. Ajustes formulados y confirmados

2) IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS, DE ENERO 2015 A DICIEMBRE 2016

2.2) POR GASTOS NO DEDUCIBLES, POR NO TENER SU ORIGEN EN EL NEGOCIO, ACTIVIDAD Y OPERACIÓN QUE GENERA RENTA GRAVADA, DE ENERO A DICIEMBRE DE 2015, POR

El 28 de marzo de 2016 la contribuyente presentó la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, del período auditado, formulario SAT-1411 16147691747. Derivado de las revisiones realizadas al rubro honorarios, comisiones, o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados en el país, reportados en dicha declaración, se determinó que la contribuyente reportó gastos, por [redacted], del análisis efectuado a los registros contables y documentación legal de soporte, se constató que la contribuyente incluyó gastos por servicios recibidos, por [redacted], los cuales no son deducibles, por no tener su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada. Por dichos gastos por servicios se solicitó a la contribuyente por medio del requerimiento de información 2016-7-281-6, contratos, informes o dictámenes emitidos por los prestadores de los servicios, en los que consten los tipos de servicios prestados, departamento administrativo o dependencia dentro del proceso productivo en donde se prestó el servicio y el beneficio recibido; dicha documentación no fue presentada; sin embargo, la

Página 14 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

2450

contribuyente hizo constar en acta GEG-DFI-SPT-523-2018, lo siguiente: *“Ahora bien, también quiere dejar constancia de que no es que mi representada haya entregado “solamente” ciertos contratos. Mi representada entregó los contratos que tiene en su poder y que en su momento se celebraron con los proveedores detallados en el punto segundo de esta acta, sin embargo, no con todos los comerciantes se tienen contratos firmados y esto es algo natural y propio del derecho comercial, por la celeridad, sencillez, buena fe y verdad sabida que rigen las relaciones comerciales, sin que, tal y como lo establece el Código de Comercio en su artículo 671, dichas relaciones y los contratos escritos o verbales, estén sujetos para su validez a formalidades especiales. Por lo anterior, cuando las leyes tributarias requieren documentos de soporte tales como los contratos, se refiere a cuando existan, pues de lo contrario el tráfico mercantil quedaría muerto si para cada transacción comercial debe existir un contrato previamente firmado. De esa cuenta también es parte de los principios del derecho comercial que no todo servicio implique un dictamen o informe; ello dependerá de cada caso y de lo pactado verbalmente o por escrito entre las partes”.*

Al respecto, la Ley de Actualización Tributaria, en su artículo 21 primer párrafo establece *“Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas...”*, respecto al numeral 23, regula que: *“Los honorarios, comisiones o pagos de gastos deducibles por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado en el país o desde el exterior; se entiende como asesoramiento, todo 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 en un sentido determinado”.* Asimismo, el artículo 23 primer párrafo literal a) del mismo cuerpo legal cita: *“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...”.*

El concepto de servicios prestados [*“arrendamiento de instalaciones para uso en sus eventos empresariales para sus operaciones locales”, “servicio de supervisión en la presentación de presupuesto y proyecciones financieras para sus operaciones locales”, “servicios administrativos prestados a su empresa para sus operaciones locales”, “honorarios por servicios”, “servicios contables administrativos”, “honorarios por servicios de apoyo a la gestión, según contrato privado para sus operaciones locales”, “servicios de soporte técnico en la utilización YH mantenimiento del software succes factors”, “servicios de supervisión en la preparación de informes financieros para sus operaciones locales”, “servicios de supervisión en área administrativa financiera”, “honorarios por servicios de apoyo a la gestión, según contrato privado para sus operaciones locales”, “servicios de supervisión y control interno en proyectos de inversión para sus operaciones locales”, “servicios de mantenimiento y limpieza a sus instalaciones para sus operaciones locales”, “supervisión de mercadeo y venta”, “consultoría legal juicios contenciosos administrativos agosto 2015”, “consultoría legal en atención y asistencia en hechos de tránsito”, “consultoría legal en materia de comercio internacional, agosto 2015”*

Página 15 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa



y "servicios de informática"], que figura en la descripción de las facturas y la información que contienen los contratos que proporcionó la contribuyente, no permite identificar la clase de servicios, ya que no consta la descripción detallada de este ni la secuencia de las fases de la prestación del servicio, si son a prorrata, no se define la temporalidad, esporádica o recurrente, la especialidad, calificados o no calificados, simples o complejas, no se señalan las áreas en las cuales se prestaron los servicios, que demuestre la prestación efectiva del servicio, no comprueba en qué se benefició la contribuyente al recibir estos servicios, no se puede establecer ¿cómo estos servicios ayudaron a generar renta en el período que se está fiscalizando? ¿Los servicios de supervisión, gastos legales y las estrategias en beneficio de quién son, de la empresa o del accionista? por estas razones la contribuyente no demostró que los servicios recibidos hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada. Las facturas y contratos proporcionados por la contribuyente no son evidencia suficiente y competente que permita establecer que los servicios prestados por los proveedores [Porto Cristo, Sociedad Anónima; Losa Inversiones, Sociedad Anónima; Pinerolo, Sociedad Anónima; Guher, Sociedad Anónima; Inversiones Nuevas, Sociedad Anónima; Los Dorados, Sociedad Anónima; Multi-Inversiones, Sociedad Anónima; Inversiones Albatrus, Sociedad Anónima; Cascadasa, Sociedad Anónima; Tiempo de Cosecha; Sociedad Anónima; Propeler, Sociedad Anónima; Pichus, Sociedad Anónima; La Estafeta, Sociedad Anónima; La Muralla, Sociedad Anónima; Marco Antonio Palacios López; Brisa, Sociedad Anónima, Valle del Rey Sociedad Anónima; y, Programación y Computación, Sociedad Anónima], detallados en el anexo explicación de ajuste 3.2 dado a conocer en la audiencia conferida, tienen su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada, por lo que se consideran no deducibles; por tanto, se formuló ajuste por Q13,456,333.91. **Base legal:** artículos 23 primer párrafo y literal a) de la Ley de Actualización Tributaria; 98 numerales 1), 2), 3) y 13), 100, 103 y 112 numerales 1), 3), 4) y 7) del Código Tributario; y, 381 del Código de Comercio de Guatemala, vigentes en el período auditado.

2.3) POR GASTOS NO DEDUCIBLES, POR NO TENER SU ORIGEN EN EL NEGOCIO, ACTIVIDAD U OPERACIÓN QUE GENERA RENTA GRAVADA, DE ENERO A DICIEMBRE DE 2016, POR

El 30 de marzo de 2017 la contribuyente presentó la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, formulario SAT-1411 18335221502, del período de fiscalizado. Derivado de las revisiones realizadas al rubro honorarios, comisiones, o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados en el país, reportados en la declaración anual referida se determinó que la contribuyente reportó gastos por del análisis efectuado a los registros contables y documentación legal de soporte, se constató que incluyó gastos por servicios recibidos, por los cuales son no deducibles, por no tener su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada. Por dichos gastos por servicios se solicitó a la contribuyente por medio del requerimiento de información 2016-7-281-6, contratos, informes o dictámenes emitidos por los prestadores de los servicios, en los que consten los tipos de servicios prestados, departamento administrativo o

Página 16 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa



dependencia dentro del proceso productivo en donde se prestó el servicio y el beneficio recibido; dicha documentación no fue presentada; sin embargo, la contribuyente hizo constar en acta GEG-DFI-SPT-523-2018, lo siguiente: *“Ahora bien, también quiere dejar constancia de que no es que mi representada haya entregado “solamente” ciertos contratos. Mi representada entregó los contratos que tiene en su poder y que en su momento se celebraron con los proveedores detallados en el punto segundo de esta acta, sin embargo, no con todos los comerciantes se tienen contratos firmados y esto es algo natural y propio del derecho comercial, por la celeridad, sencillez, buena fe y verdad sabida que rigen las relaciones comerciales, sin que, tal y como lo establece el Código de Comercio en su artículo 671, dichas relaciones y los contratos escritos o verbales, estén sujetos para su validez a formalidades especiales. Por lo anterior, cuando las leyes tributarias requieren documentos de soporte tales como los contratos, se refiere a cuando existan, pues de lo contrario el tráfico mercantil quedaría muerto si para cada transacción comercial debe existir un contrato previamente firmado. De esa cuenta también es parte de los principios del derecho comercial que no todo servicio implique un dictamen o informe; ello dependerá de cada caso y de lo pactado verbalmente o por escrito entre las partes”.*

Al respecto, la Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 21 primer párrafo 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...”*, y, el numeral 23 regula que: *“Los honorarios, comisiones o pagos de gastos deducibles por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado en el país o desde el exterior; se entiende como asesoramiento, todo 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 en un sentido determinado”*; también, el artículo 22 numeral 1), mismo cuerpo legal citado en el párrafo anterior, estatuye la procedencia de las deducciones al indicar que se debe cumplir con el requisito siguiente: *“Que sean útiles necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar su fuente productora...”*.

Asimismo, el artículo 23, primer párrafo, literal a) 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...’”.*

El concepto de servicios prestados [*“servicios de comercialización y distribución”, “servicios prestados de investigación de mercados”, “servicios de evaluación del desempeño del personal”, “honorarios por servicios de apoyo a la gestión según contrato privado”, “servicios de infraestructura para ERP”, “servicios de supervisión en proceso de inversión, administración, finanzas y legal por el mes de enero, febrero, mayo, junio”, “servicios administrativos prestados a su empresa por operaciones locales”, “servicios de mercadeo y venta”, “servicios de abastecimiento estratégico según contrato privado...”*], *“atención médica y dental, ofrecida a empleados durante el mes de febrero*

2016 a la empresa Exportadora Mercantil Agro-Industrial, S.A., "servicios de informática", "426 afiliados al plan azul mes de enero de 2016", "servicios de informática", "servicios de supervisión en procesos de inversión, administración, finanzas y legal por el mes de marzo y de agosto", "toma de fotografía galletas soda salada, campaña verano", "arrendamiento de espacios", "servicios profesionales", "servicios prestados", "pago de impulso junio medición mayo 2016 expro 50%", "servicios de apoyo e implementación y desarrollo del proyecto gestión y desarrollo capital humano" y "valor pago de impulso agosto 2016 expro 2016", que figura en la descripción de **las facturas y la información que contienen los contratos** que proporcionó la contribuyente, no permite identificar la clase de servicio, ya que no consta la descripción detallada de este ni la secuencia de las fases de la prestación del servicio, si son a prorrata, no se define la temporalidad, esporádico o recurrente, la especialidad, calificados o no calificados, simples o complejas, no se señalan las áreas en las cuales se prestaron los servicios, que demuestre la prestación efectiva del servicio, no comprueba en qué se benefició la contribuyente al recibir estos servicios, no se puede establecer ¿cómo estos servicios ayudaron a generar renta en el período que se está fiscalizando? ¿Los servicios de supervisión, gastos legales y las estrategias en beneficio de quién son, de la empresa o del accionista?, por estas razones la contribuyente no demostró que los servicios recibidos hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada.

Las facturas y contratos proporcionados por la contribuyente no son evidencia suficiente y competente que permita establecer que los servicios prestados por los proveedores [Los Dorados, Sociedad Anónima; Manuel Francisco Reyes Tello; Eugenia Velásquez Centeno; Multi-Inversiones, Sociedad Anónima; Inversiones Albatrus, Sociedad Anónima; Propeler, Sociedad Anónima; Losa Inversiones, Sociedad Anónima; Laguardia, Sociedad Anónima; Guher, Sociedad Anónima; Brisa, Sociedad Anónima; Rafael Francisco Álvarez Betancourt; Carlos Francisco Porres Sandoval; Servicios Médicos de Asistencia, Sociedad Anónima; Programación y Computación, Sociedad Anónima; FS Comunicación; Campiellos, Sociedad Anónima; Max Castro Marvros; Deposito San Miguel, Sociedad Anónima; Inversiones Nuevas, Sociedad Anónima; The People Company, Sociedad Anónima; Diego José Aguilar Lippmann; Grupo Mervar, Sociedad Anónima; y, Luisa María Escobar Barrera], detallados en el anexo de explicación de ajuste 4.1 dado a conocer en la audiencia conferida, tienen su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada, por lo que se consideran no deducibles. Originalmente el ajuste fue formulado por Q12,694.667.12 en la etapa anterior fue desvanecido por Q61,057.26 [facturas A122 y 125 emitidas por Max Castro Marvros], por lo que se confirmó parcialmente por Q12,633,609.86. **Base legal:** artículos 23 primer párrafo y literal a) de la Ley del Actualización Tributaria; 98 numerales 1), 2), 3) y 13), 100, 103 y 112 numerales 1), 3), 4) y 7) del Código Tributario; y, 381 del Código de Comercio de Guatemala, vigentes en el período auditado.

II. Argumentos de la contribuyente

Manifiesta su defensa de manera conjunta para los **ajustes 2.2) y 2.3)** e indica que una vez más, ese honorable tribunal tiene todo para evaluar lo antitécnico y antijurídico del

Página 18 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa

2454

actuar de la Administración Tributaria, ya que nada le es suficiente y se centra en desconocer lo esencial: el complejo proceso productivo; no le basta con esto, y en cuanto a las pruebas presentadas, las considera "subjetivamente" no suficientes, al indicar. "... no demostró cuáles fueron los resultados finales de recibir dichos servicios..."

En otras palabras, la autoridad fiscal pretende que más allá de haber realizado una explicación técnica del proceso productivo y cómo los servicios son indispensables ¿Pretende que se demuestre cómo el servicio se ve incorporado exactamente en una galleta? marcas "Artesanas, Can Can, Cuétara, Escolar, Fiesta, Gama, Guarina y Toni", que son las marcas que se producen.

Una vez más, ese honorable tribunal debe darse cuenta de que se pide lo imposible y sin fundamento técnico o legal que la justifique. Se ha hecho ya un esfuerzo significativo en precisar de forma clara y concisa, sobre cuál es el proceso productivo; sin embargo, en cada ocasión la autoridad tributaria sale al frente con un argumento distinto de insuficiencia subjetiva. Los servicios prestados por los proveedores descritos en el anexo de explicación de ajuste 3.2) y 4.1) de la audiencia conferida, han sido completamente esenciales, necesarios e indispensables para que pudiese realizar la actividad generadora de renta, que es la producción de galletas, durante los períodos de liquidación ajustados. Como se explicó, el ciclo de negocio es altamente complejo, por lo que por el nivel de sofisticación de dicha operación, 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, capacidad y especialización que no poseen los empleados contratados por Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, cuya función es exclusivamente productiva. La adquisición de estos servicios hace posible la comercialización de todos los productos a más de 10 países alrededor del mundo. Ha quedado evidenciado cómo los servicios contratados forman parte del proceso productivo de Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, por lo que es procedente determinar qué es lo que establece la ley como requisitos de deducibilidad; el artículo 22 de la Ley de Actualización Tributaria regula en su parte conducente que: "*Procedencia de las deducciones. para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben cumplir 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...*". Los gastos en que se incurrieron y que la Administración Tributaria objeta de no deducibles, cumplen 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 debidamente autorizadas por la Administración Tributaria y que como ya ha quedado establecido, cumplen con los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Además, como la autoridad fiscal pudo constatar durante la auditoría

Página 19 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



de campo, se trata de servicios efectivamente pagados, lo cual no puede dejarse a un lado como un fuerte indicio y prueba de sustancia en la transacción y necesidad de estos. El artículo 23 de la Ley de Actualización Tributaria, regula lo referente a costos y gastos no deducibles, y en ninguno de sus incisos establece que la falta de identificación de la clase de servicio o la falta de descripción detallada y pormenorizada de este haga improcedente la deducibilidad del gasto por lo que transcribe el citado artículo.

No está de más mencionar que el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, preceptúa lo referente a la obligación de una descripción "concreta" en una factura así: :
"... 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 fiscal, el contribuyente debe cumplir además con los requisitos indicados en los artículos 16, 17 y 20 de esta Ley...". Si bien la ley indica "concretamente", esto no establece expresamente la obligación de describir información específica y detallada al extremo como: (i) la secuencia de fases de la prestación del servicio; (ii) la temporalidad; (iii) la especialidad del servicio; (iv) las áreas y quienes y en dónde se prestaron los servicios; (v) clase y subclase de servicio y todo lo que Administración Tributaria establece que debieran indicar las facturas que respaldan el gasto deducible ajustado. Adicionalmente, debe ser tomado en cuenta que, dentro del espacio proporcionado en una factura común y corriente para la descripción del servicio, es materialmente imposible colocar la cantidad de datos que la autoridad fiscal solicita, de ahí que la ley se refiera a la descripción en términos razonables y establezca únicamente 2 requisitos: descripción concreta del servicio y el monto de la remuneración u honorario.

Por otro lado, se menciona en las notas al pie del anexo de explicación de ajuste 3.2 de la audiencia conferida, específicamente a los siguientes proveedores: i) Los Dorados, Sociedad Anónima, indica que esta factura por los conceptos siguientes: "Servicios de personal administrativos" y "Servicios de supervisión de mercadeo y venta", no se puede determinar que los gastos hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada.

Como fue mencionado en la descripción del ciclo de negocio de Exportadora Mercantil Agro-Agroindustrial, Sociedad Anónima, en el caso concreto de Los Dorados, Sociedad Anónima, fue contratada debido a que esta entidad consolida capital humano con sólidos conocimientos que generan propuestas integrales y diferenciadas en el ámbito empresarial, con el objetivo de satisfacer las múltiples necesidades que se tienen en el desempeño del giro de su actividad. El modelo económico de Los Dorados, Sociedad Anónima, hace eficiente la prestación de sus servicios en términos de costos, de coordinación de tiempos y de atención al cliente, ya que de esta manera Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, evita replicar estructuras administrativas y técnicas que implican sobre costos y/o costos fijos y permite también que continúe únicamente concentrada en su actividad productora.

Por otro lado, el recurso humano de Los Dorados, Sociedad Anónima, posee la capacidad de gestión nacional e internacional y con estudios comerciales y

Página 20 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



empresariales de alto nivel, obteniendo experiencia especializada al dedicarse a un grupo de empresas participantes de una industria determinada.

En cuanto a Multi-Inversiones, Sociedad Anónima, e Inversiones Nuevas, Sociedad Anónima, proveedor que indica la Administración Tributaria, facturaron por varios conceptos de servicios que no detallan ni especifican la clase de servicio recibido y en qué fecha fue realizado el servicio prestado, por lo cual aduce que no se puede determinar que los gastos hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada.

Como fue mencionado en la explicación del ciclo de negocio, los servicios que Multi-Inversiones, Sociedad Anónima, ha prestado son de suma importancia dentro de su proceso productivo y por lo tanto en la generación de renta gravada, debido a que consiste en un servicio de abastecimiento estratégico de materia prima, para efectos de mantener los 5 silos externos de almacenaje con suficientes insumos para llevar a cabo la producción de galletas. Este proveedor posee la capacidad técnica y de personal para la prestación de dicho servicio y otros tantos, tal y como se explica en el ciclo de negocio, en el que ha quedado claro que Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, se encarga únicamente de la parte productiva y todos los demás servicios, son tercerizados.

Se argumenta que Inversiones Albatrus, Sociedad Anónima, facturó por varios conceptos de servicios que no detallan la clase de servicio recibido y en qué fecha fue realizado el servicio prestado, por lo que en ente fiscal aduce no es posible determinar que los gastos hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada; sin embargo, dentro del anexo de explicación del ajuste 3.2) de la audiencia conferida, la autoridad fiscal indica que las facturas emitidas por este proveedor poseen la descripción "*Servicios de soporte técnico en la utilización y mantenimiento del software Success Factors*", con lo cual la propia Administración Tributaria se contradice. Como fue expuesto en el ciclo de negocio Inversiones Albatrus, Sociedad Anónima, ha implementado para Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, un sistema informativo denominado ERP SAP (Enterprise Resource Planning System Applications and Products in Data Processing) así como servicios en la utilización del software Success Factors, el cual es utilizado dentro el proceso productivo como una herramienta de control que ayuda a mantener en estricta vigilancia su producción y el desempeño del personal, generándole así ahorro de costos e incidiendo directamente en su rentabilidad.

Por último, debe quedar claro qué debe entenderse por una descripción concreta de un servicio tal y como lo exige el artículo 18 de la Ley del IVA. Un "*servicio*" corresponde al género y la descripción de "*administrativo*", "*de supervisión de mercadeo y venta*", "*soporte técnico*", etc., hace alusión a la especie dentro del género, por lo que los conceptos de las facturas cuyos servicios se contrataron, es una descripción concreta de la clase de servicios, tal y como lo pide la ley. De todas las facturas ajustadas, no hay una sola que diga o contenga un término genérico como "*Servicios*", describiendo todas y cada una de ellas concretamente los servicios prestados.



Por todo lo indicado, los ajustes planteados por la Administración Tributaria devienen improcedentes ya que como quedó ampliamente explicado, las facturas por servicios reportadas como gasto, se encuentran esencialmente vinculadas a su actividad generadora de renta.

III. Análisis legales y técnicos de este tribunal

Derivado de que la recurrente se manifestó para los **ajustes 2.2) y 2.3)** con los mismos argumentos y estos fueron formulados bajo los mismos preceptos legales, por economía procesal se analizan de forma conjunta.

Para el efecto, se citan los artículos de la Ley de Actualización Tributaria, que establecen: 21: "*Costos y gastos deducibles. Se considera cotos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas...*"; el artículo 22 dispone: "**Procedencia de las deducciones.** Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben cumplir 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...**" (énfasis añadido); el artículo 23 estatuye: "**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: a) **Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada...**" (el resaltado es propio). De dichos artículos se establece que los costos y gastos que depuran la renta bruta deben aplicarse de conformidad con dicha ley; asimismo, considerar como costos y gastos deducibles, los que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas; es decir, que la procedencia de las deducciones está condicionada a que deben generar rentas gravadas y estar debidamente documentados; por lo que se reitera en la última norma citada que no pueden deducirse de la renta bruta los costos y gastos que no hayan tenido su origen en el negocio o actividad que le genere renta gravada, en caso contrario, deben declararse como gastos no deducibles.

En ese orden, es preciso determinar si los gastos objeto de los ajustes cumplen con la condición legal descrita en el párrafo precedente. Para el efecto, la actividad generadora de renta de la recurrente, según auditoría es "la producción de galletas", por lo que los gastos deben vincularse con dicha actividad.

En el presente caso, en cuanto al **ajuste 2.2)** se determinó que la contribuyente reportó en el rubro de honorarios, comisiones o pagos por servicios profesionales, financieros o de otra índole prestados en el país de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, de enero a diciembre de 2015, por Q36,473,204.49 y, al revisar los registros contables y documentación legal de soporte, se constató que incluyó gastos por servicios recibidos por _____, los cuales no son deducibles, por no tener su origen en el negocio, actividad u operación generadora de renta gravada; y, para el **ajuste 2.3)** se determinó que la contribuyente reportó en el rubro de honorarios, comisiones o pagos por servicios profesionales, financieros o de

2458

otra índole prestados en el país de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, de enero a diciembre de 2016, por Q27,981,800.61 y, al revisar los registros contables y la documentación legal de soporte, se constató que incluyó gastos por servicios recibidos por _____, los cuales no son deducibles, por no tener su origen en el negocio, actividad u operación generadora de renta gravada, ya que para **2015 y 2016, del concepto de las facturas con las que soporta los gastos y la información siguiente:** **a)** documento privado que contiene contrato de prestación de servicios, celebrado entre Inversiones Albatrus, Sociedad Anónima y la contribuyente en el que en la cláusula quinta dice: “**QUINTA: PLAZO: El plazo del presente contrato será de cinco (5) años contados a partir de agosto del año dos mil quince...**” (énfasis añadido) (folios del 2262 al 2270); **b)** copia simple del contrato de servicios de apoyo a la gestión contenido en documento privado el que indica en la cláusula sexta lo siguiente: “**SEXTA: PLAZO. El contrato será de forma indefinida, el cual iniciará el primero de enero de dos mil once...**”, firmado el **13 de octubre de 2010**, por las entidades Corporación Multi-Inversiones, Sociedad Anónima; Inversiones Nuevas, Sociedad Anónima; Ambato, Sociedad Anónima; Multi-Inversiones, Sociedad Anónima; Corporación Multi-Inversiones Hispania, Sociedad Limitada y entidades receptoras que se adhirieron al contrato y que están descritas en el Anexo I de dicho contrato, **anexo que no obra en el expediente ni aportó** (folios del 2271 al 2280); **c)** acta notarial del 12 de junio de 2019, emitida por la notaria Diana Iveth Martínez De la Roca, a requerimiento del gerente general y representante legal de la contribuyente, en la que se hizo constar: “... **b) El Anexo I, antes relacionado, en el cual se hace constar que la entidad EXPORTADORA MERCANTIL AGRO-INDUSTRIAL, SOCIEDAD ANÓNIMA, el siete de octubre del dos mil diez se adhirió al contrato de SERVICIOS DE APOYO EN LA GESTIÓN como entidad Receptora...**” (el subrayado es propio) (folio 2282); **d)** escritura 44 del 22 de noviembre de 2013, por medio de la cual protocoliza el documento privado consistente en “contrato de prestación de servicios” suscrito entre Los Dorados, Sociedad Anónima, y Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, que en la cláusula tercera indica: “... **Plazo: El plazo del presente contrato será indefinido e independiente de la fecha de su firma, será efectivo a partir del día uno de enero de dos mil once...**” (énfasis añadido) (folios del 2283 al 2287); como se observa, dichas asesorías y servicios están descritas de forma general y no hace una relación específica de estos; por tanto, no es posible establecer si tienen relación con el proceso de producción y/o de comercialización “elaboración de galletas”; por lo que, con base en los medios de respaldo de los gastos no fue posible determinar que hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada; tampoco fue posible determinar si fueron útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.

Este tribunal verifica que, en el presente caso, para el **ajuste 2.2)**, la contribuyente respaldó gastos con facturas cuyos servicios son descritos, entre otros, como: “*arrendamiento de instalaciones para uso en sus eventos empresariales para sus operaciones locales*”, “*servicio de supervisión en la presentación de presupuesto y proyecciones financieras para sus operaciones locales*”, “*servicios administrativos*”

Página 23 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



*prestados a su empresa para sus operaciones locales”, “honorarios por servicios”, “servicios contables administrativos”, “honorarios por servicios de apoyo a la gestión, según contrato privado para sus operaciones locales”, “servicios de soporte técnico en la utilización YH mantenimiento del software succes factors”, “servicios de supervisión en la preparación de informes financieros para sus operaciones locales”, “servicios de supervisión en área administrativa financiera”, “honorario por servicios de apoyo a la gestión, según contrato privado para sus operaciones locales”, “servicios de supervisión y control interno en proyectos de inversión para sus operaciones locales”, “servicios de mantenimiento y limpieza a sus instalaciones para sus operaciones locales”, “supervisión de mercadeo y venta”, “consultoría legal juicios contenciosos administrativos agosto 2015”, “consultoría legal en atención y asistencia en hechos de tránsito”, “consultoría legal en materia de comercio internacional, agosto 2015” y “servicios de informática” (folios del 2110 al 2116) anexo de explicación de ajuste 3.2 de la audiencia conferida; y, del **ajuste 2.3)** “servicios de comercialización y distribución”, “servicios prestados de investigación”, “servicios de evaluación del desempeño del personal”, “servicios de infraestructura para ERP”, “servicios de supervisión en proceso de inversión, administración, finanzas y legal por el mes de enero, febrero, mayo, junio”, “servicios administrativos prestados a su empresa por operaciones locales”, “ honorarios por servicios de apoyo a la gestión según contrato privado para sus operaciones”, “servicios de mercadeo y venta”, “atención médica y dental, ofrecida a empleados durante el mes de febrero 2016 a la empresa Exportadora Mercantil Agro-Industrial, S.A., 426 afiliados al plan azul mes de enero de 2016”, “servicios de informática”, “servicios de supervisión en procesos de inversión, administración, finanzas y legal por el mes de marzo y de agosto”, “toma de fotografía galletas soda salada, compañía verano”, “arrendamiento de espacios”, “servicios profesionales”, “servicios prestados”, “pago de impulso junio medición mayo 2016 expro 50%” y “valor pago de impulso agosto 2016 expro 2016” (folios del 2123 al 2129), anexo 4.1 de la audiencia conferida, pues dichos conceptos abarcan una serie de actividades que no se logran identificar.*

Como puede apreciarse, a manera de ejemplo, los servicios de “atención médica y dental, ofrecida a empleados durante el mes de febrero 2016 a la empresa Exportadora Mercantil Agro-Industrial, S.A., 426 afiliados al plan azul mes de enero de 2016”, dichos servicios claramente no generan renta gravada, pues son prestaciones de índole laboral que la sociedad otorga a sus empleados, que desde el ámbito laboral, resulta acertado, en tanto que en el ámbito tributario no, pues no cumple lo dispuesto en la ley tributaria específica. Lo referente al plan azul, tampoco se puede identificar de qué se trata. Los servicios por arrendamiento de espacios, servicios profesionales, o servicios prestados, las facturas tampoco contienen información que permita establecer de que servicios se trata y de esa manera determinar que tiene origen en el negocio actividad u operación que genere renta gravada. Lo mismo sucede con los servicios por “arrendamiento de instalaciones para uso en sus eventos empresariales para sus operaciones locales”; tampoco permiten saber cuáles son esas instalaciones o para qué eventos, ya que podría tratarse de eventos empresariales, pero también sociales para el personal, distinción que la factura no hace, que permita saber si genera renta gravada o no.

Página 24 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

2460

Debido a que las facturas objetadas solo describen los servicios de manera general conforme fue indicado, únicamente con ellas no se puede establecer cuál fue el servicio que realizaron los proveedores; asimismo, los contratos proporcionados, no permiten identificar la clase de servicio, si son a prorrata, no se define la temporalidad, esporádico o recurrente, la especialidad calificados o no calificados, simples o complejas, no se señalan las áreas en las cuales se prestaron los servicios, que demuestre la prestación efectiva del servicio, no comprueba en que se benefició la contribuyente al recibir estos servicios, por lo que no se puede establecer ¿Cómo estos servicios ayudaron a generar renta en el período fiscalizado? En cuanto a los ¿servicios de supervisión, gastos legales y las estrategias en beneficio de quién son, de la empresa o de los accionistas?, por estas razones la recurrente no demostró que los servicios recibidos hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada.

En su escrito de revocatoria la interponente hace una breve descripción del proceso productivo con lo que pretende demostrar que los servicios de los proveedores descritos en el anexo de explicación de ajustes 3.2) y 4.1) de la audiencia conferida, son indispensables debido a que el ciclo del negocio es altamente complejo, se requiere para su operación la contratación de servicios administrativos, financieros, logísticos, de mercadeo, limpieza, asesoría, legales etc, proveedores que posean personal con las capacidades y especialización necesaria para prestar estos, capacidad y especialización que no poseen sus empleados, cuya función es exclusivamente productiva, por lo que son completamente esenciales, necesarios e indispensables para realizar la actividad generadora de renta, que es la producción de galletas, con base en estas concluye que, cada una de las facturas ajustadas está vinculada directamente con la forma en que produce y comercializa la mercadería y por lo cual se puede considerar que estos gastos cumplen lo regulado en el artículo 22 de la Ley de Actualización Tributaria; no obstante ello; dicho extremo, no puede comprobarse solo con sus simples argumentos ni solo con las propias facturas, ya que, en ellas no se evidencia que dichos servicios sirvan para su actividad generadora de renta gravada; y para el efecto la recurrente aportó como medios de prueba 2 contratos suscritos con Inversiones Albatrus, Sociedad Anónima, y con Corporación Multi-Inversiones, Sociedad Anónima; Inversiones Nuevas, Sociedad Anónima; Ambato, Sociedad Anónima, Multi-Inversiones, Sociedad Anónima; Corporación Multi-Inversiones Hispania, Sociedad Anónima, y entidades receptoras que se adhirieron al contrato descritas en el Anexo I de dicho contrato (folios 2262 al 2270; del 2271 al 2280; y, del 2283 al 2287), del análisis de los contratos aportados como prueba para los ajustes **2.2)** y **2.3)**, se establece lo siguiente:

Para el contrato del celebrado con Inversiones Albatrus, Sociedad Anónima (folio 2264), indica en el plazo, que es de 5 años contados a partir de **agosto de 2015**; sin embargo, en el **ajuste 2.2)** la contribuyente registró la factura **B 191 del 3 de marzo de 2015**, por , fecha en la que no se había suscrito el contrato (folio 2110), que no cubre el gasto efectuado.

En el contrato de servicios de apoyo de gestión que obra suscrito con Corporación Multi-Inversiones, Sociedad Anónima; Inversiones Nuevas, Sociedad Anónima; Ambato, Sociedad Anónima, Multi-Inversiones, Sociedad Anónima; Corporación Multi-Inversiones

Página 25 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



2461

Hispania, Sociedad Anónima, y entidades receptoras que se adhirieron al contrato descritas en el Anexo I que obra a folios del 2271 al 2281, se establecen las siguientes inconsistencias: en la cláusula sexta se indica el plazo el cual se iniciará el 1 de enero de 2011, y en la parte de las firmas se dejó plasmado fecha 13 de octubre de 2010; asimismo, la recurrente arguye que se adhirió a este contrato según **anexo I**, el cual no obra en el expediente **ni lo aporta como medio de prueba**, por lo cual adjuntó el acta notarial del 12 de junio de 2019 (folio 2282) la que no hace prueba en contrario, debido a que se indica en esta que se tuvo a la vista el Anexo I del contrato privado de servicios de apoyo a la gestión, del 13 de octubre de 2010 y que la contribuyente se adhirió a este contrato el 7 de octubre de 2010 como entidad receptora (folios del 2271 al 2281) lo cual no es congruente con las fechas de los documentos presentados. Por lo anterior, se concluye que dichos contratos no cumplen lo preceptuado en la norma, pues de la lectura de estos no se indica en qué lugar ofrecerá los servicios, en planta de producción o en oficinas administrativas, tampoco aportó el resultado obtenido de los servicios adquiridos; es decir, un informe, dictamen o algún escrito derivado de las asesorías, servicios profesionales, servicios de informática y supervisión en procesos de inversión, administración, finanzas y legal etc., que describan el procedimiento efectuado y los hallazgos obtenidos que la recurrente refiere le son útiles para la toma de decisiones.

Aunado a lo anterior, la contribuyente **no aportó ningún contrato, informe o dictamen** emitido por los demás proveedores de los servicios ajustados, según anexo de explicación de ajustes 3.2) y 4.1) de la audiencia conferida, siendo estos: "Porto Cristo, Sociedad Anónima"; Losa Inversiones Sociedad Anónima; Pinerolo, Sociedad Anónima; Cascada, Sociedad Anónima; Guher, Sociedad Anónima; Tiempo de Cosecha, Sociedad Anónima; Propeler Sociedad Anónima; Pichus Sociedad Anónima; La Muralla, Sociedad Anónima; Marco Antonio Palacios López; Campiellos, Sociedad Anónima; Lourdes, Sociedad Anónima; Brisa, Sociedad Anónima; Valle del Rey, Sociedad Anónima; Programación y Computación, Sociedad Anónima; Manuel Francisco Reyes Tello; Eugenia Velásquez Centeno; La Guardia, Sociedad Anónima; Rafael Francisco Álvarez Betancourt; Carlos Francisco Porres Sandoval; y, Servicios Médicos de Asistencia, Sociedad Anónima.

Por lo que solo con simples argumentos no desvirtúa los hechos que motivaron los ajustes; en consecuencia, al no demostrar que los servicios indicados sí generaron renta gravada, es improcedente su deducibilidad; cabe resaltar que le corresponde la carga de la prueba para desvirtuar lo determinado por la Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 126 del Código Procesal Civil y Mercantil, citado por permisión expresa del artículo 185 del Código Tributario, que establece: "*Carga de la prueba. Las partes tienen la carga de demostrar sus respectivas proposiciones de hecho. Quien pretende algo ha de probar los hechos constitutivos de su pretensión; quien contradice la pretensión del adversario, ha de probar los hechos extintivos o las circunstancias impositivas de esa pretensión...*", lo cual no sucede en el presente caso; en consecuencia, **persisten** los ajustes, toda vez que están legal y técnicamente formulados por lo que **se confirman**.

I. Ajuste formulado y confirmado

Página 26 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

2462

2.1) POR INCUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA EN LAS OPERACIONES REALIZADAS ENTRE PARTES RELACIONADAS, INDICADOR FINANCIERO Y TASA DE INTERÉS INAPROPIADOS, DE ENERO A DICIEMBRE DE 2015, POR

Antecedentes

El 28 de marzo de 2016, la contribuyente presentó la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, formulario SAT-1411 16 147 691 747, del período auditado, en la que reportó que sí tiene partes relacionadas en el extranjero y sí realizó operaciones con ellas.

Derivado de la revisión del estudio de precios de transferencia e información complementaria, según requerimiento de información 2016-7-281-1 y de la visita de campo que se realizó para comprobar, a través de la base de datos, la información financiera utilizada en el estudio de precios de transferencia rectificado (en adelante EPT); se verificó que en el desarrollo de las fórmulas utilizadas para los ajustes financieros estas contenían errores, así como falta de información según el EPT.

Por lo anterior, la contribuyente a través de memorial presentó, a la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, el 30 de noviembre de 2016, rectificación del EPT presentado inicialmente. De la rectificación la contribuyente manifestó lo siguiente: "... se identificaron errores involuntarios en el Estudio de Precios de Transferencia presentado a la Administración Tributaria a través del requerimiento de información del programa No. 07-99-00- 05-07-422-2016. Número PF-2016-7-9-A-165 a través del cual se solicitó el Estudio de Precios de Transferencia correspondiente al período fiscal 2015, de fecha 30 de junio de 2016, por lo anterior nos vemos en la necesidad de rectificar el Estudio de Precios de Transferencia presentado...". Por lo que en acta GEG-DF-SPT-427-2016 del 15 de diciembre de 2016, se hizo constar el hecho y se le respondió a la contribuyente que, derivado del memorial, la Administración Tributaria tenía por recibido este, y el cual se adjuntaría a los antecedentes del requerimiento de información 2016-7- 281-1 y del expediente 2016-21-01-44-0000675, por lo cual, para la presente auditoría, se consideró la información financiera contenida en este último Estudio de Precios de Transferencia.

La autoridad fiscal procedió a revisar el análisis de precios de transferencia conforme a los datos e información contenida en el EPT, con el objeto de verificar la correcta aplicación de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas.

3. Elementos de hecho

3.1 Generalidades

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

Como consecuencia, la firma referida, con la información proporcionada por la contribuyente, presentó el "Estudio de Precios de Transferencia 2015", el cual consta de 74 páginas, incluyendo apéndice, con la siguiente información: I Glosario, II Resumen ejecutivo, III Propósito, alcance y uso del reporte, IV Operaciones con Entidades Relacionadas, V Información de la Compañía, VI Análisis Funcional, VII Análisis Económico, Apéndice A: Matriz de aceptación y rechazo de las compañías comparables,

Página 27 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



2463

Apéndice B: Descripción e información financiera de las compañías comparables, Apéndice C: Contratos seleccionados como comparables para el análisis de la operación de regalías devengadas por uso de intangibles, Apéndice D: cuentas de balance utilizadas, Apéndice E: Ajustes financieros realizados, Apéndice F: Legislación guatemalteca en materia de Precios de Transferencia, Apéndice G: Métodos de Precios de Transferencia de acuerdo con las Directrices de la OCDE.

Posterior al análisis y lectura del Estudio de Precios de Transferencia, la Administración Tributaria solicitó las tasas de interés utilizadas en el desarrollo manual de las fórmulas e información complementaria, por lo que el 2 de diciembre de 2016, presentó el procedimiento de cálculo de los ajustes de capital de trabajo.

3.2 Operaciones bajo análisis de Precios de Transferencia

Las operaciones afectas a precios de transferencia de la contribuyente, durante el período auditado, ascienden a _____ indicadas en la página 8 del EPT el cual está integrado de la manera siguiente:

Página 28 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



Resumen de Transacciones con Empresas Vinculadas					
Operación	Compañía	País de residencia	Monto en GTQ	TOTAL	% PARTICIPACIÓN
Ingresos	Venta de producto terminado	Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Honduras		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Costa Rica		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Nicaragua		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A de C.V.	El Salvador		
		Molinos Modernos, S.A	República Dominicana		
	Venta de material de empaque	Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Costa Rica		
		Aimentos Ligeros de Centroamérica, S.A	Costa Rica		
		Molinos Modernos, S.A	República Dominicana		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Nicaragua		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A de C.V.	El Salvador		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Honduras		
	Venta de aditivos, fletes y seguros	Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Costa Rica		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Honduras		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Nicaragua		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A de C.V.	El Salvador		
Molinos Modernos, S.A		República Dominicana			
Aimentos Ligeros de Centroamérica, S.A		Costa Rica			
Operación	Compañía	País de residencia	Monto en GTQ	TOTAL	% PARTICIPACIÓN
Egresos	Compra de material de empaque	Aimentos Ligeros de Centroamérica, S.A	Costa Rica		
	Regalías devengadas por el uso de intangibles	CM IP Holding	Luxemburgo		
	Compra de fletes y seguros	Aimentos Ligeros de Centroamérica, S.A	Costa Rica		
Total Operaciones ingresos y egresos					

Fuente: Estudio de Precios de Transferencia rectificado página 8

3.3 Verificación del indicador financiero, fórmulas para los ajustes de capital y tasa utilizada

3.3.1 Método aplicado por la contribuyente para la verificación del cumplimiento del Principio de Libre Competencia en las ventas de producto terminado

Para la selección del método de precios de transferencia, la contribuyente tomó como base las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en adelante se le denominará OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de julio de 2010 y la legislación guatemalteca, artículos 59 y 60 de la Ley de Actualización Tributaria, y concluye que el

Página 29 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

2465

método para la operación objeto de análisis es el del Margen Neto de la Transacción (MNT) página 21 del EPT.

3.3.2 Indicador Financiero utilizado por la contribuyente

De acuerdo con la página 25 del EPT, el indicador de utilidad seleccionado es el Costo Adicionado Neto MOTC por sus siglas en inglés, que según el EPT rectificado es igual a la utilidad de operación sobre el total de costos y gastos, y se determina de la manera siguiente:

$$MOTC = \frac{\text{Utilidad operativa}}{\text{Costos y gastos operativos totales}}$$

Costo Adicionado Neto (MOTC)		
Utilidad Operativa/Costos + Gastos		
Concepto		Q
Ventas Netas	(a)	
Costo de ventas	(b)	
Utilidad bruta	(c)	
Gastos	(d)	
Utilidad Operativa (e) = c-d		
MOTC	(e) / (b+d)	

Fuente: Estudio Precios de Transferencia rectificado página 26

De acuerdo con el cuadro 7, página 28 del EPT, con la información de las 14 comparables, utilizando las fórmulas, según contribuyente en los ajustes de capital, con la tasa de interés promedio del Banco de Guatemala moneda local, da como resultado un rango intercuartil de cuartil inferior de 2.98%, mediana de 5.80% y un cuartil superior de 8.24%, por lo que concluye en el EPT que la contribuyente está dentro del rango de plena competencia ya que según EPT el MOTC de la contribuyente es de un 3%.



2466

Rango intercuartil de MOTC ajustado obtenido por las compañías seleccionadas como comparables a EXPRO

MOTC ajustado				
Nombre de la Compañía	FY2014	FY2013	FY2012	Promedio ponderado
Alicorp SAA	3.83%	6.14%	6.15%	5.26%
CANADA BREAD CO LTD	7.34%	5.55%	5.30%	6.02%
CONAGRA FOODS INC	6.93%	6.84%	7.92%	7.21%
FLOWERS FOODS INC	5.74%	5.91%	4.97%	5.58%
Grupo Bimbo S.A.B. de C.V.	2.82%	3.34%	1.50%	2.56%
HAIN CELESTIAL GROUP INC	9.81%	10.26%	9.89%	9.97%
INVENTURE FOODS INC	2.46%	2.20%	3.00%	2.52%
J & J SNACK FOODS CORP	9.62%	10.02%	9.57%	9.73%
M. Dias Branco SA Ind Com de Alimentos	8.83%	7.88%	9.82%	8.78%
Molinos Rio de la Plata	4.72%	0.77%	0.80%	2.30%
MONDELEZ INTERNATIONAL INC	9.99%	8.36%	7.31%	8.53%
PREMIUM BRANDS HLDGS CORP	2.36%	2.58%	3.13%	2.68%
SAPUTO INC	6.40%	7.61%	8.51%	7.37%
SNYDERS-LANCE INC	3.21%	4.61%	3.80%	3.89%
EXPRO (2015)				3.00%
Rango Intercuartil	FY2014	FY2013	FY2012	Promedio ponderado
Cuartil superior	8.45%	7.82%	8.36%	8.24%
Mediana	6.07%	6.03%	5.73%	5.80%
Cuartil inferior	3.37%	3.66%	3.30%	2.98%

Fuente: Estudio Precios de Transferencia rectificado página 28.

3.3.3 Tasa de Interés utilizada según contribuyente

De acuerdo con carta del 2 de diciembre de 2016, para el cálculo de los ajustes de capital, se aplicó el promedio mensual de las tasas de interés activas en moneda local de Guatemala.





2467

Promedio mensual de las tasas de Interés activas en moneda local de Guatemala

Mes	2015	2014	2013	2012
Diciembre	13.64 ²	13.64	13.70	13.47
Noviembre	13.12	13.70	13.68	13.55
Octubre	13.12	13.73	13.66	13.58
Septiembre	13.11	13.73	13.63	13.52
Agosto	13.09	13.74	13.62	13.49
Julio	13.12	13.87	13.62	13.51
Junio	13.16	13.84	13.62	13.46
Mayo	13.21	13.83	13.59	13.43
Abril	13.29	13.81	13.53	13.41
Marzo	13.37	13.80	13.50	13.39
Febrero	13.48	13.81	13.50	13.47
Enero	13.60	13.78	13.52	13.56
Promedio (1)	13.28	13.77	13.60	13.49

Fuente: Fondo Monetario Internacional (<http://data.imf.org/?ik=4/7AD05.4500.4C91.06/00.11E.0001E.D0.35&sd=1415286146318&ss=13000303418-4>)

“Para el cálculo del promedio anual se incluyó la tasa de interés activa promedio en moneda local de Guatemala correspondiente a diciembre 2014, debido a que al momento de la búsqueda (3 de febrero de 2016) aún no se contaba con la tasa activa promedio en moneda local de Guatemala correspondiente a diciembre 2015”.

Según justificación del 16 de noviembre de 2016, en cuanto a la utilización de la tasa de interés promedio del Banco de Guatemala, moneda local la contribuyente indicó: “El Quetzal corresponde a la moneda funcional del país donde se opera la parte analizada, Guatemala y por tanto el empleo de esta tasa de interés es consistente con las Guías de la OCDE. La tasa de interés en quetzales fue extraída del Fondo Monetario Internacional, esto con el fin de tener una fuente consistente para aquellos grupos multinacionales con obligaciones en múltiples países. En Guatemala se da la circunstancia particular de usarse tanto la tasa en dólares americanos como en quetzales; sin embargo, no se conocen factores que favorezcan el uso de una tasa en dólares americanos sobre la tasa en quetzales para fines del cálculo de los ajustes de capital...”.

3.3.4 Fórmulas para los ajustes de capital de trabajo realizado por la contribuyente

De acuerdo con la carta del 2 de diciembre de 2016, la firma de auditoría Ernst & Young, Sociedad Anónima, certificó el desarrollo manual de las fórmulas utilizadas para los ajustes de capital, justificando su implementación en el Anexo III al Capítulo II numeral 6 Formas de Cuantificar los Beneficios, de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE la cual establece un procedimiento que incluye:

- Identificar las diferencias en los niveles de capital de trabajo.
- Calcular el valor de las diferencias en los niveles de capital de trabajo entre la parte examinada y la comparable relativa a la base apropiada y reflejar el valor del dinero tiempo con el uso de una tasa de interés adecuado.
- Ajustar el resultado para reflejar las diferencias en los niveles de capital de trabajo.

De acuerdo con lo anterior, se realizaron ajustes a las cuentas por cobrar; los inventarios; la propiedad, planta y equipo, y las cuentas por pagar. Adicionalmente, ya que el método





seleccionado para el presente análisis consistió en el Margen Neto de la Transacción ("MNT"), con el indicador de utilidad del Margen Operativo sobre Costos Totales ("MOTC" por sus siglas en inglés), las diferencias en los niveles de capital de trabajo se deberán medir en relación con el total de costos y gastos, siendo estas las siguientes:

Cálculo del promedio de las cuentas de balance

- ▶ Promedio cuentas por cobrar (AVE CxC_{comp})
$$AVE\ CxC_{comp}\ (año,año-1) = \frac{CxC_{comp}(año) + CxC_{comp}(año-1)}{2}$$
- ▶ Promedio inventarios (AVE Inv_{comp})
$$AVE\ Inv_{comp}\ (año,año-1) = \frac{Inv_{comp}(año) + Inv_{comp}(año-1)}{2}$$
- ▶ Promedio propiedad, planta y equipo (AVE PPE_{comp})
$$AVE\ PPE_{comp}\ (año,año-1) = \frac{PPE_{comp}(año) + PPE_{comp}(año-1)}{2}$$

- ▶ Promedio cuentas por pagar (AVE CxP_{comp})
$$AVE\ CxP_{comp}\ (año,año-1) = \frac{CxP_{comp}(año) + CxP_{comp}(año-1)}{2}$$

Asimismo, se utilizaron las siguientes fórmulas para la aplicación de los ajustes de capital para cada uno de los años:

AJUSTE DE CUENTAS POR COBRAR

$$\text{Ajuste CxC}_{2015} = \left[\frac{\text{AVE CxC}_{\text{tested 2015/2014}}}{\text{CG}_{\text{tested 2015}}} - \frac{\text{AVE CxC}_{\text{comp 2015/2014}}}{\text{CG}_{\text{comp 2015}}} \right] * \text{CG}_{\text{comp 2015}} * \left[\frac{i_{2015}}{1 + i_{2015} \left(\frac{\text{AVE CxC}_{\text{comp 2015/2014}}}{\text{Ingresos}_{\text{comp 2015}}} \right)} \right]$$

AJUSTE DE INVENTARIOS

$$\text{Ajuste Inventario}_{2015} = \left[\frac{\text{AVE Inv}_{\text{tested 2015/2014}}}{\text{CG}_{\text{tested 2015}}} - \frac{\text{AVE Inv}_{\text{comp 2015/2014}}}{\text{CG}_{\text{comp 2015}}} \right] * \text{CG}_{\text{comp 2015}} * \left[\frac{i_{2015}}{1 + i_{2015}} \right]$$

AJUSTE DE PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

$$\text{Ajuste PPE}_{2015} = \left[\frac{\text{AVE PPE}_{\text{tested 2015/2014}}}{\text{CG}_{\text{tested 2015}}} - \frac{\text{AVE PPE}_{\text{comp 2015/2014}}}{\text{CG}_{\text{comp 2015}}} \right] * \text{CG}_{\text{comp 2015}} * i_{2015}$$

AJUSTE DE CUENTAS POR PAGAR

$$\text{Ajuste CxP}_{2015} = \left[\frac{\text{AVE CxP}_{\text{tested 2015/2014}}}{\text{CG}_{\text{tested 2015}}} - \frac{\text{AVE CxP}_{\text{comp 2015/2014}}}{\text{CG}_{\text{comp 2015}}} \right] * \text{CG}_{\text{comp 2015}} * \left[\frac{i_{2015}}{1 + i_{2015} \left(\frac{\text{AVE CxP}_{\text{comp 2015/2014}}}{\text{Ingresos}_{\text{comp 2015}}} \right)} \right]$$

Ajustes al estado de resultados

Utilidad operativa (ajustada):

$$\begin{aligned} \text{UO ajustada}_{\text{comp(año)}} &= \text{UO}_{\text{comp(año)}} + \text{Ajuste CxC}_{\text{comp(año)}} - \text{Ajuste CxP}_{\text{comp(año)}} + \text{Ajuste Inv}_{\text{comp(año)}} \\ &\quad + \text{Ajuste PPE}_{\text{comp(año)}} \end{aligned}$$

Ingresos operativos (ajustados):

$$\text{Ingresos ajustados}_{\text{comp(año)}} = \text{Ingresos}_{\text{comp(año)}} + \text{Ajuste CxC}_{\text{comp(año)}}$$

Margen operativo sobre costos y gastos (ajustado):

$$\text{MOTC ajustado}_{\text{comp(año)}} = \frac{\text{UO ajustada}_{\text{comp(año)}}}{\text{Ingresos ajustados}_{\text{comp(año)}} - \text{UO ajustada}_{\text{comp(año)}}}$$

3.4 Verificación del indicador financiero, fórmulas para los ajustes de capital y tasa utilizada, según normativa vigente

3.4.1 Indicador financiero

De acuerdo con el EPT rectificado página 29 "Durante el ejercicio fiscal 2015, Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, licenció las marcas y signos distintivos que emplea para llevar a cabo sus actividades comerciales de su entidad relacionada en el exterior. a. Contrato de Licencia de Uso de Signos Distintivos (CMI IP y Campero GT) El contrato de Licencia de Uso de Signos Distintivos (el "Contrato"), con fecha de inicio el 18 de diciembre del 2014, establece que CMI IP otorga a Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, en calidad exclusiva de uso indefinido, el derecho de utilizar distintos signos (marcas, logos, frases publicitarias, entre otros) propiedad de CMI IP. Como contraprestación de esta licencia, durante el ejercicio fiscal 2015 Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, recibió un cargo por parte de CMI IP correspondiente a una regalía por el uso de los activos intangibles mencionados. Dicho cargo correspondió al 5.00% sobre el valor de las ventas netas derivadas de la comercialización de las distintas marcas en el mercado".

Complementariamente, la contribuyente en su EPT rectificado, en la página 26 en el pie de página 3 indica lo siguiente: "Los gastos operativos correspondientes a los cargos recibidos por regalías devengadas fueron excluidos para fines de la determinación de la utilidad neta. En este sentido, el párrafo 2.77 de las Guías la OCDE establecen que: "... Por una cuestión de principio, sólo aquellos que (a) se relacionen de manera directa o indirecta con la controlada en cuestión o (b) sean de naturaleza operativa se deben considerar para la determinación del indicador de utilidad neta en la aplicación del método de margen neto de utilidad transaccional...".

3.4.1.1 Cálculo del Indicador Financiero

Según la página 26 del EPT, los gastos operativos son por [redacted] se comprobó que la contribuyente les rebajó [redacted] que corresponden a gastos de regalías (ver página 8 EPT), valores que al sumarse dan como resultado [redacted] que cuadra con lo registrado de gastos operativos en el balance de saldos de 2015.

Según la auditoría realizada se comprobó que el valor real de las regalías licenciadas por CMI IP HOLDING ascienden a [redacted]

Para la determinación de los gastos operativos se procedió de la manera siguiente: a [redacted] registrados se le restaron gastos de regalías por [redacted] se

obtuvo

Gastos operativos según Estudios de Precios de Transferencia		
Expresado en quetzales		
Concepto	Q	
gastos operativos		(a)
regalías		(b) (ver página 8 del Estudio de Precios de Transferencia)
gastos totales		(c) (a)-(b)=Ⓞ
Gastos operativos según Administración Tributaria		
Concepto	Q	
gastos operativos		(a)
regalías		(b) Gasto de regalías que corresponden a CMI IP HOLDING de acuerdo al registro contable
gastos totales		Ⓞ (a)-(b)=Ⓞ

Fuente: Estudio de Precios de Transferencia, Estado Financiero Auditado; nota 18, Balance de Saldos, registros contables.

Para la determinación de la utilidad operativa se procedió de la manera siguiente: a ventas netas por se le restó el costo de ventas por se obtuvo la utilidad bruta de a esta se restaron los gastos operativos de da como resultado la utilidad operativa de Para mejor comprensión ver el cuadro siguiente:

Calculo del indicador según SAT Costo Adicionado Neto (MOTC)		
Utilidad Operativa / (Costos + Gastos)		
Concepto	Q	
Ventas Netas		(a)
Costo de ventas		(b)
Utilidad bruta		(c)
Gastos		(d)
Utilidad Operativa		(e) = c-d
MOTC		(f) = (e) / (b+d)

Fuente: Estudio de Precios de Transferencia, Estado Financiero Auditado, nota 18, Balance de Saldos, registros Contables

2472

Determinación del Indicador Financiero MOTC = Utilidad Operativa dividido
costos y gastos de (costo de ventas gastos operativos
=

3.4.1.2 Aplicación de la tasa de interés

Al verificar la principal operación de análisis, en este caso, las ventas de exportación a sus compañías relacionadas, se comprobó a través del sistema SAQB'E de la Superintendencia de Administración Tributaria que las transacciones de venta realizadas a sus relacionadas Distribuidora Interamericana de Alimentos, Sociedad Anónima, de Honduras, Costa Rica y Nicaragua; Distribuidora Interamericana de Alimentos, Sociedad Anónima, de C.V. de El Salvador y Molinos Modernos, Sociedad Anónima, República Dominicana, el total de las transacciones fueron realizadas en dólares americanos. Para determinar los ajustes de capital (cuentas por cobrar, cuentas por pagar, inventario y propiedad planta y equipo), la contribuyente utilizó en las fórmulas, la tasa de interés promedio mensual, de las tasas de interés activas en moneda local de Guatemala, en los 3 períodos de análisis de las 14 compañías comparables seleccionadas, lo cual es improcedente, debido a que las empresas comparables no operan en el mismo mercado geográfico. En el presente caso, la Administración Tributaria utilizó para los ajustes de capital, la tasa Prime, la cual constituye una tasa cuyo comportamiento se liga a la demanda del crédito y de la oferta monetaria, a su vez también se encuentra en función de las expectativas inflacionarias y de los resultados de la cuenta corriente en la balanza de pagos (según nota, dada a conocer en la audiencia conferida). Durante los 3 años utilizados por la contribuyente por cada una de las 14 compañías comparables seleccionadas la tasa Prime se mantuvo estable en 3.25%, y varió hasta en los últimos 10 días del mes de diciembre de 2015 a 3.50%, dicha variación no se considera significativa, por lo que, para los 3 años, de las 14 compañías comparables la tasa Prime utilizada es 3.25%. Se justifica el uso derivado de que las transacciones de las 14 compañías comparables fueron seleccionadas aplicando filtros cualitativos y cuantitativos que, de acuerdo con la carta del 8 de noviembre de 2016, se informó que de las 14 comparables, 8 presentaron la información financiera de acuerdo con el EPT rectificado en dólares estadounidenses, 2 en dólares canadienses, 1 en sol peruano, 1 en peso mexicano, 1 real brasileño, y, 1 peso argentino.

Al respecto el Banco Central de Colombia, en su página web <http://www.banrep.gov.co/es/prime>, indica que la *Prime rate* publicada en su página proviene y es calculada por Bloomberg L. P. Desde diciembre 9 de 2003 Bloomberg L. P. sigue el procedimiento definido por el Federal Reserve Bank para los cambios en la Prime rate. Esta resulta de un cálculo matemático que depende del comportamiento que tengan las tasas de interés de 25 de los bancos más grandes de Estados Unidos, cuando 13 de estos 25 bancos cambian su tasa de interés entonces la Prime rate calculada por Bloomberg también cambia. La Prime rate es un indicador de la tasa de interés más baja para préstamos ofrecida por los bancos a sus mejores clientes comerciales, siendo para los años de análisis los siguientes:

Página 37 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa

AÑO	TASA PRIME
2015	3.25%
2014	3.25%
2013	3.25%
2012	3.25%

Fuente:
<http://indicadoreseconomicos.bccr.fi.cr/indicadoreseconomicos/Cuadros/frmVerCatCuadro.aspx?idioma=1&CodCuadro=%2060>

Su uso se justifica derivado de que las transacciones están denominadas en monedas con un menor riesgo con respecto a Guatemala que, para el presente caso, son dólares estadounidenses. Para efectos de los ajustes de capital o financieros, es importante tomar en cuenta que estos reflejan el interés implícito en las cuentas por pagar, debido al financiamiento obtenido por la empresa por comprar a plazo.

Debido a ello, al incorporar el ajuste financiero se debe tomar en cuenta que una empresa que está financiándose por medio de plazos de pago en sus compras, tampoco debería recibir el mismo trato que una empresa que no lo hace, como tampoco lo recibiría si eligiera más bien financiarse vía préstamos y pagar en efectivo sus compras.

Por lo mismo, al momento de otorgar financiamiento comercial; es decir, a través de cuentas por cobrar, una empresa guatemalteca daría términos de financiamiento al menos en los mismos términos en los que le cuesta financiarse del extranjero (tasa prime), ya que su giro de negocio no es generar beneficios a través de ganancias financieras.

Es decir, un proveedor no daría un financiamiento inferior a su tasa prime. Debido a ello, dicho proveedor incluirá en sus ventas a crédito un interés implícito que reflejaría dichos riesgos.

Lo expuesto está de acuerdo con el numeral 6 literal b) y numeral 8 segundo párrafo, del Anexo III al Capítulo II Formas de Cuantificar los Beneficios, de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, versión 2010, que regula lo siguiente: *“Cálculo del valor de las diferencias en los niveles de capital circulante entre la parte objeto de análisis y el comparable, utilizando una base adecuada y reflejando el valor temporal del dinero, recurriendo para ello a un tipo de interés apropiado”* y que *“La selección del tipo o tipos de interés que vayan a utilizarse reviste una importancia decisiva a la hora de realizar ajustes en el capital circulante. Este tipo o tipos deben determinarse, en términos generales, por referencia al tipo o tipos de interés aplicables a una empresa comercial que opere en el mismo mercado que la parte objeto de análisis”*.

3.4.2 Fórmulas para los ajustes de capital de trabajo

Al efectuar el análisis de las fórmulas utilizadas por la contribuyente se le preguntó cuál era la fuente. A lo cual indicó de acuerdo con la carta presentada el 16 de noviembre de 2015 página 4: *“Es importante establecer que no existe una fórmula específica para realizar los diferentes ajustes de capital, ya que las mismas se deben adaptar a la*

Página 38 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa

2474

situación tanto de la empresa evaluada, como de las seleccionadas como comparables. Sin embargo, las fórmulas empleadas en el análisis tienen como fundamento conceptual lo establecido tanto por las Guías de la OCDE (capítulo II), como por las APA Study Guide (anexo D). En este sentido, existen indicaciones, e incluso casos numéricos ejemplificados para la determinación de los ajustes de comparabilidad, que sirvieron como fundamento en el análisis del sujeto". Se estableció que las fórmulas usadas por la contribuyente difieren a las publicadas en las direcciones siguientes: https://www.irs.gov/pub/irs-apa/apa_study_guide_.pdf y https://www.irs.gov/pub/irs-apa/study_guide_exhibit_d.pdf, y se comprobó lo siguiente:

- Derivado del detalle de cada una de las fórmulas se estableció que para efecto de los ajustes de las cuentas por pagar, en el factor para establecer la tasa de interés la contribuyente utilizó en el denominador el monto de los ingresos de las compañías comparables (que es la operación analizada) lo que no es homogéneo con los demás factores de la fórmula, en la cual se utilizan los costos y gastos, al utilizar como denominador los ingresos distorsiona el resultado del indicador financiero y así mismo, para la Administración Tributaria no se deberá utilizar un denominador que contenga la o las operaciones bajo análisis.
- En el ajuste de inventarios la variación en la aplicación de una u otra fórmula representa una baja en valores absolutos lo que provoca que los costos operativos ajustados aumenten, lo que genera menos utilidad operativa provocando que el indicador financiero MOTC de las 14 comparables disminuya y da como resultado que la contribuyente entre dentro del rango intercuartil.
- En el ajuste de propiedad planta y equipo no se encontraron variaciones en valores relativos ni absolutos, este ajuste impacta directamente en los gastos administrativos ya que el resultado de su aplicación es que aumentan el valor de estos provocando una rebaja en la utilidad operativa lo que da como resultado que el indicador financiero MOTC disminuya.

Para la autoridad fiscal las fórmulas para los ajustes de capital a utilizar son las fórmulas de la Guía del programa de APAS del IRS de los Estados Unidos de Norte América publicadas en las direcciones https://www.irs.gov/pub/irs-apa/apa_study_guide_.pdf y https://www.irs.gov/pub/irs-apa/study_guide_exhibit_d.pdf; al considerar estas fórmulas y al realizar los cálculos respectivos (según anexos de explicación de ajustes del 3.1.1 al 3.1.14.1, dados a conocer en la audiencia conferida) se analiza lo siguiente:

- 1) El promedio es determinado por la suma del año 0 + el año 1 dividido 2 de las cuentas por cobrar, por pagar, inventario y propiedad planta y equipo.
- 2) Para el cálculo del indicador financiero, de las 14 comparables, se consideró el promedio ponderado.

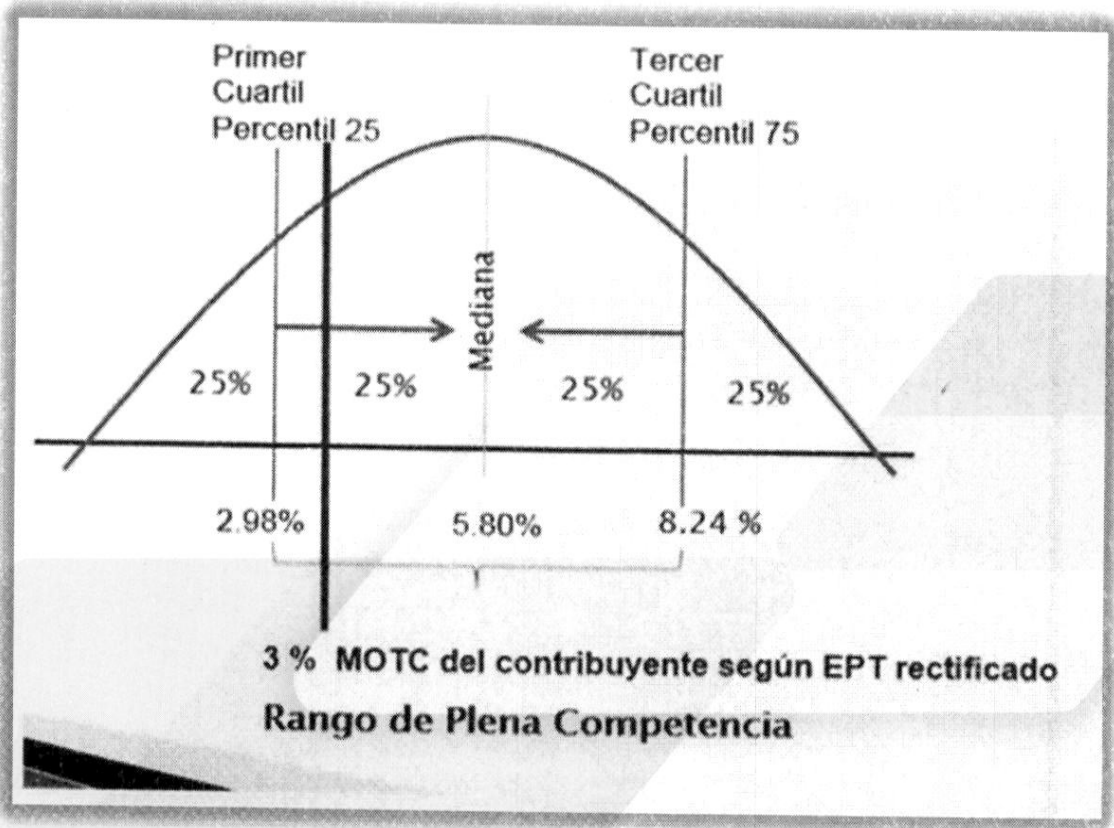
Cabe indicar que dichas fórmulas de cálculo fueron tomadas de acuerdo con lo indicado por la contribuyente en el Estudio de Precios de Transferencia Rectificado.

3.4.3 Rango de plena Competencia o Intercuartil

Página 39 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

2475

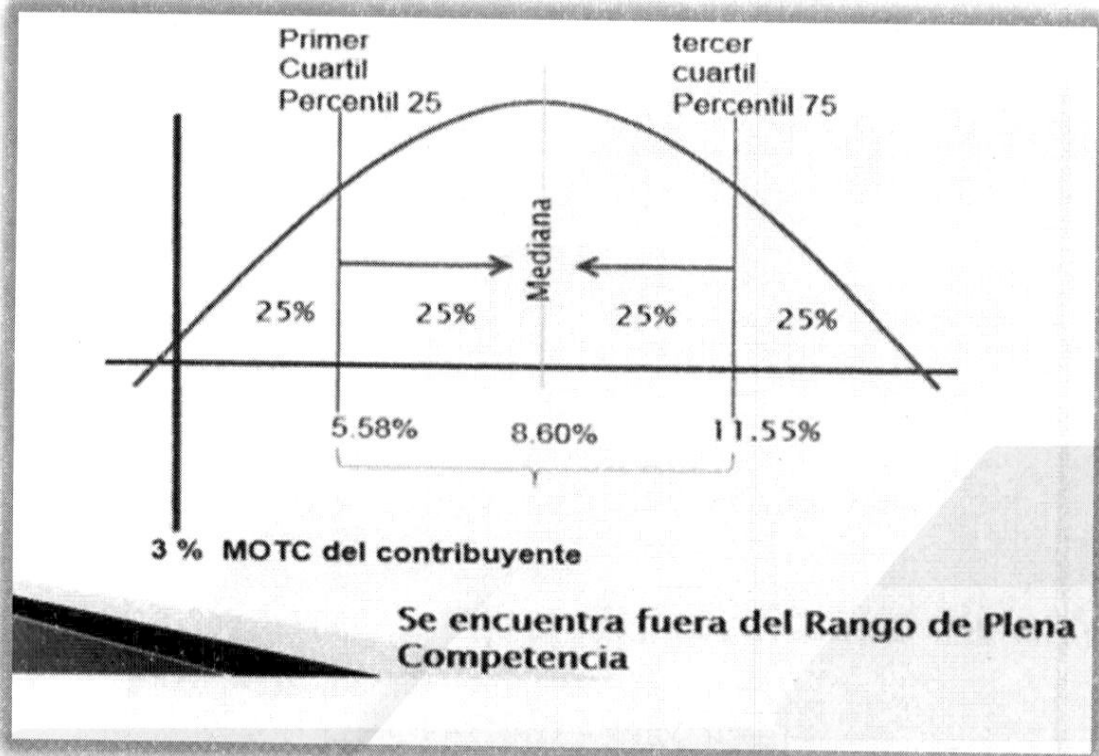
La contribuyente, como consta en las páginas 21, 26 y 28 del EPT rectificado, indica que el método seleccionado en la operación análisis de la Rentabilidad Global de la Compañía, fue el Margen Neto de la Transacción ("MNT"), con el indicador de utilidad del Margen Operativo sobre Costos Totales ("MOTC" por sus siglas en inglés) del 3%, y que se encuentra dentro del rango de plena competencia, según información financiera de las comparables y los cálculos de ajustes de capital aplicados.



De conformidad con la normativa vigente se determinó que al considerar la tasa de interés Prime y la utilización fórmulas de acuerdo con el numeral 3.4.2 de la explicación de ajuste dada a conocer en la audiencia conferida, da como resultado, que el rango de plena competencia (Arm's Length) cambie, por lo que el indicador determinado por la contribuyente del MOTC del 3% según consta en la página 28 del EPT rectificado, queda fuera del rango de plena competencia.

Al aplicar la Tasa Prime y las fórmulas para los ajustes de capital (según nota 2 y 3, dadas a conocer en la audiencia conferida), por las razones expuestas y realizar los cálculos respectivos, utilizando el promedio ponderado, cálculo igual que la contribuyente, da como resultado un rango intercuartil, según indicador de Rentabilidad del Costo Adicionado MOTC, el primer cuartil es de 5.58, mediana de 8.60% y un tercer cuartil de 11.55%, lo que provoca que el indicador MOTC calculado de un 3% quede fuera del rango de plena competencia, por lo que se deberá realizar un ajuste llevando

al contribuyente a la mediana de 8.60% en valores relativos, que en valores absolutos constituye un monto de Q17,479,672.00.



Todo lo mencionado con anterioridad se ve reflejado en el cuadro siguiente:

Página 41 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

2475
2477

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO

No.	Nombre de la Compañía comparable	SEGÚN CONTRIBUYENTE				SEGÚN AUDITORIA			
		MOTC ajustado Estudio de Precios de Transferencia rectificado				MOTC ajustado			
		2014	2013	2012	PROMEDIO PONDERADO	2014	2013	2012	PROMEDIO PONDERADO
1	ALICORP SAA	3.83%	6.14%	6.15%	5.26%	8.24%	10.61%	10.67%	9.72%
2	CANADA BREAD CO LTD	7.34%	5.55%	5.30%	6.02%	9.02%	7.39%	6.88%	7.72%
3	CONAGRA FOODS INC	6.93%	6.84%	7.92%	7.21%	9.85%	9.65%	10.70%	10.04%
4	FLOWERS FOODS INC	5.74%	5.91%	4.97%	5.58%	7.94%	8.09%	7.32%	7.81%
5	GRUPO BIMBO S.A.B. de C.V.	2.82%	3.34%	1.50%	2.56%	5.08%	5.62%	3.74%	4.82%
6	HAIN CELESTIAL GROUP INC	9.81%	10.26%	9.89%	9.97%	11.82%	12.51%	11.85%	12.05%
7	INVENTURE FOODS INC	2.46%	2.20%	3.00%	2.52%	5.29%	5.05%	5.60%	5.30%
8	J & J SNACK FOODS CORP	9.62%	10.02%	9.57%	9.73%	11.99%	12.47%	11.84%	12.10%
9	M. DIAS BRANCO SA INO COM de ALIMENTOS	8.83%	7.88%	9.82%	8.78%	14.90%	13.57%	15.99%	14.74%
10	MOLINOS RIO DE LA PLATA	4.72%	0.77%	0.80%	2.30%	5.21%	1.56%	1.72%	3.02%
11	MONDELEZ INTERNATIONAL INC	9.99%	8.36%	7.31%	8.53%	13.55%	12.25%	12.19%	12.65%
12	PREMIUM BRANDS HLDGS CORP	2.36%	2.58%	3.13%	2.68%	3.82%	4.13%	4.68%	4.20%
13	SAPUTO INC	6.40%	7.61%	8.51%	7.37%	8.29%	9.72%	10.61%	9.39%
14	SNYDERS-LANCE INC EXPRO (2015)	3.21%	4.61%	3.80%	3.89%	5.93%	7.02%	6.32%	6.44%
					3%				3.00%
	Rango Inter cuartil	2014	2013	2012	PROMEDIO PONDERADO	2014	2013	2012	PROMEDIO PONDERADO
	Cuartil superior	8.45%	7.82%	8.36%	8.24%	11.33%	11.84%	11.55%	11.55%
	Mediana	6.07%	6.03%	5.73%	5.80%	8.26%	8.87%	8.97%	8.60%
	Cuartil inferior	3.37%	3.66%	3.30%	2.98%	5.45%	5.96%	5.78%	5.58%
Fuente: Estudio de Precios de Transferencias y su rectificación, según página 28.					Fuente: Anexos de la determinación de los ajustes de capital y el indicador financiero de las compañías comparables.				

DETERMINACIÓN DEL AJUSTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SEGÚN AUDITORIA

a)	Valor de la Mediana determinada en auditoría		8.60%	
b)	MOTC del contribuyente según auditoría		3.00%	ver explicación de ajuste en página 11 de 19
c)	Utilidad Operativa del contribuyente	Q	9,364,110.00	ver explicación de ajuste en página 11 de 19
d)	(c * a) = (9,364,110.00 * 8.60%)	Q	805,313.46	
e)	(d / b) = (805,313.46 / 3%)	Q	26,843,782.00	
f)	(e - c) = (26,843,782.00 - 9,364,110.00)	Q	17,479,672.00	Valor del Ajuste de Precios de Transferencia

Lo anterior, se llevó a cabo de conformidad con el artículo 98 del Código Tributario, el cual establece que: la Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias.

Al respecto, la literal b), numeral 2, del artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria, regula el *Método del margen neto de la transacción*. Adicionalmente, se consideró lo que establece el Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 47 sobre que debe ajustarse ordinariamente equiparando el precio al valor de la mediana de todos los resultados.

Página 42 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa

24710
2478

De igual manera se observaron las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, versión 2010.

CONCLUSIÓN: de acuerdo con los resultados obtenidos de la auditoría realizada a la contribuyente, en el período de enero a diciembre de 2015, se estableció que, de conformidad con las operaciones efectuadas con sus partes relacionadas en el exterior, para determinar los ajustes de capital corresponde utilizar la tasa Prime y las fórmulas de la Guía del programa de APAS del IRS de los Estados Unidos de Norte América, utilizando el promedio ponderado, cálculos que dan como resultado un rango intercuartil, según indicador de Rentabilidad del Costo Adicionado MOTC, de: Primer cuartil (percentil 25) de 5.58, mediana de 8.60% y un tercer cuartil (percentil 75) de 11.55%.

De conformidad con el rango intercuartil señalado, el indicador MOTC de un 3% obtenido por la contribuyente, quedó fuera del rango de plena competencia; por tanto, la Administración Tributaria realiza las determinaciones que ajustan el resultado de la contribuyente controlada al punto más apropiado que se encuentre en plena competencia; en este caso, llevó los resultados de la contribuyente a la mediana de 8.60% en valores relativos, lo que constituye ajuste por **Base legal:** artículos 54, 55, 56, 57, 58, 59, 65, 66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria; 98 y 103 del Código Tributario, vigentes en el período auditado.

II. Argumentos de la contribuyente

Manifiesta su inconformidad de la siguiente manera:

Del análisis del ajuste formulado y de lo resuelto en la resolución que por este medio se impugna, se sintetiza la controversia, las inconsistencias de la Administración Tributaria y los argumentos de oposición y defensa, de la manera siguiente:

a) La autoridad fiscal reconoce que la información de empresas comparables utilizada como referencia para determinar el uso del principio de libre competencia por parte de su representada, está disponible entre otros aspectos en monedas, nomenclaturas y presentaciones diversa. Al haber sido generada para el uso particular y propósitos especiales de esa compañía cuya información se extrae para ser utilizada como comparable, esta debe ajustarse conforme a la técnica de manera que mejor refleje ser una situación comparable no controlada. **b)** De los ajustes efectuados a las muestras de empresas comparables utilizadas en el estudio precios de transferencia, los puntos de inconformidad con la Administración Tributaria se limitan a la manera de aplicar los ajustes de capital, especialmente en relación con: (i) fórmulas utilizadas; y, (ii) tasa de interés utilizada. **c)** De ambos componentes, el impacto material descansa en la discrepancia de la tasa de interés utilizada, de la que la Superintendencia de Administración Tributaria opina que debió utilizarse la tasa Prime de los Estados Unidos de América, mientras que ella está brindando todos los elementos técnicos y legales del porqué utilizar como referencia la tasa de interés activa promedio del Banco de Guatemala, así como razones obvias de negocio donde es remoto que una compañía guatemalteca tenga acceso a la tasa Prime de Estados Unidos para financiar su capital de trabajo. **d)** La Administración Tributaria determinó un nuevo rango de referencia, estableció una nueva mediana y ha confirmado el ajuste sin demostrar que como mínimo

Página 43 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa



hizo una consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas en la evacuación de la audiencia y en el período de prueba, como lo establece el artículo 150 del Código Tributario. e) La resolución recurrida transgrede el derecho de defensa garantizado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, porque concluye sin valorar la prueba aportada. Frontalmente transgrede el principio de legalidad, porque la estructura de sus conclusiones se basa en criterios e interpretaciones de los auditores responsables del caso y no en la legislación vigente emitida por el Congreso de la República de Guatemala. f) El artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al desarrollar lo relativo a la "función pública" y "sujeción a la ley", establece: "... Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella...". A diferencia del ámbito del derecho privado, enmarcado en el principio de libertad de acción establecido en el artículo 5 de la Constitución Política de la República (i.e., hacer lo que la ley no prohíba), los funcionarios públicos únicamente pueden actuar dentro del marco de lo explícitamente autorizado por la ley. g) Cuando se revisa el artículo 58 de la Ley de Actualización Tributaria, que se refiere al análisis de operaciones comparables, en su parte conducente, textualmente establece: "... Para el análisis de operaciones comparables se procederá de la manera siguiente: ...2. Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables...". Se ve que la ley establece lineamientos generales de cuándo efectuar "ajustes razonables", que fue lo que hizo conforme a la técnica de precios de transferencia y, para ser cuestionado por la autoridad fiscal, debiera existir una norma expresa en la Ley de Actualización Tributaria que regule que en la aplicación de los ajustes de capital debe usarse expresamente la tasa de interés Prime de los Estados Unidos (extremo que la SAT no ha fundamentado con base en la ley). h) Si la Administración Tributaria insiste en que debe usarse la tasa de interés Prime de los Estados Unidos, sería ante una situación de integración analógica prohibida por el artículo 5 del Código Tributario, en la que la SAT estaría creando la obligación de usar una tasa de interés no establecida en la ley y, además, inadecuada para la realidad económica de las empresas guatemaltecas. Como referencia, dicha norma textualmente dice: "... En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias...".

En la evacuación de audiencia se argumentó sobre el uso de un segundo método de precios de transferencia, ante una prueba presentada, la cual consistía en aportar como complemento un análisis de los márgenes brutos reportados durante 2015, a través del Método del Costo Adicionado (CA) del artículo 59 numeral 1 literal b) de la Ley de Actualización Tributaria, para demostrar el cumplimiento del principio de plena competencia con base en varios métodos permitidos por la referida ley; tal y como se ha

Página 44 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa

2478
2480

demostrado en la evacuación de audiencia y no ha sido cuestionado por la autoridad fiscal dicho método, el CA, se encuentra debidamente definido en la normativa guatemalteca y es válido para la evaluación de los precios de transferencia igual que el método MNT que fue el método original aplicado.

La aplicación del CA evidenció que, también a ese nivel, los precios de transferencia de su empresa están a valor de mercado y que de conformidad con el artículo 47 de la Ley de Actualización Tributaria, la autoridad fiscal no está facultada para imponer un ajuste de precios de transferencia. El método CA no fue considerado originalmente en el estudio de precios de transferencia correspondiente a 2015, por ya contar con otro método (MNT) y siguiendo las Directrices de la OCDE que en el párrafo 2.11, según también afirma la misma Administración Tributaria, efectivamente indican que "El principio de plena competencia no exige la aplicación de más de un método en una operación concreta".

Sin embargo, a la luz de la presente controversia y los ajustes que pretende imponer con base en una interpretación forzada de la aplicación del MNT (como se ha demostrado en la evacuación de audiencia y a lo largo del presente escrito), decidió ejerciendo su derecho de defensa, aportar como prueba adicional el análisis del método del costo adicionado (CA) y sus conclusiones.

En este sentido, se indica que la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 12 garantiza el derecho de defensa, por lo que se entiende que abarca el derecho de aportar pruebas y que dichas pruebas sean debidamente evaluadas.

Por lo que, al haber respetado su derecho de defensa, se debió evaluar la prueba aportada para después concluir sobre esta; sin embargo, en la resolución impugnada, se niega a considerar siquiera la prueba.

En la resolución recurrida argumenta al respecto lo siguiente: "... que las directrices de la OCDE en el párrafo 2.11 indica que 'El principio de plena competencia no exige la aplicación de más de un método en una operación concreta (...)' Así, estas Directrices no exigen, ni a los inspectores, ni al contribuyente, practicar los análisis exigidos por más de un método', en ese sentido, la entidad contribuyente ya aplicó uno de los métodos establecidos por las directrices, por lo que, sobre este método se realizó el análisis respectivo por parte de la Administración Tributaria", "... en ningún momento en el presente caso se objetó el método utilizado, por lo cual, no es posible considerar la rentabilidad de su representada a nivel de margen bruto y compararlo con la obtenida por la muestra de compañías que conforman los comparables".

Por lo anterior, concluye que el derecho de defensa consagrado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República, se está violando en la resolución recurrida, escondiéndose detrás de una referencia parcial de las Directrices de la OCDE (que ni limitan la aplicación de un segundo método) y que al final no es más que una guía técnica que no tiene carácter ni fuerza legal alguna en Guatemala.

Manifiesta que concuerda con la autoridad fiscal en que las Directrices de la OCDE pueden tener relevancia para la evaluación de los precios de transferencia, pero únicamente como fuente de interpretación técnica y siempre dentro de (y secundario a) lo establecido por las propias normas guatemaltecas.

Página 45 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa



2479
2481

En ninguna circunstancia un párrafo de las Directrices de la OCDE puede llegar a imponerse sobre los derechos fundamentales de las personas guatemaltecas establecidos en la constitución, como el derecho a la defensa. Por si el punto anterior no fuese suficiente, a continuación, se cita el párrafo 2.11 de las Directrices de la OCDE, de manera completa: *"2.11 El Principio de Independencia efectiva no requiere la aplicación de más de un método para una transacción dada (o un conjunto de transacciones cuyo análisis conjunto sea apropiado de acuerdo con el estándar descrito en el párrafo 3.9), y de hecho, apoyarse indebidamente en un enfoque semejante puede originar una carga significativa para los contribuyentes. Por lo tanto, estas Directrices no requieren que la administración fiscal o el contribuyente realicen análisis utilizando más de un método. Mientras que en algunos casos, la selección de un método puede no ser directa y más de un método puede considerarse inicialmente, generalmente es posible seleccionar un método apto para suministrar la mejor estimación de un precio de independencia efectiva. Sin embargo, para casos difíciles, cuando ningún enfoque es concluyente, un enfoque flexible permitiría utilizar la evidencia correspondiente a varios métodos de manera conjunta. En dichos casos, se debe intentar llegar a una conclusión de independencia efectiva que sea satisfactoria desde un punto de vista práctico para todas las partes involucradas, considerando los hechos y las circunstancias del caso, la mezcla de evidencia disponible, la confiabilidad relativa de los distintos métodos que se consideran. Ver la discusión de casos en los que un rango de cifras se deriva de la aplicación de más de un método contenida en los párrafos 3.58 y 3.59"*. De esta manera queda demostrado que al fundamentar su argumentación sobre el párrafo 2.11 de las Directrices de la OCDE, optó por incluir únicamente una citación parcial de dicho párrafo. Así ha intentado manipular el significado de dicho párrafo como algo que prohibiera el uso de más de un método, cuando la realidad claramente es otra.

La primera mitad (aproximadamente) del párrafo 2.11 de las Directrices de la OCDE no prohíbe el uso de más de un método, solo busca clarificar (como parte de su papel de guía técnica) que en general no se exige el uso de más de un método, esto con el fin de evitar que los contribuyentes incurran en una carga administrativa excesiva a la hora de preparar sus análisis y documentación de precios de transferencia. Esto es muy distinto de la interpretación que pretende aplicar la Administración Tributaria a dicho párrafo, que es la de una supuesta prohibición en contra del uso de más de un método, para así tener una excusa para no (nunca) considerar un segundo método, incluso cuando dicho segundo método es aportado como prueba adicional en un proceso administrativo o judicial.

La segunda mitad del párrafo 2.11 de las Directrices de la OCDE es todavía más contundente: recomienda que para casos difíciles (y es razonable caracterizar cualquier caso sujeto de controversia, como el presente caso, como un caso difícil), y por ello se utilice la evidencia correspondiente a varios métodos.

El argumento formulado en la resolución recurrida con respecto a que *"... en ningún momento en el presente caso se objeta el método utilizado [el método MNT], por lo cual, no es posible considerar [el método CA]"*, se encuentra igualmente plagado de errores y falsedades: en primer lugar, la Administración Tributaria parece presumir que se puede

Página 46 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa

2180
2482

usar un segundo método únicamente en aquellos casos en los que se objeta el método utilizado. Es decir, que tenga que existir una controversia con respecto al método utilizado originalmente, como precondition para poder aplicar un segundo método. Cabe recalcar que la normativa guatemalteca de precios de transferencia (los artículos de la Ley de Actualización Tributaria y su reglamento citados) no prohíben el uso de más de un método; de hecho, no hacen referencia alguna en cuanto al uso de uno o múltiples métodos. Y ya en los puntos anteriores se ha demostrado que las Directrices de la OCDE (fuente válida de interpretación técnica ante la ausencia de cualquier mención sobre esto en una normativa doméstica), en su párrafo 2.11, más bien promueve el uso de más de un método en aquellos "casos difíciles" en los que un solo método no resulta contundente para todas las partes. Entonces ¿cuál es la base legal para esta presunción de la autoridad fiscal? que no ha dado explicación adicional alguna y solo se puede concluir que dicha base legal no existe, y que es una vez más ante una actuación que excede los límites de los poderes que le ha otorgado la ley, imponiendo criterios legales a su conveniencia. Es decir, otra violación del principio de legalidad, como ya son varias violaciones de dicho principio por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en el presente caso, según ya se había demostrado en detalle en la evacuación de audiencia.

Asimismo, es importante recordar que este caso se trata de la correcta determinación de la base imponible; lo cual tiene múltiples componentes, entre ellos la evaluación de los precios de transferencia que se aplican en transacciones con partes vinculadas. Dicha evaluación de los precios de transferencia se encuentra regulada en la Ley de Actualización Tributaria (artículos 54 a 67) y su reglamento, que a la vez define 6 métodos específicos (artículos 59 y 60) para el análisis de los precios de transferencia, sin exigir ni prohibir el uso de solo uno o varios métodos.

En el presente caso, se objeta la manera de aplicación del método MNT (en concreto: cuál debería ser la tasa de interés que se utiliza). Ante una diferencia de criterio con respecto de la manera de aplicar un método y (por consecuencia) en relación con los resultados de dicho método, y como parte de un proceso de verificación de la verdad que en la doctrina tributaria se supone es el propósito de cualquier proceso administrativo o judicial, es perfectamente válido acudir a otro método (recordemos que la normativa guatemalteca contempla no menos que 6 métodos distintos) con el fin de obtener una perspectiva adicional que, quizás, puede facilitar la resolución del caso; es más, el párrafo 2.11 de las Directrices de la OCDE que tan frecuentemente ha citado la autoridad fiscal, específicamente recomienda que se utilice la evidencia correspondiente a varios métodos.

Se hace énfasis en que el método CA se encuentra menos sensible al impacto de los ajustes de capital (y la tasa de interés que se aplica para realizar dichos ajustes). Este fue debidamente explicado en la evacuación de audiencia, en la que se demostró que las conclusiones del método CA se mantienen independientemente de si se aplica la tasa de interés representativo del mercado guatemalteco o la tasa prime de EE. UU. Entonces, ya que la discrepancia de criterio o se centra en la selección de una tasa de interés como parte de un análisis que busca comprobar la correcta determinación de la base imponible

Página 47 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

2483

de Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, ¿no sería relevante la perspectiva de otro método, igualmente definido y permitido por ley, que también es capaz de evaluar la base imponible de Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, pero cuyos resultados no dependen de la tasa de interés?

En conclusión, se ha demostrado que la autoridad fiscal está cometiendo una violación del derecho de defensa, por negarse siquiera a considerar las nuevas pruebas aportadas en la forma de un análisis con base en un segundo método. Los argumentos formulados en la resolución recurrida en un intento de sostener esta actuación injustificable se reducen a: una referencia parcial y manipulada a un párrafo de las Directrices de la OCDE, documento sin fuerza de ley en Guatemala que nunca podría imponerse sobre los derechos otorgados a todas las personas guatemaltecas por la Constitución Política de la República de Guatemala, como lo es el derecho de defensa. Además, el significado real del citado párrafo 2.11 de las Directrices de la OCDE es exactamente lo contrario de lo que significaría según afirmaciones hechas por la Administración Tributaria, en una actuación que solo se puede interpretar como un intento de engañar al honorable tribunal; porque simplemente por leerse el texto completo del párrafo 2.11 de las Directrices de la OCDE, queda establecido claramente y sin lugar a dudas o interpretación, que las mismas permiten y (en casos difíciles) hasta promueven el uso de más de un método.

La imposición de un nuevo criterio legal por parte de la Administración Tributaria, en la forma de una supuesta precondition para el uso de más de un método (que el método original haya sido objetado), sin que esto cuente con fundamento alguno en normativa doméstica ni internacional, lo cual constituye una violación más del principio de legalidad. Sobre la selección de una tasa de interés, la resolución recurrida manifiesta que: *“En relación a la aplicación de la Tasa Prime, se indica que esta constituye una tasa cuyo comportamiento se liga a la demanda del crédito y de la oferta monetaria y a su vez también se encuentra en función de las expectativas inflacionarias y de los resultados de la cuenta corriente en la balanza de pagos. Su aplicación en el presente caso, se justifica derivado de las ventas de exportación a sus compañías relacionadas, se comprobaron mediante el sistema SAQ´BE de la Superintendencia de Administración Tributaria, que las transacciones de ventas realizadas a sus relacionadas: Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A. de C.V. de El Salvador y Molinos Modernos, S.A. de República Dominicana, en su totalidad fueron realizadas en dólares americanos; sin embargo, la entidad contribuyente utilizó la tasa de interés promedio mensual, de las tasas de interés activas en moneda local de Guatemala, en los tres (3) períodos de análisis de las 14 compañías comparables seleccionadas, sin considerar lo indicado en el numeral 8 segundo párrafo de las Directrices de la OCDE, que establece: ‘La selección del tipo o tipos de interés que vayan a utilizarse reviste una importancia decisiva a la hora de realizar ajustes en el capital circulante. Este tipo o tipos deben determinar, en términos generales, por referencia al tipo o tipos de interés aplicable a una empresa comercial que opere en el mismo mercado que la parte objeto de análisis. (...)’.* Como puede observarse, en lo citado anteriormente, resulta improcedente que la entidad contribuyente utilice la tasa de interés promedio mensual, de las tasas de interés activas en moneda local de Guatemala, derivado que las empresas comparables no operan en

Página 48 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa



el mismo mercado geográfico, por lo cual, se debe utilizar la Tasa Prime, debido a que las transacciones que realizaron las compañías que conforman la muestra de comparables fueron realizadas en dólares americanos, moneda de un país que supone un menor riesgo respecto a Guatemala” (hoja 47 de la resolución impugnada).

Cabe recordar, primero, la muy extensa argumentación proporcionada en la evacuación de audiencia, tanto para sostener la aplicación de la tasa de interés representativa del mercado guatemalteco como para demostrar la invalidez de los argumentos formulados en la resolución recurrida en un intento de justificar la imposición del uso de tasas Prime de los EE. UU. A cambio, la citada respuesta de la autoridad fiscal según la resolución impugnada consiste 4 argumentos se resumen a continuación:

1) *“En relación con la aplicación de la Tasa Prime, se indica que esta constituye una tasa cuyo comportamiento se liga a la demanda del crédito y de la oferta monetaria y a su vez también se encuentra en función de las expectativas inflacionarias y de los resultados de la cuenta corriente en la balanza de pagos”.*

Al respecto como podrán observar los honorables miembros del tribunal es una copia exacta de lo que se dio a conocer en la audiencia conferida, lo cual fue desvirtuado en la evacuación de audiencia; ante la insistencia de la autoridad fiscal en repetir el mismo punto, resulta necesario repetir la respuesta indicadas en su oportunidad. las supuestas “propiedades” de la tasa prime, mismas que podrían ser igualmente aplicables a cualquier otra tasa de interés en el mundo y, por tanto, no pueden constituir un argumento a favor del uso de una tasa sobre otra. La autoridad fiscal también carece de cualquier indicación de fuente para sostener sus afirmaciones. Por ejemplo, ¿quién estableció que la tasa prime “se liga a la demanda de crédito”? Puede que sea así, o puede que no, no se proporciona ninguna referencia o sustento. Tampoco explica la relevancia de estos atributos para el presente caso ¿por ejemplo, por qué es relevante para la determinación de la base imponible de un contribuyente guatemalteco que la tasa prime se encuentre “ligado a los resultados en la balanza de pagos”? No está claro qué pretende explicar o argumentar con este tipo de afirmaciones que no tienen relevancia para el presente caso. Así las cosas, de ninguna manera pueden formar estas afirmaciones un argumento a favor del uso de la tasa prime de EE. UU. por encima de una tasa guatemalteca publicada por el Banco de Guatemala.

2) *“Su aplicación [de la Tasa Prime] en el presente caso, se justifica derivado de las ventas de exportación a sus compañías relacionadas (...) de El Salvador (...) y República Dominicana, en su totalidad fueron realizadas en dólares americanos; sin embargo, la entidad contribuyente utilizó la tasa de interés (...) en moneda local de Guatemala (...) en los tres (3) períodos de análisis de las 14 compañías comparables seleccionadas, sin considerar lo indicado en el numeral 8 segundo párrafo de las Directrices de la OCDE, que establece: ‘(...) por referencia al tipo o tipos de interés aplicable a una empresa comercial que opere en el mismo mercado que la parte objeto de análisis...’.*

Este punto es un intento forzado de argumentar que no opera en el mercado guatemalteco y que, por consecuencia, bajo lo establecido en el numeral 8 del segundo párrafo del Anexo al Capítulo III de las Directrices de la OCDE no le es aplicable la tasa de interés representativo del mercado guatemalteco para fines del análisis de precios de

2485

transferencia. Es importante que el contexto del presente caso “la parte objeto de análisis” aplicando el numeral 8 del segundo párrafo del anexo al capítulo III citado en la resolución recurrida (párrafo que define el tipo de interés a usar como ‘el tipo o tipos de interés aplicable a una empresa comercial que opere en el mismo mercado que la parte objeto de análisis’”. Las directrices de la OCDE prescriben el uso de un tipo de interés correspondiente al mercado en el que se opera, ya que es una empresa debidamente constituida bajo las leyes de la República de Guatemala, es contribuyente guatemalteco y tiene sus empleados, oficinas, fábricas y demás instalaciones exclusivamente en el territorio guatemalteco. Asimismo, la mayoría (+ 50 %) de sus ingresos en 2015, son provenientes del mercado guatemalteco. Es decir, no cabe duda al respecto de que es una empresa que opera en Guatemala. El hecho de que genere una parte de los ingresos a través de exportaciones, y/o que dichas exportaciones se realicen en dólares americanos, no resta fuerza alguna a esta afirmación. Cabe mencionar, que el dólar americano es una de las monedas principales que se usa frecuentemente en la comercialización transfronteriza, independientemente de las jurisdicciones involucradas en la transacción. Lo mismo se evidencia, por ejemplo, en las exportaciones que se realizan a la República Dominicana y El Salvador, expresadas en dólares americanos. De ninguna manera se obtiene acceso a financiamientos con base en la tasa prime de los EE. UU., por el solo hecho de tener exportaciones denominadas en dólares americanos. Así las cosas, es incomprensible que la Administración Tributaria pretenda fundamentar algo tan profundamente serio como un ajuste a la base imponible con el argumento que si no fuese una empresa que opera en el mercado guatemalteco. Es una afirmación simplemente absurda y completamente contraria a la realidad, como bien lo sabe la autoridad fiscal en vez de analizar las pruebas puestas a su disposición, opta por imponer sus propios criterios a conveniencia y sin contar con el mínimo fundamento legal que lo sostenga. Por lo que, si no fuese suficiente, incluso si uno siguiera la argumentación de la Administración Tributaria y aceptara que el mercado en el que opera se define por sus exportaciones, las mismas en 2015 tenían como destino final (según reconoce la SAT) la República Dominicana y El Salvador ¿por qué entonces estas exportaciones llevarían al uso de la tasa prime de los EE. UU.? ¿Por qué entonces la autoridad fiscal, siguiendo su propia lógica, no impone el uso de una tasa representativa del mercado dominicano o salvadoreño?

3) “... resulta improcedente que la entidad contribuyente utilice la tasa de interés (...) en moneda local de Guatemala, derivado que las empresas comparables no operan en el mismo mercado geográfico...”.

Este argumento se descarta simplemente aplicando el mismo numeral 8 del segundo párrafo del Anexo al Capítulo III de las Directrices de la OCDE citado por la resolución recurrida que prescribe aplicar una tasa de interés correspondiente al mercado en el que opera Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima. Nótese la contradicción en la argumentación de la autoridad fiscal, que en el punto anterior todavía afirmaba la aplicación del numeral 8 del segundo párrafo del Anexo citado, y literalmente en la misma hoja de la resolución impugnada pretende formular un argumento completamente contradictorio al párrafo citado de las Directrices de la OCDE. También es necesario

Página 50 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



llamar la atención a uno de varios argumentos que presentados en la evacuación de audiencia y obviados por completo por parte de la Administración Tributaria en la resolución impugnada: que la muestra de 14 empresas comparables (todas aceptadas por la autoridad fiscal) consiste por un 43% de empresas que NO están basadas en los EE. UU. ¿Cómo, entonces, se supone que simplemente afirma que las empresas a favor del uso de una tasa de EE. UU? ¿Si casi la mitad de las empresas comparables no están basados en los EE. UU.? Este punto ya fue cuestionado en la evacuación de audiencia; sin embargo, no ha sido atendido.

4) "... se debe utilizar la Tasa Prime, debido a que las transacciones que realizaron las compañías que conforman la muestra de comparables fueron realizadas en dólares americanos, moneda de un país que supone un menor riesgo respecto a Guatemala".

El primer fallo en este argumento es que esto simplemente no es así; como ya se ha establecido en los puntos anteriores y como afirma la misma autoridad fiscalizadora, la tasa de interés (que debe de aplicar en su análisis de precios de transferencia) se define por el mercado en el que opera Exportadora Mercantil Agro-Industrial, Sociedad Anónima, afirmación con sustento en el numeral 8 del segundo párrafo del Anexo al Capítulo III de las Directrices de la OCDE. La moneda en la que se realizan las transacciones de las empresas comparables no es un dato relevante en este sentido. Cabe llamar la atención, otra vez, a las graves contradicciones en la argumentación de la resolución recurrida, que en un mismo párrafo (hoja 47 de la resolución impugnada) se contradice de manera tan seria y obvia, aparentemente aplicando criterios e interpretaciones opuestos según conveniencia. Asimismo, comete el error de hacer afirmaciones que no tiene cómo sustentar: contrario a lo que afirma el ente fiscal, no se sabe en qué moneda las empresas comparables realizaron sus transacciones por el simple motivo de que esto no es información pública. De lo que se tiene conocimiento es que aproximadamente la mitad de las empresas comparables son empresas estadounidenses y la otra mitad proviene de otros países en los continentes americanos; que se ha basado en su análisis y documentación de precios de transferencia en la información pública disponible sobre las actividades y los estados financieros de las empresas comparables, según sus informes anuales (las bases de datos y demás fuentes de información pública consultadas en la elaboración de su análisis de precios de transferencia, están debidamente identificadas en el estudio de precios de transferencia correspondientes a 2015; por lo que no se tiene conocimiento de la publicación por parte de ninguna de las empresas comparables de datos sobre las monedas en que realizan sus transacciones. A no ser la autoridad fiscal disponga de información adicional que no ha compartido, por lo que no tiene cómo afirmar que la moneda en la que realizaron sus transacciones las empresas comparables fuese el dólar americano. En realidad, es más probable que cada una de las empresas comparables utilice una mezcla de las principales monedas internacionales que incluyen al menos el dólar americano y canadiense, el real brasileño, y en japones y el euro, en la que la mezcla exacta en cada caso depende menos de la ubicación de la empresa y más de la naturaleza del negocio.



Adicionalmente, no se pronuncia ni proporciona un razonamiento jurídico sobre varios de los argumentos presentados en la evacuación de audiencia. Entro otros, se clarificó la naturaleza de la tasa Prime de EE. UU., que es una tasa preferencial y, por ende, una de las tasas más bajas en todo el sistema financiero mundial. Según se explicó en la evacuación de audiencia, como empresa guatemalteca no tiene acceso a este tipo de tasas preferenciales. Es más, nos cuestionamos si existe un solo contribuyente guatemalteco con capacidad de obtener financiamiento bajo la tasa preferencial que es la tasa prime. En la evacuación de audiencia se pidió a la autoridad fiscal clarificar ¿por qué, entre todas las distintas tasas de referencia que existen en el sistema monetario global, tendría que ser precisamente esta tasa preferencial a la que demostrablemente no tiene acceso? Esta pregunta se encuentra entre la multitud de argumentos y pruebas aportados que el ente fiscalizador se niega a ni siquiera considerar, según demuestra a través de la resolución impugnada.

Cabe recordar, por último, que en el presente caso resulta que cuánto más baja la tasa de interés que se aplica en su análisis de precios de transferencia, más alto el ajuste a la base imponible que pretende imponer (según se ha demostrado en la evacuación de audiencia). Es decir, la actuación de la Administración Tributaria en el presente caso, plagada de errores técnicos y violaciones de los derechos básicos al insistir en la aplicación de una de las tasas más bajas del sistema financiero mundial al caso de un contribuyente guatemalteco que nunca tendrá acceso a dicha tasas. Resulta entonces evidente que dicho actuar está claramente motivado por un afán de recaudación en violación de las normas aplicables.

En cuanto a las fórmulas que se deben usar para los ajustes de comparabilidad, la resolución recurrida presenta 3 argumentos para justificar la imposición de fórmulas definidos en la Guía del Programa APAS del Impuesto Sobre la Renta de los EE. UU, que se resumen a continuación:

1) *"De acuerdo con lo vertido por el (...) contribuyente, en cuanto a que ni en la normativa guatemalteca, ni en las guías de la OCDE definen una lista definitiva de los ajustes de capital que deben llevarse a cabo, ni la manera de realizar los ajustes o las fórmulas que se deben aplicar, ni fuentes de información que se deben consultar para obtener los datos necesarios, se indica que (...) el Estudio de Precios de Transferencia (...) fue realizado de acuerdo a las Directrices de la OCDE. (...) De la misma manera los anexos de dichas directrices contienen los casos numéricos ejemplificados para la determinación de los ajustes de comparabilidad que sirven como fundamento para el correcto análisis. Derivado de lo cual, la Administración Tributaria, cumple con lo normado en el artículo 55 de la Ley de Actualización Tributaria, en cuanto a comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en la citada ley, y en el presente caso a las Directrices de la OCDE, de tal manera que, resulta sin fundamento que la entidad argumente que no existe una referencia válida en relación a la valoración entre partes relacionadas".*

Al respecto, la autoridad fiscal, parece confundirse, ya que nunca se ha argumentado *"que no existe una referencia válida en relación a la valoración entre partes relacionadas"*. Por lo que desea dejar en claro que expresamente reconoce que existen referencias

Página 52 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa




validas en relación con la valoración entre partes relacionadas, específicamente los artículos relevantes de la Ley de Actualización Tributaria y su reglamento. Lo que sí se argumentó en la evacuación de audiencia, es que no existe referencia alguna en la normativa guatemalteca con respecto a las fórmulas y las tasas de interés que se deben usar para fines de los ajustes de capital como parte del análisis de precios de transferencia. Así las cosas, actuando de buena fe, ha publicado las fórmulas y las tasas de interés según se ha documentado debidamente en su estudio de precios de transferencia. Por lo que la Administración Tributaria está facultada para revisar la actuación, dentro de los límites establecidos por la ley y aplicando los criterios establecidos por normativas debidamente aprobadas por el Congreso de la República de Guatemala.

Por último, es curioso que la resolución recurrida mencionara que *"De la misma manera los anexos de dichas directrices contienen los casos numéricos ejemplificados para la determinación de los ajustes de comparabilidad que sirven como fundamento para el correcto análisis"*. La autoridad fiscalizadora parece obviar que en el prólogo de los anexos de las Directrices de la OCDE se advierte lo siguiente: *"Los supuestos sobre los arreglos basados en el principio de independencia efectiva en los siguientes ejemplos son para fines ilustrativos, y no deben tomarse como prescripción de los ajustes y arreglos basados en el principio de independencia efectiva en los casos reales de las industrias en particular. Este ejemplo se proporciona para fines de ilustración, ya que representa una manera, pero no necesariamente la única manera, en la que puede ser un ajuste calculado"*. De nuevo, comete el error de basarse en referencias parciales e incompletos a las Directrices de la OCDE, distorsionando así, a su conveniencia, el significado real de estas.

2) *"... se indica que no existe una fórmula específica para realizar los diferentes ajustes de capital, ya que las mismas se deben adoptar a la situación (...) por tal razón, la Administración Tributaria ha optado por utilizar las fórmulas de la Guía del Programa APAS del IRS de los Estados Unidos de Norteamérica..."*.

Con respecto al segundo argumento, llama la atención que en la resolución impugnada no se hace mención alguna de los argumentos esgrimidos en la evacuación de audiencia cuando, si se tomara como válida la pretensión de la autoridad fiscal respecto del uso de una norma formulada por el gobierno de EE. UU, se consultó si sería igualmente válido usar de referencia las fórmulas de los ajustes de capital establecidos por el gobierno británico, canadiense, irlandés o australiano (países con normativas similares a la Guía de APAS del IRS, debidamente identificados por ella en la evacuación de audiencia). En la resolución recurrida, la Administración Tributaria no alcanza a explicar por qué la Guía del Programa APAS del IRS de los Estados Unidos de Norteamérica sería la referencia válida para el desarrollo de los ajustes de capital de trabajo en Guatemala. El "argumento" de la autoridad fiscalizadora con el que pretende justificar el uso obligatorio de criterios definidos por el gobierno de otro país, se limita a meras afirmaciones sin sustento, llama la atención la manera de expresarse de la autoridad fiscal tanto en la resolución impugnada *"ha optado por utilizar las fórmulas de la Guía del Programa APAS del IRS de los Estados Unidos de Norteamérica"* como en la audiencia conferida *"para el*

Página 53 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa



2489

ente fiscal las fórmulas (...) a utilizar son las fórmulas de la Guía del Programa de APAS del IRS de los EE. UU...". Parece que la autoridad fiscal ha perdido de vista los límites de los poderes que le otorga la ley, ya que no corresponde a esta simplemente "optar" por utilizar criterios legales de otros países ni declarar que los criterios a aplicar "son" aquellos criterios definidos en una norma de otro país. En este sentido, ya aclaró en la evacuación de la audiencia que la Guía del Programa de APAS del IRS de los EE. UU. no forma parte del marco regulatorio guatemalteco por lo que la imposición de su uso sería inadecuada y violatoria del principio de legalidad.

3) "... cabe indicar que las Directrices de la OCDE (...), la Administración Tributaria las utilizó como una base técnica para comprobar las operaciones de este tipo realizadas por la entidad contribuyente y no como fundamento legal, lo anterior, basado en lo establecido en el artículo 98 del Código Tributario (...). Dichas directrices fueron también utilizadas en el Estudio de Precios de Transferencia por la entidad contribuyente.

Bajo el último argumento que el artículo 98 del Código Tributario dispone que son atribuciones de la Administración Tributaria, entre otras, las siguientes: "ATRIBUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (...) para tales efectos podrá (...) 3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos y técnicos del análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondientes...". De nuevo comete errores graves al asignarse poderes más allá de los que le ha otorgado la ley. Como ya se ha establecido en los puntos anteriores, en aplicación del marco legal, ha actuado de buena fe, ha aplicado las fórmulas y las tasas de interés según se ha documentado debidamente en su estudio de precios de transferencia. La Administración Tributaria está facultada para revisar su actuación dentro de los límites establecidos por ley, incluyendo el artículo 98 del Código Tributario; sin embargo, dicho artículo de ninguna manera otorga el poder de imponer, a su conveniencia, el uso de criterios técnicos o legales definidos en normativas extranjeras. Asimismo, la únicamente indica en este punto que ha considerado las Directrices de la OCDE como una referencia técnica, lo cual no concuerda con lo indicado, en vista de que la referencia cuestionada es la Guía del Programa APAS del IRS de los Estados Unidos de Norteamérica. En el mismo sentido, las repetidas referencias hechas por la Administración Tributaria respecto a que ha sustentado su Estudio de Precios de Transferencia en las Directrices de la OCDE (además de la normativa guatemalteca), no tiene relevancia en este punto específico porque el uso de estas no está siendo cuestionado. Mas bien, lo que se está cuestionando es el actuar de la autoridad fiscal contrariando el Principio de Legalidad regulado en el artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala; dicho de otra manera, la autoridad fiscal no está facultada para realizar y confirmar un ajuste a la base imponible de un contribuyente guatemalteco basándose en un argumento o criterio sustentado en las Directrices de la OCDE, la Guía de APAS del IRS de los EEUU o de cualquier otra normativa o guía extranjera.

Por lo anterior, solicita al honorable tribunal que garantice el derecho de defensa, valore las pruebas y argumentos expuestos, detenga la arbitrariedad y transgresión del principio de legalidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Página 54 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

III. Análisis legal y técnico de este tribunal

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

Asimismo, el artículo 59 de la misma ley establece: **“Métodos para aplicar el principio de libre competencia.** 1. Para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, se aplica alguno de los siguientes métodos: (...) 2. Cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información **no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos indicados en las literales del numeral 1**, se aplica alguno de los métodos descritos a continuación: (...) b. **Método del margen neto de la transacción:** consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada **en función de las características de las operaciones.** Se aplica el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este Artículo y de las circunstancias específicas del caso” (énfasis añadido). Dicha norma posibilita a los contribuyentes que en la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia se aplique cualesquiera de estos métodos, entre otros, el método de partición de utilidades y el método de margen neto de la transacción. En este caso, la Administración Tributaria **encontró razonable el método utilizado** por la recurrente según el estudio de precios de transferencia presentado y rectificado.

Para el análisis de las operaciones comparables el artículo 58 de la ley referida regula: *“Análisis de operaciones comparables. Para el análisis de operaciones comparables se procederá de la manera siguiente: 1. A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes, en condiciones de libre competencia, a que se refiere este capítulo, se comparan las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes. 2. Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la utilidad de la operación o, **cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables.** 3. Para determinar si dos o más operaciones son comparables, se tomarán en cuenta los siguientes factores en la medida que sean económicamente relevantes: a. Las características específicas*

de los bienes o servicios objeto de la operación. b. Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados. c. Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante. d. Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones. e. Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso” (el resalto es propio). Esta norma establece los factores que deben tomar en cuenta los contribuyentes, para el análisis de las operaciones comparables, cuyo parámetro será determinante para las operaciones que realicen con sus partes relacionadas.

Por su parte, el artículo 47 del Reglamento de la Ley de Actualización Tributaria establece: “Búsqueda de la mejor operación comparable entre varias posibles: Si no hay operación comparable no controlada única, **el rango de plena competencia se deriva de los resultados de todas las operaciones comparables no controladas que logren un nivel similar de comparabilidad y confiabilidad.** El rango intercuartil proporciona una medida aceptable del rango de plena competencia. El rango intercuartil, es el comprendido entre el percentil 25 y el percentil 75 de los resultados derivados a partir de las operaciones comparables no controladas. Si los resultados de una operación controlada **se encienden fuera del rango de plena competencia, la Administración Tributaria puede hacer las determinaciones que ajusten el resultado del contribuyente controlado, al punto más apropiado que se encuentre en plena competencia (...)** En caso contrario, el ajuste se hará ordinariamente equiparando el precio **al valor de la mediana en todos los resultados**” (el resaltado es agregado). La norma anterior, establece que la autoridad fiscal puede hacer determinaciones que ajusten los resultados al punto más apropiado que se encuentre en plena competencia, facultándola a llevar estos resultados al valor de la mediana o sea el percentil 50.

Para el estudio del presente caso, cabe considerar que la controversia estriba en la aplicación de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, en el período auditado; y, de la aplicación correcta del método por parte de la contribuyente y de la aplicación de un indicador de rentabilidad. Para dilucidar la controversia sobre la aplicación de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas en el período auditado, se procedió a efectuar el examen del expediente.

En este sentido, la contribuyente declaró que sí tiene partes relacionadas en el extranjero y que sí realizó operaciones con ellas en el período auditado, cuyo estudio de precios de transferencia, preparado por Ernst & Young, Sociedad Anónima, **indica que el método apropiado y utilizado es el margen neto transaccional (MNT)**, conforme al artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria citado (folio 21 del EPT), el cual 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 diferencia en precios y son más tolerantes

Página 56 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa



para algunas diferencias funcionales entre empresas relacionadas o independientes que los márgenes de utilidad bruta que consideran el precio de reventa y el costo adicionado, calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de **las operaciones se aplica el método más adecuado** que respete el principio de libre competencia; y, derivado que la contribuyente realiza operaciones con partes relacionadas según el cuadro siguiente:

Resumen de Transacciones con Empresas Vinculadas					
Operación	Compañía	País de residencia	Monto en GTQ	TOTAL	% PARTICIPACIÓN
Ingresos	Venta de producto terminado	Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Honduras		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Costa Rica		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Nicaragua		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A de C.V.	El Salvador		
		Molinos Modernos, S.A	República Dominicana		
	Venta de material de empaque	Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Costa Rica		
		Alimentos Ligeros de Centroamérica, S.A	Costa Rica		
		Molinos Modernos, S.A	República Dominicana		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Nicaragua		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A de C.V.	El Salvador		
	Venta de aditivos, fletes y seguros	Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Honduras		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Costa Rica		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Honduras		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A	Nicaragua		
		Distribuidora Interamericana de Alimentos, S.A de C.V.	El Salvador		
	Molinos Modernos, S.A	República Dominicana			
	Alimentos Ligeros de Centroamérica, S.A	Costa Rica			
Operación	Compañía	País de residencia	Monto en GTQ	TOTAL	% PARTICIPACIÓN
Egresos	Compra de material de empaque	Alimentos Ligeros de Centroamérica, S.A	Costa Rica		
	Regalías devengadas por el uso de intangibles	CM IP Holding	Luxemburgo		
	Compra de fletes y seguros	Alimentos Ligeros de Centroamérica, S.A	Costa Rica		
Total Operaciones ingresos y egresos					

Fuente: Estudio de Precios de Transferencia rectificado página 8

Por lo que, la autoridad tributaria procedió al análisis del cumplimiento del Principio de Libre Competencia de las operaciones realizadas, según la explicación correspondiente.

La contribuyente como parte de la información que le fue requerida proporcionó el Estudio de Precios de Transferencia que lo rectificó (folios del 139 al 216), que refiere que desarrolló con base en las disposiciones establecidas en la Ley de Actualización Tributaria y su reglamento, así como las Guías de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico para empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias (Guías de la OCDE), en este concluyó que para evaluar si los precios o montos de contraprestaciones pactados en las 7 operaciones objeto de análisis son consistentes con aquello que establecerían entidades independientes bajo circunstancias similares, utilizó el **método de Margen Neto de Transacción (MNT)** (folio 21 del EPT), con indicador de utilidad **Margen Operativo sobre Costos y Gastos (MOTC)** (folio 25 del EPT), seleccionando 14 compañías como sus comparables a efecto de establecer el rango intercuartil; que en las páginas 24 y 25 del EPT se establecieron las operaciones analizadas bajo el principio de libre competencia.

De lo anterior, se realizó el ajuste al Impuesto Sobre la Renta, régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, de enero a diciembre de 2015, por incumplimiento del principio de libre competencia en las operaciones realizadas entre partes relacionadas, por la utilización de un indicador financiero y tasa de interés inapropiados, por lo que los resultados presentados por la contribuyente difieren de los resultados obtenidos por la autoridad fiscal, ya que se consideró la tasa Prime de los Estados Unidos, para realizar el cálculo según cuadro siguiente:

Página 58 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/irsa

No.	Nombre de la Compañía comparable	SEGÚN CONTRIBUYENTE				SEGÚN AUDITORIA			
		MOTC ajustado Estudio de Precios de Transferencia rectificado				MOTC ajustado			
		2014	2013	2012	PROMEDIO PONDERADO	2014	2013	2012	PROMEDIO PONDERADO
1	ALICORP SAA	3.83%	6.14%	6.15%	5.26%	8.24%	10.61%	10.67%	9.72%
2	CANADA BREAD CO LTD	7.34%	5.55%	5.30%	6.02%	9.02%	7.39%	6.88%	7.72%
3	CONAGRA FOODS INC	6.93%	6.84%	7.92%	7.21%	9.85%	9.65%	10.70%	10.04%
4	FLOWERS FOODS INC	5.74%	5.91%	4.97%	5.58%	7.94%	8.09%	7.32%	7.81%
5	GRUPO BIMBO S.A.B. de C.V.	2.82%	3.34%	1.50%	2.56%	5.08%	5.62%	3.74%	4.82%
6	HAIN CELESTIAL GROUP INC	9.81%	10.26%	9.89%	9.97%	11.82%	12.51%	11.85%	12.05%
7	INVENTURE FOODS INC	2.48%	2.20%	3.00%	2.52%	5.29%	5.05%	5.60%	5.30%
8	J & J SNACK FOODS CORP	9.62%	10.02%	9.57%	9.73%	11.99%	12.47%	11.84%	12.10%
9	M. DIAS BRANCO SA IND COM de ALIMENTOS	8.83%	7.88%	9.82%	8.78%	14.90%	13.57%	15.99%	14.74%
10	MOLINOS RIO DE LA PLATA	4.72%	0.77%	0.80%	2.30%	5.21%	1.56%	1.72%	3.02%
11	MONDELEZ INTERNATIONAL INC	9.99%	8.36%	7.31%	8.53%	13.55%	12.25%	12.19%	12.65%
12	PREMIUM BRANDS HLDGS CORP	2.36%	2.58%	3.13%	2.68%	3.82%	4.13%	4.68%	4.20%
13	SAPUTO INC	6.40%	7.61%	8.51%	7.37%	8.29%	9.72%	10.61%	9.39%
14	SNYDERS-LANCE INC	3.21%	4.61%	3.80%	3.89%	5.93%	7.02%	6.32%	6.44%
	EXPRO (2015)				3%				3.00%
	Rango Intercuartil	2014	2013	2012	PROMEDIO PONDERADO	2014	2013	2012	PROMEDIO PONDERADO
	Cuartil superior	8.45%	7.82%	8.36%	8.24%	11.33%	11.84%	11.55%	11.55%
	Mediana	6.07%	6.03%	5.73%	5.80%	8.26%	8.87%	8.97%	8.60%
	Cuartil inferior	3.37%	3.66%	3.30%	2.98%	5.45%	5.96%	5.78%	5.58%
Fuente: Estudio de Precios de Transferencias y su rectificación, según página 28.					Fuente: Anexos de la determinación de los ajustes de capital y el indicador financiero de las compañías comparables.				

DETERMINACIÓN DEL AJUSTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SEGÚN AUDITORIA

a)	Valor de la Mediana determinada en auditoría		8.60%
b)	MOTC del contribuyente según auditoría		3.00% ver explicación de ajuste en página 11 de 19
c)	Utilidad Operativa del contribuyente	Q	9,364,110.00 ver explicación de ajuste en página 11 de 19
d)	(c * a) = (9,364,110.00 * 8.60%)	Q	805,313.46
e)	(d / b) = (805,313.46 / 3%)	Q	26,843,782.00
f)	(e - c) = (26,843,782.00 - 9,364,110.00)	Q	17,479,672.00 Valor del Ajuste de Precios de Transferencia

La recurrente manifestó inconformidad con la tasa de interés "Prime de los Estados Unidos" que fue utilizada en la resolución recurrida, derivado de que brindó todos los elementos técnicos y legales del por qué utilizó como referencia la tasa de interés activa promedio del Banco de Guatemala, así como las razones obvias de negocio por las que es remoto que una compañía guatemalteca tenga acceso a la tasa Prime de Estados Unidos para financiar su capital de trabajo.

Al respecto, como se le indicó en la resolución recurrida y en la audiencia conferida se le aplicó la tasa de interés Prime, debido a que al verificar la principal operación de análisis, en este caso las ventas de exportación a sus compañías relacionadas, se comprobó a través del sistema SAQB'E de la Superintendencia de Administración Tributaria que el total de las transacciones de venta realizadas a sus relacionadas: Distribuidora

Interamericana de Alimentos, Sociedad Anónima, de Honduras, Costa Rica y Nicaragua; Distribuidora Interamericana de Alimentos, Sociedad Anónima, de C.V. de El Salvador y Molinos Modernos, S.A. República Dominicana, fueron realizadas en dólares americanos (folios del 124 al 127).

En el presente caso, la autoridad fiscal utilizó para los ajustes de capital, la tasa Prime, la cual constituye una tasa cuyo comportamiento se liga a la demanda del crédito y de la oferta monetaria, a su vez se encuentra en función de las expectativas inflacionarias y de los resultados de la cuenta corriente en la balanza de pagos. Durante los 3 años utilizados por la contribuyente por cada una de las 14 compañías comparables seleccionadas la tasa Prime se mantuvo estable en 3.25%, y varió hasta en los últimos 10 días del mes de diciembre de 2015 a 3.50%, dicha variación no se considera significativa, por lo que, para los 3 años, de las 14 compañías comparables la tasa Prime utilizada es 3.25% (folios del 259 al 269). Por lo que se justifica el uso de esta, derivado de que de las transacciones de las 14 compañías comparables fueron seleccionadas aplicando filtros cualitativos y cuantitativos, que, de acuerdo con carta del 8 de noviembre de 2016 (folio 68), la contribuyente informó a la autoridad tributaria que de las 14 comparables, 8 presentaron la información financiera de acuerdo con el EPT rectificado, en dólares estadounidenses, 2 en dólares canadienses, 1 en sol peruano, 1 en peso mexicano, 1 real brasileño, 1 peso argentino; por lo anterior, queda explicado el por qué no se consideró tasa de interés activa promedio del Banco de Guatemala a monedas de diferentes países comparables, pero iguales en las operaciones fiscalizadas. Lo anterior para tener un mejor marco de referencia, pues el mercado estadounidense en el sector financiero bancario, tal como se demuestra, tiene mucha estabilidad financiera, tal como se muestra en el comportamiento interanual de la tasa Prime, que se origina de los bancos más fuertes de Estados Unidos de América, razón que permite una base de comparabilidad mucho más estable, sólida y constante que cualquier tasa de interés de un país latinoamericano, ya que sus tasas no solo son tan variables, sino que además están sujetas a condiciones que impiden la comparabilidad a nivel internacional, dadas las propias pautas económicas que cada una sufre para su determinación. Es necesario destacar que el análisis de Precios de Transferencia, procura un análisis de comparables por las operaciones que cualquier entidad realiza con sus partes relacionadas, independientemente del porcentaje que estas representen, pues para eso se realizan los ajustes correspondientes a efecto de obtener operaciones que permitan determinar si las operaciones realizadas con estas pueden estar dentro del marco de referencia que tendría cualquier entidad con otras entidades independientes o no relacionadas. Es por ello por lo que se toma en consideración el mercado en el que opera con sus partes relacionadas, ya que no ser así no se llegaría a una comparable como tal.

Arguye que la Administración Tributaria determinó un nuevo rango de referencia, estableció una nueva mediana y ha confirmado el ajuste sin demostrar que como mínimo hizo una consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas en la evacuación de la audiencia y en el período de prueba, como lo establece el artículo 150 del Código Tributario por lo que se viola su derecho de defensa regulado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala y transgrede el principio de legalidad.

Página 60 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

2496

Al respecto, cabe aclarar que lo manifestado por la recurrente carece de veracidad, ya que como se indicó y se le dio a conocer en la audiencia conferida en el numeral 3.4.2 Fórmulas para los ajustes de capital de trabajo y 3.4.3 Rango de plena competencia o intercuartil (folios del 2031 al 2037), se realizó un análisis detallado en respuesta a lo argumentado por la contribuyente en la **carta presentada el 16 de noviembre 2016**, que obra del folio 106 al 123, en la que indicó en el folio 109 lo siguiente: "... no existe una fórmula específica para realizar los diferentes ajustes de capital, ya que las mismas se deben adaptar a la situación tanto de la empresa evaluada, como de las seleccionadas como comparables. Sin embargo, las fórmulas empleadas en el análisis tienen como fundamento conceptual lo establecido tanto por la Guías de la OCDE (capítulo II), como por las APA study Guide (anexo D). En este sentido, existen indicaciones incluso casos numéricos ejemplificados para la determinación de los ajustes de comparabilidad, que sirvieron como fundamento en el análisis del sujeto". De la revisión realizada por la autoridad fiscal, a lo presentado e indicado por la recurrente, se determinó que las fórmulas utilizadas por la contribuyente difieren con las publicadas en las direcciones siguientes: https://www.irs.gov/pub/irs-apa/apa_study_guide_.pdf y https://www.irs.gov/pub/irs-apa/study_guide_exhibit_d.pdf, que son las fórmulas que la Administración Tributaria utiliza, y que se consultan en esos sitios electrónicos a los que tiene acceso, para los ajustes de capital "Fórmulas de la Guía del programa de APAS del IRS de los Estados Unidos de Norte América", y al realizar los cálculos respectivos con base en ellas, según los anexos de explicación de ajustes del 3.1.1 al 3.1.14.1 de la audiencia conferida, en los cuales se consideró lo siguiente: 1) el promedio es determinado por la suma del año 0 el año 1 dividido 2 de las cuentas por cobrar, pagar, inventario y propiedad planta y equipo. 2) para el cálculo del indicador financiero, de las 14 comparables, se tomó el promedio ponderado. Cabe indicar que dichas formas de cálculo fueron consideradas de acuerdo con lo indicado por la contribuyente en el Estudio de Precios de Transferencia; lo anterior, queda claro que los cálculos realizados fueron realizados con base en lo aportado por la contribuyente en su Estudio de Precios de Transferencia y con lo que señaló en la nota del 16 de noviembre de 2016. Y, para el rango de plena competencia o intercuartil, se realizó el cálculo conforme a lo que incluyó en el EPT (rectificado) páginas 21, 26 y 28, que indica que el método seleccionado por la contribuyente en la operación de análisis de rentabilidad global de la compañía fue el margen neto de la transacción (MNT), con indicador de utilidad del margen operativo sobre costos totales (MOTC) del 3% por lo que concluyó que se encuentra dentro del rango de plena competencia, según información financiera de las comparables y los cálculos de ajuste de capital aplicados. A criterio de la recurrente el resultado de su Estudio de Precios de Transferencia arrojó que sus operaciones cumplen los precios de libre competencia; sin embargo, con los ajustes formulados por la autoridad tributaria, se demostró que no es así.

En ese sentido y en cuanto al argumento que no existe referencia alguna en la normativa guatemalteca con respecto a las fórmulas y las tasas de interés que se deben usar para fines de los ajustes de capital como parte del análisis de precios de transferencia, y que si se tomara como válida la pretensión de la autoridad fiscal con respecto del uso de una

Página 61 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

norma formulada por el gobierno de EE. UU., se consultó si sería igualmente válido usar de referencia las fórmulas de los ajustes de capital establecidos por el gobierno británico, canadiense, irlandés o australiano (países con normativas similares a la Guía de APAS del IRS, debidamente identificados por ella en la evacuación de audiencia), y que la Administración Tributaria no alcanza a explicar por qué la Guía del Programa APAS del IRS de los Estados Unidos de Norteamérica sería la referencia válida para el desarrollo de los ajustes de capital de trabajo en Guatemala, porque no forma parte del marco regulatorio guatemalteco por lo que la imposición de su uso sería inadecuada y violatoria del principio de legalidad; en ese sentido, cabe señalar que en la explicación de ajuste se indicó que las fórmulas que deben utilizarse son las de la Guía del Programa de las APAS del IRS de Estados Unidos, porque su utilización se considera de base más confiable, en virtud de que tienen como referencias técnicas las Directrices de la OCDE, y siendo que la ley atinente y las directrices citadas por igual no establecen específicamente las fórmulas que deben utilizar, lo cual es comprensible toda vez que es imprescindible utilizar fórmulas financieras para la determinación y evaluación del margen neto de la transacción, que es un tema eminentemente técnico financiero (que es aplicable universalmente, no solo para un país o región geográfica), aunque de contenido general debido al método correspondiente; además, la contribuyente no indica las fórmulas financieras aplicables ni explica las razones por las cuales las fórmulas que utilizó serían más adecuadas que las utilizadas por la autoridad fiscal, en el entendido de que tendrían que cumplir el objetivo legal de la determinación referida; por tanto, se considera que sus argumentos devienen improcedentes.

No obstante lo anterior, de conformidad con la normativa vigente se determinó que al considerar la tasa de interés Prime y la utilización de acuerdo con el numeral 3.4.2 de la explicación de ajuste (folio 2031), da como resultado, que el rango de plena competencia (Arm's Length) sea diferente, por lo que el indicador determinado por la contribuyente 3% queda fuera del rango de plena competencia y por lo cual se realizó el ajuste a la mediana de 8.60% en valores relativos, que en valores absolutos constituye Q17,479,672.00; todo lo anterior, fue dado a conocer a la recurrente el 15 de marzo de 2016 (folio 2131), fecha en la cual le fuera notificada la audiencia A-2019-21-01-000112 (folio 1995); por tanto, en ningún momento la autoridad fiscal ha violado su derecho de defensa, ya que se le dio a conocer el ajuste formulado y se le confirió audiencia para que presentara sus medios de prueba para desvanecer el ajuste, a lo cual, la contribuyente no aportó más medios de prueba que su Estudio de Precios de Transferencia (rectificado), el cual fue analizado por la entidad fiscal, y sirvió de base para la formulación del ajuste, con lo cual también se comprueba que no se ha violado el principio de legalidad reprochado.

En relación con el argumento de que en la evacuación de audiencia indicó que como complemento hizo un análisis de los márgenes brutos reportados durante 2015, a través del Método del Costo Adicionado (CA), con fundamento en el artículo 59 numeral 1 literal b), para demostrar el cumplimiento del principio de plena competencia con base en varios métodos permitidos por la ley referida, con el que evidenció que también a ese nivel, los precios de transferencia están a valor de mercado y que de conformidad con el artículo

Página 62 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

2498

47 de la Ley de Actualización Tributaria, la autoridad fiscal no está facultada para imponer ajustes de precios de transferencia; e indica que el método CA no fue considerado originalmente en el EPT de 2015, por contar con otro método MNT. Se aclara que la pretensión de la contribuyente para que la autoridad fiscal le acepte como prueba el cambio al Método del Costo Adicionado (CA), luego de haber sido fiscalizado y de haberle corrido audiencia por el ajuste formulado al Método del Margen Neto de la Transacción (MNT), ya que en este análisis complementario, cambia el método aplicado en el análisis de las operaciones objeto de ajuste; lo cual no es legalmente posible toda vez que el artículo 65 del Reglamento del libro I, de la Ley de Actualización Tributaria, establece: *“Se debe entender que la información y análisis suficiente a que se refieren los artículos 65, 66 y 67 de la Ley, para demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancias en sus operaciones con partes relacionados debe estar contenida en un informe único denominado ‘Estudio de precios de transferencia’”* (el resaltado es agregado). El artículo citado establece que para el análisis del cumplimiento de libre competencia regulado en la Ley de Actualización Tributaria, para justificar la determinación de los precios y la ganancia entre partes relacionadas, la información respectiva debe estar contenida en un **único estudio de precios de transferencia** que presente la contribuyente; el cambio de método realizado en la evacuación de audiencia el EPT, que incluso previamente había rectificado sin cambio de método, no es viable luego de que la autoridad tributaria, ha realizado la auditoría, formulado ajustes y ha conferido la audiencia respectiva. De lo dispuesto en esta norma, es claro que no es válido legalmente aceptar información que no se encuentre contenida en dicho estudio, el cual se resalta que fue rectificado sin incluir la aplicación del método del costo adicionado, de lo contrario, el ente fiscalizador, incurriría en una violación al principio de legalidad, pues solo puede hacer lo que la ley le permite. En ese sentido, deviene innecesario pronunciarse sobre los argumentos expuestos en cuanto a su defensa del nuevo método que pretende aplicar. En consecuencia, tampoco es correcto lo que señala de que ni siquiera se ha analizado y valorado la prueba que presentó y la variación del método que pretende; se aclara que se constató que la autoridad tributaria sí se pronunció al respecto en la resolución impugnada (folio 2368) de forma general, en el sentido de que ya se contaba con un método, que se consideraba aceptable; no obstante, el hecho de que no le satisfaga la respuesta no significa que no se haya pronunciado como alega. Además, en relación a esto, la Ley de Actualización Tributaria, como se indicó establece en el artículo 59 en el numeral 1, que para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia se **aplica alguno** de los métodos que contiene dicha ley; nótese la connotación “alguno” implica que es **uno** entre los métodos; en ese orden, en el numeral 2 regula que cuando **haya complejidad** en las operaciones o a falta de información no se pueda aplicar alguno de los métodos descritos en el numeral 1, se aplicará **alguno** de los métodos descritos en el numeral 2, los cuales son: a) Método de la partición de utilidades y b) **Método del margen neto de la transacción**, el cual fue escogido por la contribuyente en la elaboración de su Estudio de Precios de Transferencia (rectificado).

Página 63 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa



2499

Por lo anterior, queda claro que la ley solo permite utilizar **1 método** para aplicar el principio de libre competencia, por lo que no se puede utilizar al mismo tiempo **2 métodos**, como pretende la recurrente que se reconozca. Adicionalmente, en relación con lo establecido en las Directrices de la OCDE, el párrafo 2.11 es preciso al indicar: *“El principio de independencia efectiva **no requiere la aplicación de más de un método para una transacción dada (...)** Sin embargo, para **casos difíciles, cuando ningún enfoque es concluyente**, un enfoque flexible permitirá utilizar la evidencia correspondiente a varios **métodos de manera conjunta...**”* (el resaltado es propio). Las directrices son claras al indicar que debe aplicarse solo un método y como excepción en casos difíciles en los que **ningún enfoque es concluyente**, sería válido la aplicación de métodos de manera conjunta, pero **no significa que se cambie un método por otro**, sino la aplicación de varios conjuntamente solo cuando exista impedimento para la aplicación de un único método, lo cual no ha ocurrido en el presente caso y no fue determinado así por el ente fiscalizador ni fue demostrado este extremo por la impugnante, ya que **ambos coincidieron en que fue viable la utilización de un solo método**, lo cual comparte este tribunal; de igual manera esto sería aplicable únicamente en la elaboración de su Estudio de Precios de Transferencia, no después de elaborado este, como lo pretende la recurrente; por su parte, la autoridad tributaria sustentó su análisis en el estudio de precios de transferencia (rectificado), el cual fue fundamento de la fiscalización.

En cuanto a que la Administración Tributaria no está facultada para imponer ajustes, conforme “al artículo “47” de la Ley de Actualización Tributaria” se aclara que el artículo indicado por la recurrente regula lo referente a “los Agentes de Retención” lo cual no tiene relación con el motivo de ajuste formulado; no obstante lo anterior, la autoridad fiscal de conformidad con el artículo 98 numerales 3) y 8) del Código Tributario, el cual establece que: *“... La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias... conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos(...)* 3. *Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente...”;* el inciso 8) estatuye que: *“Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos”*. También, la literal b), numeral 2, del artículo 59 de la Ley de Actualización Tributaria, establece: *“Método del margen neto de la transacción: consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que la entidad contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen*

Página 64 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa



neto se calcula sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones...”.

El artículo 55 de la Ley de Actualización Tributaria establece: “*Facultades de la Administración Tributaria. (...) Puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo a lo dispuesto en el artículo anterior y efectuar ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resulte en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición. De los ajustes formulados conferirá audiencia al obligado dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria por la Administración, establecido en el Código Tributario*” (énfasis añadido).

Adicionalmente, el Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, establece en el artículo 47: “*Si no hay una operación comparable no controlada única, el rango de plena competencia se derivará de los resultados de todas las operaciones comparables no controladas que logren un nivel similar de comparabilidad y confiabilidad. El rango intercuartil proporciona una medida aceptable del rango de plena competencia. El rango intercuartil, es el comprendido entre el percentil 25 y el percentil 75 de los resultados derivados a partir de las operaciones comparables no controladas. Si los resultados de una operación controlada se encuentran fuera del rango de plena competencia, la Administración Tributaria puede hacer las determinaciones que ajusten el resultado de la entidad contribuyente controlado, al punto más apropiado que se encuentre en plena competencia; salvo que la entidad contribuyente logre demostrar con nuevos elementos que sus resultados están dentro del rango intercuartil establecido por un precio comparado no controlado confiable. En caso contrario, el ajuste se hará ordinariamente equiparando el precio al valor de la mediana de todos los resultados*” (las negrillas son propias). Las normas anteriores regulan las facultades que tiene la Administración Tributaria para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y establecer el hecho generador que determine la correcta obligación tributaria, confiriendo audiencia para que se ejerza derecho de defensa y obedece el debido proceso, con base en la normativa vigente al caso concreto.

Por lo anterior, se evidencia que en la resolución recurrida en ningún momento se violó el derecho de defensa de la contribuyente, ni el debido proceso; en consecuencia, persiste el ajuste, toda vez que está legal y técnicamente formulado, por lo que **se confirma**.

LEYES APLICABLES:

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

POR TANTO:

El Tribunal Administrativo Tributario de la Superintendencia de Administración Tributaria, con base en lo considerado y disposiciones legales citadas, **AL RESOLVER: I) DECLARA SIN LUGAR** el recurso de revocatoria interpuesto por **EXPORTADORA**


Página 65 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/lrsa




MERCANTIL AGRO-INDUSTRIAL, SOCIEDAD ANÓNIMA, contra la resolución GEG-DR-R-2020-21-01-000077 del 17 de enero de 2020, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria; **II) CONFIRMA** la resolución recurrida por estar apegada a derecho; **III) NOTIFÍQUESE** la presente, de conformidad con la ley; y, **IV) REMÍTANSE** las actuaciones a la unidad administrativa de la Superintendencia de Administración Tributaria que corresponda, para los efectos legales consiguientes”.

Aparecen las firmas de los miembros del Tribunal Administrativo Tributario.

Dada en la ciudad de Guatemala, el 6 de febrero de 2024.


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



Licenciada Michelle Janette Martínez Arellano
Miembro Especialista del TRIBUTA
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero


PRESIDENCIA
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO


Página 66 de 66
RESOLUCIÓN R-TRI-TAT-043-2024
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
Tribunal Administrativo Tributario
MJMA/Irsa

2002

CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

En el municipio de Guatemala del departamento de Guatemala,
siendo las Doce horas con Tres minutos
del día SIETE de FEBRERO de dos mil veinticuatro,

en: DOCE CALLE, DOS - VEINTICINCO, ZONA DIEZ, EDIFICIO AVIA, TORRE II, PISO
DIECISIETE, OFICINA MIL SETECIENTOS UNO

NOTIFIQUÉ a: EXPORTADORA MERCANTIL AGRO-INDUSTRIAL, SOCIEDAD
ANÓNIMA

LA RESOLUCIÓN número:



R - TRI - TAT - CERO CUARENTA Y TRES - DOS MIL VEINTICUATRO

de fecha SEIS de FEBRERO de dos mil veinticuatro,
la cual está integrada de: SESENTA Y SEIS folios, entregándole

una copia correspondiente de la misma, por medio de ésta cédula que recibió:
Yesenia Monterroso Alvarez

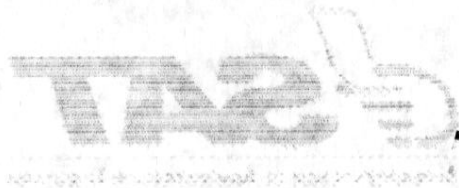
quien bien enterado (a) W firma. DOY FE.

(F) _____


NOTIFICADOR
Luis Edilzar Jovel Gómez
Notificador
División de Resoluciones y Notificaciones
Gerencia Regional Central


Documento Personal de Identificación - C.U.I. No. DE TELEFONO

EMPLEADO: 0719647004 LEJÓVELG



CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

En el municipio de Guatemala del departamento de Guatemala,

siendo las _____ horas con _____ minutos

del día SIETE de FEBRERO de dos mil veinticuatro

en DOCE CALLE DOS - VILMORINO, ZONA DEL EDIFICIO AVIA TORRE II PISO

DECIETE OFICINA MIL SESENTOS UNO

NOTIFIQUE a EXPORTADORA MERCANTIL AGRO-INDUSTRIAL SOCIEDAD

ANONIMA

LA RESOLUCIÓN número:

R - TRI - TAT - CERO CUARENTA Y TRES - DOS MIL VEINTICUATRO

de fecha SEIS de FEBRERO de dos mil veinticuatro

la cual está integrada de SESENTA Y SEIS folios, entregándose

una copia correspondiente de la misma, por medio de esta cédula por facímil.

quien bien enterado (a) _____ firma: JOY FE

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO
12 FEB 2024

NOTIFICADOR
Luis Edilberto Jovel Gómez
Notificador
Oficina de Recepción y Notificación
Gerencia Regional, San José

Documento firmado por el/los funcionario/s en el/los cargo/s

PROVIDENCIA PRO-SAT-TRI-TAT-244-2024

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y ADUANERO. Guatemala 12 de febrero del 2024.

ASUNTO: Recurso de revocatoria interpuesto por el contribuyente, por medio del cual se impugna la resolución emitida por la Administración Tributaria, mismo que fue resuelto por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero.

Se traslada a la **Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, División de Resoluciones**, el expediente detallado a continuación, cuya descripción contiene el nombre del contribuyente, número de expediente, número de resolución y cantidad de folios, para los efectos correspondientes

No.	CONTRIBUYENTE	RESOLUCIÓN	FOLIOS
01	EXPORTADORA MERCANTIL AGRO-INDUSTRIAL, S.A. EXPEDIENTE 2016-21-01-44-0000675	R-TRI-TAT-043-2024	2503

El expediente está debidamente foliado y con su respectivo fólder.



Licenciada Michelle Janette Martínez Arellano
Miembro Especialista del TRIBUNAL
Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero



PRESIDENCIA
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO



PENDIENTE DE REVISAR

Página 1 de 1
PRO-SAT-TRI-TAT-244-2024
MJMA/Irm



2504
2504

RE: Gestión de cobro: EXPORTADORA MERCANTIL AGRO-INDUSTRIAL, S.A., NIT 1017586, EXP.: 2016-21-01-44-0000675

Estrada Garcia, Lesbia Rosana <lrestrad@sat.gob.gt>

Lun 19/02/2024 11:33

Para: Archila Quic, Lucia Alejandra <laarchil@sat.gob.gt>

CC: Giron Ramirez, Nely Ondina <nogironr@sat.gob.gt>; Valenzuela Perez, Delmy Estela <devalenz@sat.gob.gt>; Ovando Gil, Lesly Xiomara <lxovando@sat.gob.gt>

Buen día Lcda. Lucia:

Ok, muchas gracias por la información y el apoyo.

Le deseo un feliz día!

Saludos,

De: Archila Quic, Lucia Alejandra <laarchil@sat.gob.gt>

Enviado: lunes, 19 de febrero de 2024 11:29

Para: Estrada Garcia, Lesbia Rosana <lrestrad@sat.gob.gt>

Cc: Giron Ramirez, Nely Ondina <nogironr@sat.gob.gt>; Valenzuela Perez, Delmy Estela <devalenz@sat.gob.gt>; Ovando Gil, Lesly Xiomara <lxovando@sat.gob.gt>

Asunto: RE: Gestión de cobro: EXPORTADORA MERCANTIL AGRO-INDUSTRIAL, S.A., NIT 1017586, EXP.: 2016-21-01-44-0000675

Buenos días Licenciada

Es un gusto saludarle, le comento que se envió la gestión de cobro al contribuyente, el correo si fue leído por el Licenciado Eliel Estrada, pero no tuvimos respuesta de su parte.

Quedo atenta a sus comentarios,

Saludos cordiales

[Servio®%20|%20Encuesta%20de%20satisfacción%20Contribuyentes%20Especiales%20Grandes]

SAT
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Lucía Alejandra Archila Quic
División de Atención al Contribuyente
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

laarchil@sat.gob.gt
+502 2329 7070 Ext. 2460

Boulevard Los Próceres 18-29, zona 10, Edificio Empresarial Los Próceres Torre II, 2do. Nivel, Ciudad de Guatemala, Guatemala

www.sat.gob.gt

Su opinión cuenta, lo invitamos a evaluar nuestro servicio

Contribuyendo por el país que todos queremos

Esta consulta no es de carácter vinculante y no sustituye la consulta de Leyes y Reglamentos

De: Estrada Garcia, Lesbia Rosana <lrestrad@sat.gob.gt>

Enviado el: lunes, 19 de febrero de 2024 10:38

Para: Archila Quic, Lucia Alejandra <laarchil@sat.gob.gt>

CC: Giron Ramirez, Nely Ondina <nogironr@sat.gob.gt>; Valenzuela Perez, Delmy Estela <devalenz@sat.gob.gt>; Ovando Gil, Lesly Xiomara <lxovando@sat.gob.gt>

Asunto: RE: Gestión de cobro: EXPORTADORA MERCANTIL AGRO-INDUSTRIAL, S.A., NIT 1017586, EXP.: 2016-21-01-44-0000675

Buen día Lcda. Lucia, un gusto saludarle:

El presente es para darle seguimiento a la gestión de cobro realizada.

Podría indicarme si el contribuyente se pronuncio a la solicitud. Agradezco su valioso apoyo.

Saludos cordiales,

De: Estrada Garcia, Lesbia Rosana

Enviado: miércoles, 14 de febrero de 2024 16:00

Para: Archila Quic, Lucia Alejandra <laarchil@sat.gob.gt>

Cc: Giron Ramirez, Nely Ondina <nogironr@sat.gob.gt>; Valenzuela Perez, Delmy Estela <devalenz@sat.gob.gt>; Ovando Gil, Lesly Xiomara <lxovando@sat.gob.gt>

Asunto: Gestión de cobro: EXPORTADORA MERCANTIL AGRO-INDUSTRIAL, S.A., NIT 1017586, EXP.: 2016-21-01-44-0000675

Buen día Lcda./Lic. Lucia, un gusto saludarle:

El presente es para solicitar de su apoyo para realizar gestión de cobro para el expediente y contribuyente descrito en el asunto del presente. Adjunto se encuentra la resolución emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero.

Así mismo, solicito nos pueda proporcionar copia del recibo de pago o bien indicarme la respuesta del contribuyente para incorporarlo al expediente y así continuar con el proceso que corresponde.

Agradezco su atención brindada al presente, así como de su apoyo. Le deseo un feliz día.

Saludos cordiales,

Lesbia Rosana Estrada Garcia
Auxiliar Administrativo, División de Resoluciones
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes
3er. Nivel, Edificio Empresarial, torre II
TEL: 23297070 EXT. 2422



Sistema Integrado de Administración Tributaria - SAI
Módulo de Control Bancario
Declaraciones

Página: 2505
Fecha: 21-02-2024
Hora: 08:58:47 AM
rba_cons_decl

Nit	Fecha Recaudo	Ente	Lote	Numero Formulario	Valor Pago	Periodo	Declaración	Vencimiento	Sec.	Est
Total Declaraciones:			0							



PROVIDENCIA PRO-SAT-GEG-DR-089-2024
EXPEDIENTE No. 2016-21-01-44-0000675

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, GERENCIA DE CONTRIBUYENTES ESPECIALES GRANDES, DIVISIÓN DE RESOLUCIONES.
Guatemala, veintiuno de febrero de dos mil veinticuatro.

ASUNTO: Traslado del expediente administrativo a nombre del Contribuyente **EXPORTADORA MERCANTIL AGRO-INDUSTRIAL, S.A.**, con NIT 101758-6.

Atentamente se traslada el presente expediente administrativo a la Unidad de lo Económico Coactivo, del Departamento de Procesos Judiciales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, de la Superintendencia de Administración Tributaria, para que se sirvan realizar el cobro por la Vía Económico Coactiva según lo resuelto en la Resolución R-TRI-TAT-043-2024.

El expediente consta de 2506 folios, incluyendo la presente providencia.

[Handwritten signature]
Lcda. Delmy Estela Valenzuela Pérez
Jefe de División de Resoluciones Interino
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

Superintendencia de Administración Tributaria
Intendencia de Asuntos Jurídicos
RECIBIDO
23 FEB 2024
Recibido por: *[Handwritten signature]*
Hora: 10:25

C.c./: Archivo

Lic. Edwin Omar Trujillo Hernández,
Jefe de Sección de Análisis y Liquidación
Sección de Análisis y Liquidación, División de Resoluciones
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

