

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**MARCO CONTABLE Y FISCAL DE LAS VENTAS SUCESIVAS APLICABLE A
UNA EMPRESA IMPORTADORA Y EXPORTADORA DE BIENES DE
CONSUMO MASIVO CON CALIFICACIÓN DE DEPÓSITO ADUANERO COMO
AUXILIAR DE LA FUNCIÓN PÚBLICA**

LICENCIADA KARLA VALESKA IXCAYAU IXCAYAU

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**MARCO CONTABLE Y FISCAL DE LAS VENTAS SUCESIVAS APLICABLE A
UNA EMPRESA IMPORTADORA Y EXPORTADORA DE BIENES DE
CONSUMO MASIVO CON CALIFICACIÓN DE DEPÓSITO ADUANERO COMO
AUXILIAR DE LA FUNCIÓN PÚBLICA**

Informe final del Trabajo Profesional del Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Ciencias, con base en el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado - SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Docente del curso

MSc. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA

Autor:

LICDA. KARLA VALESKA IXCAYAU IXCAYAU

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II: MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal III: Vacante
Vocal IV: BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal V: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

**TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO
PROFESIONAL DE GRADUACIÓN SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE**

Coordinador: MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Evaluador: MSc. Claudia Lorena García Bran
Evaluador: MSc. Luty Anaytte Gómez Martínez



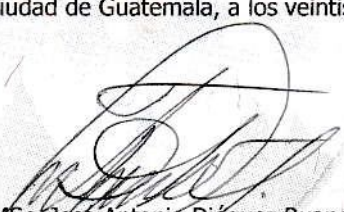
ACTA/EP No. 2361

ACTA No. GT-D-02-2020

De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 26 de septiembre de 2020, a las 14:35 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN de la Licenciada Karla Valeska Ixcayau Ixcayau, carné No. 200512680, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado –SEP– de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018-----

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado "MARCO CONTABLE Y FISCAL DE LAS VENTAS SUCESIVAS APLICABLE A UNA EMPRESA IMPORTADORA Y EXPORTADORA DE BIENES DE CONSUMO MASIVO CON CALIFICACIÓN DE DEPÓSITO ADUANERO COMO AUXILIAR DE LA FUNCIÓN PÚBLICA", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue satisfactorio con una nota promedio de 89 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Se le realizan recomendaciones las cuales debe realizarlas y entregarlas en un plazo máximo de 5 días hábiles.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veintiséis días del mes de septiembre del año dos mil veinte.



MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Coordinador



MSc. Claudia Lorena García Brar
Evaluadora



MSc. Luty Anayte Gómez Martínez
Evaluadora



Lcda. Karla Valeska Ixcayau Ixcayau
Postulante



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ADDENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante LICDA. KARLA VALESKA IXCAYAU IXCAYAU, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 19 de octubre de 2020.

(f) 

MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Coordinador

AGRADECIMIENTO

- A Dios** Todos los días veo reflejado su amor infinito hacia mí, al ser el centro de todas las áreas de mi vida. *Porque yo sé los pensamientos que tengo acerca de vosotros, dice Jehová, pensamientos de paz, y no de mal, para daros el fin que esperáis.*
- A mis padres** Carlos Ixcayau y Estela de Ixcayau
Soy el reflejo de todo lo que ustedes han forjado, como profesional y como persona; y sepan que este triunfo es porque ustedes son mi motivación. ¡Los amo mucho!
- A mis hermanos** Javier y Rivaldo
Porque han sido y serán mi apoyo incondicional. Gracias por cuidarme siempre. ¡Los quiero mucho!
- A mis sobrinos** Emily y José, por su cariño y sonrisas diarias. Que este triunfo sea una motivación para ustedes. ¡Los quiero mucho!
- A mi cuñada** Claudia, por su aprecio.
- A mi tío** Luis Ixcayau, muchas gracias su aprecio, confianza y apoyo.
- A mis amigos,** Los aprecio mucho. Olga, por tu motivación y amistad. Brigitte, mi amiga de infancia. Lesly, Gladis, Ana, Evelin, Walter de la USAC. Erik, Zully, Luis, Cristha y Julita mis amigos exDeloitte. Jose, Selvin y Doris, mis amigos de CP.
- A mi alma máter** Universidad de San Carlos de Guatemala, de la que estoy orgullosa pertenecer y poder llevar en alto su nombre.

CONTENIDO

Resumen	i
Introducción	iii
1. Antecedentes	1
1.1. Antecedentes del comercio internacional	1
1.2. Antecedentes del efecto del comercio internacional en la economía	2
1.3. Antecedentes de los tratados de libre comercio para fomentar el comercio internacional	3
1.4. Antecedentes de los tratados de libre mercado centroamericanos	3
1.5. Antecedentes de las ventas sucesivas	5
2. Marco teórico	6
2.1. Comercio internacional	6
2.2. Las mercancías en el despacho comercial y aduanero	9
2.3. El depósito aduanero como auxiliar de la función pública	12
2.4. Comercio internacional triangular	18
2.5. Valor a consignar en las ventas sucesivas	22
3. Metodología	26
3.1. Definición del problema	26
3.2. Objetivos de la investigación	26
3.2.1. Objetivo general	26
3.2.2. Objetivos específicos	26
3.3. Métodos de investigación	27
3.3.1. Método científico	27
3.3.2. Método analítico-sintético	28
3.3.3. Método deductivo	28
3.3.4. Método estadístico	28

3.4.	Técnicas de investigación	28
3.4.1.	Investigación bibliográfica	28
3.4.2.	Análisis de datos seleccionados	28
3.4.3.	Entrevistas	29
3.4.4.	Instrumentos	29
3.4.5.	Listado de análisis	29
3.4.6.	Cuestionario	29
3.4.7.	Encuestas	29
3.4.8.	Fichas de resumen y paráfrasis	29
4.	Marco contable y fiscal de las ventas sucesivas aplicable a una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo con calificación de Depósito Aduanero como auxiliar de la función pública	30
4.1.	Identificar las ventas sucesivas, considerando las distintas actualizaciones a la legislación y normas contables	32
4.2.	Factores que originan utilizar la modalidad de las de ventas sucesivas	39
4.2.1.	Mejora en la logística y tiempos de entrega de las importaciones/exportaciones	40
4.2.2.	La relación contractual no cambia entre el comprador-vendedor	41
4.2.3.	Ahorros en los impuestos externos e internos	41
4.2.4.	La utilización de las ventas sucesivas deben tener regulación fiscal y legal	41
4.3.	Proyección de ahorros de impuestos externos e internos bajo la modalidad de ventas sucesivas	45
4.3.1.	Proyección de ahorros en los impuestos de importación	47
4.3.2.	Proyección de ahorros en el Impuesto Sobre la Renta	48
4.3.2.1.	Efecto de las ventas sucesivas en los ingresos	50

4.3.2.2. Efecto de las ventas sucesivas en las importaciones	53
4.3.2.3. Efecto de las ventas sucesivas en los gastos de operación	56
4.3.2.4. Efecto de las ventas sucesivas en la determinación del Impuesto Sobre la Renta	59
4.3.2.5. Efecto de las ventas sucesivas en la determinación del Impuesto Sobre la Solidaridad	61
4.4. Presentar un esquema de escenarios en los que se aplican las ventas sucesivas y el procedimiento sugerido a aplicar, considerando la legislación aplicable y normas contables	64
Conclusiones	69
Recomendaciones	71
Bibliografía	72
Anexos	75
Índice de Cuadros	87
Índice de Gráficas	88

Resumen

Derivado de las últimas actualizaciones a la legislación aplicable al sistema aduanero en la República de Guatemala, es necesario conocer el marco fiscal y contable de las ventas sucesivas para una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo calificada como Depósito Aduanero en función de Auxiliar de la Función Pública, la cual se encuentra ubicada en el departamento de Guatemala. Por lo anterior, se define el problema siguiente: ¿Cuál es el marco fiscal y contable de las ventas sucesivas para una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo calificada como Depósito Aduanero en función de Auxiliar de la Función Pública?

Los resultados más importantes obtenidos de la investigación son: identificar las ventas sucesivas considerando las distintas actualizaciones a la legislación y normas contables, descripción de los factores que originan la utilización de las ventas sucesivas, beneficios contables y fiscales de utilizar las ventas sucesivas y la presentación de un esquema de escenarios y procedimientos por cada operación de ventas sucesivas.

El método científico fue utilizado para la realización del estudio en las fases indagadora, demostrativa y expositiva. En la fase indagadora, se recopiló la información bibliográfica a través de fuentes primarias y secundarias para alcanzar el objetivo de la investigación; en la fase demostrativa, se obtuvo respuesta al planteamiento del problema con base en la información recolectada, y por último, en la fase expositiva se presenta un informe de los resultados de la investigación.

Las técnicas de investigación documental y de campo aplicadas fueron: consultas bibliográficas en libros artículos de internet, reglamentos, leyes y textos relacionados con la problemática para su comprensión y proposición de una solución viable; entrevistas con personal especializado en el tema y por último, la observación de las operaciones realizadas por la unidad objeto de estudio.

Las principales conclusiones están determinadas por los resultados obtenidos en el presente Trabajo Profesional de Graduación, y con el alcance de los objetivos generales y específicos planteados inicialmente, y que son detallados a continuación: a) Las ventas sucesivas es una modalidad aduanera en la cual una primera compra-venta internacional es objeto de posteriores ventas, incluso realizadas posteriores al ingreso de las mercancías al territorio nacional, y es un procedimiento poco común en el ámbito profesional; b) Las ventas sucesivas representan un ahorro en la importación de las mercancías, derivado que al considerarse no afectas al Impuesto al Valor Agregado por no realizarse la operación en territorio nacional, la Compañía no tiene problemas de acumulación de crédito fiscal; c) Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, las ventas sucesivas por no efectuarse dentro del territorio nacional y derivado que dichas mercancías no fueron nacionalizadas en algún momento para ser exportadas, se consideran como rentas no afectas y de la misma forma los gastos relacionados a dichas ventas. El ahorro para el 2020 se proyecta en Q.14Millones y para el 2021 en Q28Millones; d) Es importante que las compañías que elijan esta modalidad realicen la separación de los costos y gastos relacionados a dichas rentas y reportarlos como gastos no deducibles, y las exportaciones bajo esta modalidad como una renta no afecta; e) En el caso del Impuesto de Solidaridad, derivado que la Ley establece que la base para la determinación del impuesto son los ingresos brutos o el activo neto, en este caso, para los ingresos brutos no se hace la separación de qué es afecto o no afecto, y debe tributar por la totalidad de los ingresos. Y bajo esta categoría, se determinaría un desfase, pues el Impuesto de Solidaridad no tendría un efecto tan importante como lo es el Impuesto Sobre la Renta.

Introducción

En los últimos cinco (5) períodos fiscales, que comprenden los años del 2014 al 2018 han existido cambios en las legislaciones fiscales y procedimientos aduaneros, que han impactado las operaciones comerciales de las empresas constituidas en la República de Guatemala; dentro de esta gama de empresas se encuentran las importadoras y exportadoras de bienes de consumo masivo, que derivado de sus transacciones con el comercio internacional han adoptado los Convenios internacionales.

En Guatemala, por la estructura de las empresas que se dedican a la importación y exportación de bienes y servicios, han utilizado las operaciones denominadas “ventas sucesivas”, las cuales son necesarias definir, conceptualizar e identificar el momento en que surgen. Derivado que, a nivel fiscal, han existido cambios en los últimos cinco períodos comprendidos, en los años 2014 al 2019, es necesario presentar información actualizada de los cambios que impactan a nivel fiscal y financiero a las empresas importadoras y exportadoras de bienes y servicios que acuden a este tipo de ventas.

Por lo que es, importante analizar desde la perspectiva contable y fiscal el impacto de las ventas sucesivas bajo la luz de los distintos cambios en el sistema tributario nacional y las consideraciones a llevar para que dichos cambios sean efectuados de forma ordenada y con las salvedades de los riesgos fiscales, y se presenta el presente informe denominado **“MARCO CONTABLE Y FISCAL DE LAS VENTAS SUCESIVAS APLICABLE A UNA EMPRESA IMPORTADORA Y EXPORTADORA DE BIENES DE CONSUMO MASIVO CON CALIFICACIÓN DE DEPÓSITO ADUANERO COMO AUXILIAR DE LA FUNCIÓN PÚBLICA”**.

Dicho informe da respuesta al problema siguiente: ¿Cuál es el marco fiscal y contable de las ventas sucesivas para una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo calificada como Depósito Aduanero en función de Auxiliar de la Función Pública?

Los resultados más importantes y basados en los objetivos del informe son: identificar las ventas sucesivas considerando las distintas actualizaciones a la legislación y normas contables, descripción de los factores que originan la utilización de las ventas sucesivas, beneficios contables y fiscales de utilizar las ventas sucesivas y la presentación de un esquema de escenarios y procedimientos por cada operación de ventas sucesivas.

Por lo anterior, se presentan los distintos apartados del Trabajo Profesional de Graduación:

En el apartado I, se presentan los antecedentes del comercio internacional, legislación aplicable, origen de las ventas sucesivas y los casos importantes a observar.

En el apartado II, se incluye lo relacionado al marco teórico, el cual muestra lo referente a los conceptos y base sustentable de investigación.

Los métodos y técnicas de investigación utilizados se incluyen en el apartado III.

La discusión de los resultados se muestra en el apartado IV, en la que se definen las respuestas al planteamiento del problema y la esencia del Trabajo Profesional de Graduación.

Y por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas del presente informe.

1. Antecedentes

Los antecedentes de la investigación se describen a continuación:

1.1. Antecedentes del comercio internacional

Previo a conocer las ventas sucesivas, parte intrínseca de las operaciones de comercio internacional y cómo afectan las regulaciones fiscales y aduaneras, es necesario conocer los orígenes del comercio internacional.

Ballesteros (1998) afirma:

- a) Los orígenes del comercio, propiamente dicho, se remontan a la época de los griegos, los fenicios y los romanos en fechas aproximadas al siglo IV a.c. Los primeros antecedentes pre-modernos del comercio internacional se sitúan en Europa y concretamente en la Baja Edad Media. Tres son los focos importantes de este comercio:
- b) El denominado “triángulo mágico” del Mediterráneo: Génova, Venecia y Pisa. Las últimas guerras santas provocaron una gran actividad en el tráfico del este mar. Estas plazas mencionadas servían sobre todo, de enlace con Oriente, y muy especialmente, para el comercio de productos de lujo, tales como la seda, especias, plata, oro, porcelanas y otros.
- c) La otra gran plaza del comercio era Flandes. Ésta se centró más en productos de amplio consumo y más indispensables, como lo era en dicha época la lana en bruto, paños, tintes y otros. A pesar de la rivalidad, había interconexión entre ambas zonas.
- d) Entre los años 1300 y 1450 el predominio de la plaza flamenca de Brujas fue especialmente rotundo. De allí partían las líneas que llegaban a las ferias de Castilla hacia el Sur, y con las ciudades hanseáticas del litoral de Alemania y Escandinavia hacia el Norte.

Por lo anterior, se observa que el comercio internacional fue y sigue siendo importante para el crecimiento de los países, de forma que a pesar de las

rivalidades siempre es necesario el intercambio de bienes y no necesariamente localmente, sino fuera de los límites territoriales de cada país.

1.2. Antecedentes del efecto del comercio internacional en la economía

En 1998, Ballesteros escribe “El comercio internacional de mercancías, a raíz de esa gran transformación económica que supuso la primera Revolución Industrial, ha ido desarrollándose de forma significativamente creciente, hasta convertirse en la actividad tan compleja que es en nuestros días.” (Ballesteros, p.24).

A pesar de que Ballesteros indicó lo anterior en 1998, es un estatuto que en la actualidad se mantiene, el artículo denominado “Competencia y competitividad de las exportaciones de México y China en el mercado estadounidense: nueva evidencia”, del autor Carlos Gómez (2017) indica que la economía y el comercio mundial están relacionados y que la economía es dinámica derivado de los cambios en los últimos años.

“La economía y el comercio mundial están intrínsecamente relacionados. A mayor o menor crecimiento económico, mayor o menor tasa de crecimiento del comercio mundial. La economía es una actividad dinámica que se fundamenta en el cambio constante de los bienes y servicios mediados por la tecnología y la innovación. Estas últimas explican el dinamismo sin igual que ha experimentado el comercio mundial en las dos últimas décadas.” (Gómez, Carlos. 2017, p. 1)

Los países que registran altas tasas de crecimiento económico, por lo general, experimentan altas tasas de crecimiento en el comercio externo. Esta relación directa opera, tanto entre países desarrollados como subdesarrollados. En algunos países se constata de manera incluso desproporcionada; es decir, la tasa de crecimiento del comercio internacional es mayor a la de su producto, mientras que en otros casos es menor, pero nunca negativa.

En el mismo artículo de Carlos Gómez, también indica que en el período comprendido del 2010-2019, la economía internacional registra un crecimiento económico de vaivén, particularmente en los últimos años; a partir de la crisis internacional de 2009. Esto significa que los países no han podido salir del todo de dicha crisis, y que las estrategias y medidas aplicadas por ellos para paliar los efectos se han agudizado, sobre todo en los dos últimos años. (Gómez, Carlos. 2017, p. 1)

1.3. Antecedentes de los tratados de libre comercio para fomentar el comercio internacional

Las políticas fiscales y monetarias expansivas han seguido políticas restrictivas y aprehensivas y/o comprehensivas; para aminorar los efectos de la recesión económica internacional. Paralelamente los países han fortalecido su orientación hacia el exterior, en tanto visto como motor del crecimiento económico. Incluso muchos países han acelerado la firma y puesta en marcha de acuerdos de libre comercio, acuerdos arancelarios y acuerdos regionales de integración. (Gómez, Carlos. 2017, p. 1)

Guatemala es uno de los países que aportan valores al comercio exterior a partir de la importación y exportación de bienes y servicios, así como de nuevos procedimientos aduaneros para unificar los territorios, entre los que se enmarcan varios Tratados de Libre Comercio, Acuerdos de Integración, Códigos Aduaneros, entre otros.

1.4. Antecedentes de los tratados de libre mercado centroamericanos

El Mercado Común Centroamericano -MCCA- fue creado a través del Tratado General de Integración Económica Centroamericano, el cual entró en vigencia el 4 de junio de 1961, en el cual se acordó que los Estados contratantes establecen un mercado común y la unión aduanera entre sus territorios, de acuerdo a lo siguiente:

- Crear una zona libre centroamericana de libre comercio.
- El libre tráfico de mercancías se sustenta en el FAUCA.

- Inicialmente fue suscrito por Guatemala, El Salvador, Honduras y Nicaragua, posteriormente fueron adheridos Costa Rica y Panamá.

El Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano fue aprobado por el Decreto Ley 123-84, en el cual se creó para responder a las necesidades de reactivación y reestructuración del proceso de integración económica centroamericana, y se encuentra constituido por:

- Arancel centroamericano de importación.
- Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- y su reglamento.
- Decisiones y demás disposiciones arancelarias y aduaneras comunes.

Por lo anterior, remarca la importancia de los tratados para fomentar el comercio internacional y la unión aduanera; sin embargo, al mismo tiempo es necesaria la estructura legislativa que regule las operaciones entre los países, y para lo cual fue creado el Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- el cual tiene como objeto establecer la legislación aduanera básica de los Estados Parte conforme los requerimientos del Mercado Común Centroamericano y de los instrumentos regionales de la integración, en particular con el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

Dentro del marco fiscal de las operaciones aduaneras, las ventas sucesivas se encuentran desarrolladas en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, así como en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA-; por lo que, la modalidad se encuentra debidamente sustentadas en acuerdos internacionales y códigos aduaneros debidamente aceptados; por lo anterior, remarca la importancia de identificar las ventas sucesivas y cuál es el debido procedimiento contable y fiscal aplicable derivado que cualquier entidad individual o jurídica puede ser susceptible a la utilización de dicho procedimiento especial de importación o exportación.

1.5. Antecedentes de las ventas sucesivas

La resolución No. DGA-588-2006 de la Dirección General de Aduanas del Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2006), explica que el concepto de ventas sucesivas surge a partir de situaciones que se producen dentro de las prácticas de comercio internacional, donde una primera compra-venta internacional es objeto de posteriores ventas, incluso ventas sucesivas realizadas posteriores al ingreso de las mercancías al territorio del país importador, pero antes de la importación definitiva, o sea antes de la presentación ante la Autoridad Aduanera de la Declaración de Mercancías para la nacionalización de las mercancías importadas. (Costa Rica, Dirección General de Aduanas, Resolución-DGA-588-2006,2006, p. 1).

El criterio de ventas sucesivas está siendo aplicado por países como España, Perú y Argentina, entre otros, los cuales establecen en sus legislaciones lo siguiente:

La Dirección General de la Agencia Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de España, afirma con relación a la valoración en aduana de las mercancías.

Se pueden aceptar ventas realizadas cuando las mercancías se encuentran ya en la Comunidad como por ejemplo en una zona o depósito franco y en un depósito aduanero. (Dirección General de la Agencia Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de España. Comunicación personal. 2004).

2. Marco teórico

En este apartado, se presentan los conceptos y generalidades de las ventas sucesivas, de tal forma que, se conozcan los diferentes procedimientos del comercio internacional y cómo es que la venta sucesiva es contemplada como una modalidad especial regulada en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA-.

Asimismo, se contemplan las diferentes normas contables, fiscales y aduaneras que coadyuvan a definir el tratamiento debido a las ventas sucesivas, por lo que, a continuación se presenta el marco teórico relacionado al plan de investigación denominado “Marco contable y fiscal de las ventas sucesivas aplicable a una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo con calificación de depósito aduanero como auxiliar de la función pública”.

2.1. Comercio internacional

El artículo denominado “Comercio internacional” del autor José Francisco López (2019), define el comercio internacional como aquella actividad económica que se refiere al intercambio de bienes y servicios entre todos los países del mundo. Asimismo, indica que el comercio internacional implica la compra, venta o intercambio de bienes y servicios en diferentes divisas y formas de pago. Estos intercambios entre distintos países o distintas zonas geográficas han ido en aumento gracias a la liberalización comercial y a la eliminación de barreras arancelarias y no arancelarias. (López, J., 2019, p.1)

Dicho artículo denominado “Comercio internacional” del autor José Francisco López (2019), también indica que las economías que participan en el comercio internacional se conocen como economías abiertas. Las economías abiertas son aquellas regiones o naciones cuyo comercio está abierto al exterior. Lo que quiere decir que compran bienes y servicios del exterior (importaciones) y venden bienes y servicios fuera de sus fronteras (exportan). Dentro de las economías abiertas

existen distintos grados de proteccionismo. Aquellas cuyos aranceles son de menor cuantía, son más cercanas al libremercado. Por el contrario, aquellas que imponen aranceles altos se conocen como proteccionistas.

Lo contrario de las economías abiertas, son las economías cerradas. Las economías cerradas no realizan intercambios con el exterior y, por tanto, no participan en el comercio internacional. Un ejemplo de economía cerrada es la autarquía, ésta procura que el intercambio con el exterior sea mínimo y no efectúa importaciones, debido a que se autoabastece. (López, J., 2019, p.1)

De acuerdo con el artículo “Comercio internacional y crecimiento económico: ¿cómo influyen en el hambre de América Latina?”, el autor J. Guardiola (2010) indica que el comercio internacional, a través de importaciones y exportaciones, influye en la cantidad disponible de alimentos, así como en la actividad económica de los países de la región, en el empleo y en el nivel de precios. (Guardiola, J. 2010. p.1)

El artículo “Estadísticas de Comercio Exterior” del Instituto Nacional de Estadística –INE- (2018), especifica que las estadísticas de Comercio Exterior –exportaciones e importaciones– se generan de los registros administrativos que registra la Superintendencia de Administración Tributaria en las aduanas del país, estos datos son procesados por el Banco de Guatemala como fuente secundaria. Además de los principales agregados (exportaciones e importaciones totales, por continente, país y a nivel de partida arancelaria del Sistema Arancelario Centroamericano –SAC-, se encuentran las bases de datos que permiten realizar análisis más detallados del comercio exterior guatemalteco. (Guatemala, Instituto Nacional de Estadística. Balanza Comercial, Comercio Total, p.1)

Por lo anterior, se presenta un cuadro comparativo de los períodos anuales 2002 al 2017, el cual fue presentado por el Instituto Nacional de Estadística –INE- para reflejar la balanza comercial de las importaciones y exportaciones efectuadas por Guatemala:

Cuadro 1
Balanza Comercio, Comercio Total
Años 2002-2017
(Cifras expresadas en millones de dólares)

Año	Intercambio Comercial Total	Exportación FOB	Importación CIF	Saldo 1/	% de export/ import
2002	8.32	4.16	7.66	(3.50)	54
2003	8.92	4.46	8.13	(3.67)	55
2004	10.07	5.04	9.48	(4.44)	53
2005	10.76	5.38	10.50	(5.12)	51
2006	12.03	6.01	11.92	(5.91)	50
2007	13.80	6.90	13.58	(6.68)	51
2008	15.48	7.74	14.55	(6.81)	53
2009	14.44	7.22	11.53	(4.31)	63
2010	16.93	8.47	13.84	(5.37)	61
2011	20.80	10.40	16.61	(6.21)	63
2012	26.97	9.98	16.99	(7.02)	59
2013	27.55	10.03	17.52	(7.49)	57
2014	29.09	10.81	18.28	(7.48)	59
2015	28.32	10.68	17.64	(6.96)	61
2016	27.45	10.45	17.00	(6.55)	61
2017	29.37	10.98	18.39	(7.41)	60

Fuente: INE, con datos del Banco de Guatemala -BANGUAT-.

1/ El signo menos (-), indica un saldo desfavorable a Guatemala.

En el cuadro número uno, se observa que el comercio internacional para los últimos dieciséis años se ha mantenido, prevaleciendo las importaciones efectuadas sobre las exportaciones; teniendo un impacto promedio del 60% sobre las exportaciones, lo que ha sido resultado de convenios internacionales de integración aduanera, así como los distintos tratados internacionales que convergen con otros países fuera de Latinoamérica.

De manera que, es importante el conocimiento del impacto que tiene el comercio internacional en Guatemala, y asimismo identificar las distintas oportunidades a nivel fiscal que se pueden extraer de los distintos tratados y convenios internacionales, y principalmente, por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA-.

2.2. Las mercancías en el despacho comercial y aduanero

De acuerdo con el Artículo 2 del Decreto Número 34-96, Ley de Mercado de Valores y Mercancías (1996), la definición legal de mercancías se refiere a todos aquellos bienes que no estén excluidos del comercio por su naturaleza o por disposición de la ley. (Ley de Mercado de Valores y Mercancías, 1996, artículo 2, p. 2)

El Artículo 4 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (2008), define a la mercancía como bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial. (Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 3, p. 4)

Lo anterior, sustenta que todos aquellos bienes que desean intercambiarse serán considerados como mercancías, y que es específicamente para el caso de los comerciantes el objetivo o fin primordial de existencia; es decir, el intercambio de bienes (que no estén excluidos del comercio, como se menciona previamente) a cambio de alguna cosa similar o dinero. Por lo que, aquí es donde se remarca la

importancia de identificar qué define la legislación aduanera como una mercancía, que es parte primordial del objeto de estudio del Plan de Investigación, reconocer o identificar previamente el origen de las “ventas sucesivas”, y esta deriva a través del comercio internacional y el intercambio de bienes corpóreos o incorpóreos.

El trabajo final de tesis de licenciatura de Castro González (2007), expone que es necesario explicar que en el ámbito aduanal, en el momento de ingresar al país un bien, aunque dicho bien constituya la materia prima para un producto, que luego se convertirá en una mercancía, el hecho de que ese bien, haya sido objeto de una compraventa internacional, se considera como una mercancía, es por ello que en este ámbito la Superintendencia de Administración Tributaria, clasifica a las mercancías por su origen, por el pago de impuestos y por su régimen aduanero. Las mercancías en el ámbito aduanal, tienen como característica especial, de constituir prenda aduanera, ya que con ella se responde directa y preferentemente ante el fisco, por los derechos arancelarios, impuestos, multas y demás cargos que causen y que no se pagaron total o parcialmente por el sujeto pasivo como resultado de sus actuaciones dolosas, culposas o de mala fe. (El procedimiento de despacho de mercancías de la Superintendencia de Administración Tributaria en aduanas marítimas y los problemas que generan en los cobros de las obligaciones tributarias, Castro, Milvia, 2007, p. 33)

De acuerdo con los Artículos 40, 41, 69, 79, 89 y 90 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (2008), la clasificación de las mercancías se desglosa de la siguiente forma:

- Por su origen: mercancías nacionales y mercancías.
- Por el pago de los impuestos: mercancías exentas y mercancías gravadas.
- Por la autorización previa o prohibición para entrar o salir del país: mercancías peligrosas, mercancía prohibida y mercancías con contingente arancelario:

Asimismo, dichos artículos especifican que los regímenes aduaneros son los diferentes destinos, que puede someterse la mercancía, que se encuentra bajo

control aduanero, de acuerdo con los términos de la declaración presentada ante el servicio aduanero, existiendo entonces, los regímenes siguientes:

- Regímenes aduaneros definitivos: importaciones de mercancías definitivas, exportación definitiva de mercancías.
- Modalidades especiales de una importación o exportación definitiva: envíos postales, envíos urgentes, tráfico fronterizo, equipaje viajero, menaje de casa, pequeños envíos sin carácter comercial.
- Regímenes aduaneros temporales o suspensivos: importaciones temporales con reexportación en el mismo estado, exportación temporal con reimportación en el mismo estado, importación o admisión temporal para perfeccionamiento activo, exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo, depósito aduanero y tránsito aduanero.
- Regímenes aduaneros liberatorios: reimportación, reexportación, zonas francas.

El Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (1994), establece el procedimiento de valoración de las mercancías importadas, los elementos del valor en aduana, la determinación del valor en aduana en las ventas sucesivas y en las reimportaciones, la inversión de los métodos de valoración establecidos en los Artículos cinco y seis del Acuerdo de aplicación del artículo VII del GATT, la conversión de monedas centroamericanas, casos en que existe vinculación familiar, en las importaciones, las garantías que puede prestar el consignatario para el pago de los tributos determinados, el procedimiento para comprobar e investigar el valor declarado. (Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 1994, p.1)

Como se puede identificar previamente, las ventas sucesivas se encuentran desarrolladas en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, así como en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano – RECAUCA-; por lo que, la modalidad se encuentra debidamente sustentadas en

acuerdos internacionales y códigos aduaneros debidamente aceptados; por lo anterior, remarca la importancia de identificar las ventas sucesivas y cuál es el debido procedimiento contable y fiscal aplicable derivado que cualquier entidad individual o jurídica puede ser susceptible a la utilización de dicho procedimiento especial de importación o exportación.

2.3. El depósito aduanero como auxiliar de la función pública

Se consideran auxiliares de la función pública las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que participan ante el Servicio Aduanero en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.

El Artículo 19 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008), establece que se considerarán auxiliares los siguientes: agentes aduaneros, depositarios aduaneros, transportistas aduaneros y los demás que establezca el Reglamento. Los auxiliares serán responsables solidarios ante el Fisco, por las consecuencias tributarias derivadas de los actos, omisiones, infracciones y delitos en que incurran personalmente o sus empleados acreditados ante el Servicio Aduanero, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, administrativas y penales, a que dichos empleados queden legalmente sujetos. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 19, p. 6)

Los Auxiliares tendrán, entre otras, las obligaciones siguientes:

- a) Llevar registros de todos los actos, operaciones y regímenes aduaneros en que intervengan, en la forma y medios establecidos por el Servicio Aduanero.
- b) Conservar y mantener a disposición del Servicio Aduanero, los documentos y la información relativa a su gestión, por un plazo de cinco años.
- c) Exhibir, a requerimiento del Servicio Aduanero, los libros de contabilidad, sus anexos, archivos, registros contables y cualquier otra información de trascendencia tributaria o aduanera y los archivos electrónicos, soportes magnéticos o similares que respalden o contengan esa información.

- d) Transmitir electrónicamente, las declaraciones aduaneras e información complementaria relativa a los actos, operaciones o regímenes aduaneros en que participen.
- e) Cumplir con los formatos y procedimientos para la transmisión electrónica de datos, siguiendo los requerimientos de integración con los sistemas informáticos utilizados por el Servicio Aduanero.
- f) Comprobar las condiciones y estados de los embalajes, sellos, precintos y demás medidas de seguridad de las mercancías y medios de transporte y comunicar inmediatamente al Servicio Aduanero cualquier irregularidad, cuando les corresponda recibir, almacenar o transportar mercancías.
- g) Rendir y mantener vigente la garantía de operación, cuando esté obligado.
- h) Presentar anualmente certificación extendida por las autoridades competentes de que se encuentran al día en el pago de sus obligaciones tributarias.
- i) Cumplir los requisitos legales y administrativos a que estén sujetos los trámites, operaciones y regímenes aduaneros en que intervengan.
- j) Acreditar ante el Servicio Aduanero a los empleados que los representarán en su gestión aduanera.
- k) Velar por el interés fiscal.
- l) Mantener oficinas en el Estado Parte y comunicar al Servicio Aduanero el cambio de su domicilio fiscal, de sus representantes legales y cualquier otra información suministrada que requiera su actualización.
- m) En el caso de personas jurídicas, acreditar y mantener ante el Servicio Aduanero, para todos los efectos, un representante legal o apoderado con facultades de representación suficientes.

La garantía a que se refiere el inciso g) del Artículo 19 será determinada, fijada y ajustada de conformidad con los parámetros establecidos por el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA-. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 19, p. 6)

2.3.1. Agente aduanero

El Artículo 22 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008), define que el agente aduanero es el Auxiliar autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA-. La autorización para operar como agente aduanero es personal e intransferible.

Únicamente podrá hacerse representar por sus asistentes autorizados por el Servicio Aduanero. La intervención del agente aduanero o sus asistentes en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, será regulada por el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA-.

El Agente aduanero será solidariamente responsable con el declarante ante el Fisco, por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de los trámites, regímenes u operaciones en que intervenga y por el pago de las diferencias, intereses, multas, recargos y ajustes correspondientes. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 22, p. 8)

2.3.2. Transportista aduanero

El Artículo 24 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008), establece que el transportista es el auxiliar encargado de las operaciones y los trámites aduaneros relacionados con la presentación ante el Servicio Aduanero, del medio de transporte y carga, a fin de gestionar su ingreso, tránsito o salida de las mercancías.

El transportista será responsable directo ante el Servicio Aduanero, por el traslado o transporte de las mercancías objeto de control aduanero. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 24, p. 8)

2.3.3. Agente de transporte internacional

El Artículo 25 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008), establece que el agente de transporte internacional que subcontrata el transporte interno de mercancías bajo control aduanero, será solidariamente responsable con la persona que realiza dicha operación, por el pago de los tributos que se adeuden si las mercancías no llegan en su totalidad a su destino, sin perjuicio de las responsabilidades en que incurran por la posible comisión de infracciones aduaneras. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 25, p. 8)

2.3.4. Depositario aduanero

El Artículo 26 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008), establece que el Depositario aduanero es el Auxiliar responsable ante el Servicio Aduanero, por la custodia y conservación temporal de las mercancías, bajo el control y supervisión de la Autoridad Aduanera.

Las personas naturales o jurídicas que a cualquier título reciban, manipulen, procesen, transporten o tengan en custodia mercancías sujetas a control aduanero, serán responsables por las consecuencias tributarias producto del daño, pérdida o sustracción de las mercancías, salvo caso fortuito o fuerza mayor y demás eximentes de responsabilidad legalmente establecidas. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 26, p. 9)

2.3.5. Operadores económicos autorizados

El Artículo 29 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008), define que los operadores económicos autorizados son personas que podrán ser habilitadas por el Servicio Aduanero, para facilitar el despacho de sus mercancías. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 28, p. 9)

2.3.6. Regímenes aduaneros

El Artículo 91 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008), establece que las mercancías pueden destinarse a los siguientes regímenes aduaneros:

- Definitivos: Importación y exportación definitiva y sus modalidades;
- Temporales o Suspensivos: Tránsito aduanero; Importación Temporal con reexportación en el mismo estado; Admisión temporal para perfeccionamiento activo; Depósito de Aduanas o Depósito Aduanero; Exportación temporal con reimportación en el mismo estado; y Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo; y,
- Liberatorios: Zonas Francas; Reimportación y Reexportación.

Sin perjuicio de los regímenes antes citados, podrán establecerse otros regímenes aduaneros que cada país estime convenientes para su desarrollo económico. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 91, p. 22)

2.3.6.1. Importación definitiva

El Artículo 92 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008), establece que, la importación definitiva es el ingreso de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 92, p. 23)

2.3.6.2. Exportación definitiva

El Artículo 93 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008), define a la exportación definitiva como la salida del territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 93, p. 23)

2.3.6.3. Tránsito aduanero

El Artículo 94 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008), especifica el tránsito aduanero como el régimen bajo el cual las mercancías sujetas a control aduanero son transportadas de una aduana a otra por cualquier vía, con suspensión total de los tributos respectivos.

Las mercancías en tránsito aduanero estarán bajo custodia y responsabilidad del transportista, sin perjuicio de las responsabilidades de terceros. El tránsito aduanero podrá ser internacional o interno. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 94, p. 23)

2.3.6.4. Importación temporal con reexportación en el mismo estado

El Artículo 97 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008) concreta que, la importación temporal con reexportación en el mismo estado es el régimen que permite ingresar al territorio aduanero por un plazo determinado, con suspensión de tributos a la importación, mercancías con un fin específico, las que serán reexportadas dentro de ese plazo, sin haber sufrido otra modificación que la normal depreciación como consecuencia de su uso. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 97, p. 24)

2.3.6.5. Admisión temporal para el perfeccionamiento activo

El Artículo 98 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008), especifica que, la admisión temporal para perfeccionamiento activo es el ingreso al territorio aduanero con suspensión de tributos a la importación, de mercancías procedentes del exterior, destinadas a ser reexportadas, después de someterse a un proceso de transformación, elaboración o reparación u otro legalmente autorizado.

Previo cumplimiento de los requisitos, formalidades y condiciones establecidas en el Reglamento, podrá importarse definitivamente un porcentaje de las mercancías sometidas al proceso de transformación, elaboración o reparación u otro autorizado

bajo este régimen, de acuerdo a lo que establezca la autoridad competente. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 98, p. 24)

2.3.6.6. Depósito de aduanas o depósito aduanero

El Artículo 99 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008), denomina al depósito de aduanas o depósito aduanero como el régimen mediante el cual, las mercancías son almacenadas por un plazo determinado, en un lugar habilitado al efecto, bajo potestad de la Aduana, con suspensión de tributos que correspondan.

Las mercancías en depósito de aduanas, estarán bajo custodia, conservación y responsabilidad del depositario. Los depósitos de aduana podrán ser públicos o privados. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 99, p. 24)

2.4. Comercio internacional triangular

El Cross Trade conocido también como operaciones triangulares o venta cruzada, se refiere a aquellas operaciones en las que se ven involucradas tres empresas distintas, la particularidad de este tipo de operaciones es que cada una de las empresas se encuentra en un país diferente. La función de cada una se puede resumir de la siguiente forma:

- El proveedor, es decir, el exportador de las mercancías, el que fabrica las mercancías para los consumidores finales.
- El intermediario, cuya función es coordinar ambas empresas para el envío directo de las mercancías, considerando la demanda y oferta de la mercancía en un lugar específico.
- Realiza la labor de la compra al fabricante y la vende al comprador final.
- El cliente final, el importador final de las mercancías, es decir, la empresa que realmente requiere el producto o mercancía.

Lo que hace interesante este tipo de operaciones, y por ende sea la característica principal, es que el producto se transporta directamente desde el proveedor

(exportador) hasta el cliente final (importador) sin pasar por el territorio nacional del intermediario (siendo éste el titular de las operaciones).

Este tipo de operaciones del comercio internacional ha experimentado un camino ascendente, debido a que las empresas constantemente buscan formas de ahorro de transporte, logística y otros, lo que lleva también a evaluar las particularidades fiscales, legales y documentales que debe llevar este proceso.

La operación triangular no debe confundirse con las operaciones en las cuales la mercancía es transportada a un área aduanera exenta (Zona franca o Depósito aduanero), en las que se re-etiqueta, re-ensava y después se re-exporta al comprador final, pues en esta parte sólo intervienen dos empresas, y lo que hace el proveedor es aprovechar los beneficios fiscales de exención de impuestos, pero la zona franca o depósito aduanero no representa un intermediario.

En Latinoamérica, esta operación triangular es denominada como ventas sucesivas o ventas cruzadas, y las legislaciones de varios países la han incluido como parte del marco a fiscalizar. En la legislación de Perú, el Artículo 1 inciso j) del Capítulo 1 del Decreto Supremo N°186-99-EF Reglamento para la valoración de mercancías según el acuerdo del valor de la Organización Mundial del Comercio (1999), señala que las ventas sucesivas son las series de ventas de una misma mercancía antes de su nacionalización. En estos casos, para la valoración aduanera se tomará en consideración la última venta efectuada antes del despacho a consumo. (Perú. Decreto Supremo N°186-99-EF. 1999. P. 1).

La resolución No. DGA-588-2006 de la Dirección General de Aduanas del Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2006), explica que el concepto de ventas sucesivas surge a partir de situaciones que se producen dentro de las prácticas de comercio internacional, donde una primera compra-venta internacional es objeto de posteriores ventas, incluso ventas sucesivas realizadas posteriores al ingreso de las mercancías al territorio del país importador, pero antes de la importación definitiva,

o sea antes de la presentación ante la Autoridad Aduanera de la Declaración de Mercancías para la nacionalización de las mercancías importadas. (Costa Rica, Dirección General de Aduanas, Resolución-DGA-588-2006,2006, p. 1).

2.4.1. Marco legal de las ventas sucesivas en Guatemala

Como se observa, el término de Ventas Sucesivas es un término aduanero abarcado a nivel mundial y para el caso de Guatemala se encuentra contemplado en el Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, al indicar que la declaración aduanera de importación debe realizarse a partir del precio realmente pagado por las mercancías adquiridas mediante una venta sucesiva cuando ésta tenga lugar, y contemplarse los elementos de costo de seguro, flete, y demás establecidos en el artículo 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

El artículo denominado “Acuerdo Relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros del portal de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-” (2019), explica que Guatemala se adhirió a la Organización Mundial del Comercio en el año 1995, mediante el Decreto 37-95 del Congreso de la República de Guatemala y como parte de dicha organización, adquirió derechos y obligaciones con los países que ya formaban parte antes que Guatemala. Dentro de la obligaciones contraídas está la aplicación del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio -GATT- (en sus siglas en inglés), por lo que este Acuerdo pasa a formar parte de la legislación aduanera en materia de Valoración de Mercancía en Aduana. (Guatemala. Portal de la Superintendencia de Administración Tributaria, Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros, p. 1).

El Acuerdo Relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros se basa en la noción positiva del Valor y en la aplicación del

Precio realmente pagado o por pagar, para determinar el valor en aduana de las mercancías. En la actualidad, el método que más se utiliza es el “Valor de Transacción”, el cual es aplicado en el 90% de los casos según estadísticas elaboradas por el Comité de Valoración cuya sede está en Ginebra, Suiza. Por ello, es importante poseer los conocimientos técnicos y legales para poder interpretar y aplicar los métodos de valoración permitidos por este Acuerdo en función de una valoración justa, pronta y técnica a manera de realizar investigaciones del valor que demuestren, fehacientemente, el precio real de las mercancías objeto de duda razonable e investigación respectiva.

El artículo 9 del Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías (2008) establece que, en las ventas sucesivas que se realicen antes de la importación definitiva de las mercancías objeto de valoración, se tendrá en cuenta el valor que corresponda a la última transacción antes de la presentación de la Declaración de Mercancías; siempre que dicho valor cumpla con los requisitos que establece el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías. (Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 9, p. 8)

El Artículo 192 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano - RECAUCA- establece que, las ventas sucesivas que se realicen antes de la importación definitiva de las mercancías objeto de valoración, se tendrá en cuenta el valor que corresponda a la última transacción antes de la presentación de la declaración de mercancías; siempre que dicho valor cumpla con los requisitos. (Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 2008, artículo 192, p. 68).

Con base en lo regulado en el artículo 9 del Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, la declaración aduanera de importación debe realizarse a partir del precio realmente pagado por las mercancías adquiridas

mediante una venta sucesiva cuando ésta tenga lugar, y contemplarse los elementos de costo de seguro, flete, y demás establecidos en el artículo 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

2.5. Valor a consignar en las ventas sucesivas

En el artículo denominado “Valor en Aduana de la Mercancía – Ventas sucesivas” de la Dirección General de Tributos de España (2017), hace el cuestionamiento de que en los supuestos de dos o más contratos sucesivos concertados para la venta de mercancías antes de su importación ¿Cuál de las ventas determina el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al territorio aduanero de la Unión?

Dicho artículo da respuesta al cuestionamiento, identificando lo siguiente:

- a) Para la ÚLTIMA VENTA, o para las ventas realizadas cuando las mercancías ya están en el territorio aduanero de la Unión (por ejemplo, ventas de mercancías que se encuentran en una zona franca o en un depósito aduanero situado en el territorio de la Unión) previas a aquella venta a partir de la cual las mercancías se han despachado a libre práctica (la última en la cronología del tiempo).

En este caso, la posibilidad de admitir a efectos de la valoración aduanera, el precio resultante de la ÚLTIMA VENTA o de las ventas realizadas en el territorio aduanero comunitario, anteriores a la última venta cronológicamente en el tiempo.

- b) Para las VENTAS ANTERIORES (o PRIMERA VENTA) a la ÚLTIMA VENTA a partir de la cual las mercancías se introdujeron en el territorio aduanero comunitario. En este caso, si un importador pretende hacer valer, a efectos de configurar el valor en aduana, el importe resultante de una venta para la exportación, anterior en la cadena comercial a la ÚLTIMA VENTA (a partir de la cual las mercancías se introducen en el territorio aduanero comunitario), el

artículo 147.1 del Reglamento (CEE) nº 2454/93 lo admite, pero sobre el importador recae la carga de la prueba de que esa venta anterior es una venta que tiene por objeto, la exportación de las mercancías al territorio de la Unión. (Dirección General de Tributos de España, Valor en Aduana de la Mercancía – Ventas sucesivas, 2017, m p. 1)

El Artículo 192 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano - CAUCA- (2008), establece que en las ventas sucesivas que se realicen antes de la importación definitiva de las mercancías objeto de valoración, se tendrá en cuenta el valor que corresponda a la última transacción antes de la presentación de la declaración de mercancías; siempre que dicho valor cumpla con los requisitos que establece el Acuerdo y este Capítulo.

La resolución No. DGA-588-2006 de la Dirección General de Aduanas del Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2006), identifica el procedimiento para las ventas sucesivas aplicables, y éstas se desglosan a continuación:

- a) Ventas sucesivas de mercancías realizadas antes del ingreso al país de importación.
 - Cuando se trate de ventas realizadas previo al ingreso físico de las mercancías al país de importación, el importador deberá presentar el documento de transferencia de propiedad de las mercancías que le extienda el proveedor que realiza la última venta, además el importador cuando la autoridad aduanera lo requiera, deberá presentar los medios probatorios del pago total efectuado por las mercancías adquiridas.
 - Cuando el último proveedor esté domiciliado en el país de importación, la autoridad aduanera podrá exigir, de conformidad con el artículo 25 del Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías, que presente los medios de prueba que demuestren el precio total en que fueron vendidas las mercancías al importador.

- El importador que adquiera mercancías que se encuentran fuera del país de importación, como producto de una venta sucesiva, deberá declarar además del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, todos los costos y gastos en que incurra de conformidad con lo que establece el párrafo 1 del artículo 8 del Acuerdo, los que se agregaran al valor de transacción para conformar el valor en aduana.
- b) Ventas sucesivas de mercancías realizadas después del ingreso al país de importación, pero antes de su nacionalización.
- Las ventas sucesivas de mercancías que se realizan después del ingreso al país de importación, pero antes que se nacionalicen, son aquellas que se efectúan cuando las mercancías se encuentran bajo el régimen aduanero de zona franca o depósito de aduana.
 - Para efectos de determinar el valor en aduana, el importador deberá presentar el documento que demuestre el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, emitido por el proveedor que realiza la última venta. Además, el importador cuando la autoridad aduanera lo requiera, deberá presentar los medios probatorios del pago total efectuado por las mercancías adquiridas.
 - El documento que debe presentar el importador para acreditar el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías será el que el proveedor está obligado a emitir al realizar una transacción de mercancías extranjeras en el país de importación, de conformidad con lo que establezca la autoridad competente del país de importación, que para este caso es la factura comercial según lo dispuesto por la Dirección General de Tributación.
 - Cuando en el precio realmente pagado o por pagar no estén incluidos los ajustes a que se refiere el artículo 8 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, se adicionará en la medida que correspondan para conformar el valor en aduana de las mercancías importadas y cuando proceda, se deducirán los gastos o costos a que se refiere el párrafo 3 de la nota interpretativa al artículo 1 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y

Comercio, siempre que dichos gastos o costos se distingan del precio realmente pagado o por pagar.

- c) Los ajustes del artículo 8 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, así como los gastos y costos a que se refiere el párrafo 3 de la nota interpretativa del artículo 1 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, deberán determinarse sobre la base de datos objetivos y cuantificables. (Costa Rica, Dirección General de Aduanas, Resolución-DGA-588-2006,2006, p. 1).

Con base en las anteriores definiciones y puesto que en la práctica del comercio internacional es común que una primera venta internacional de mercancías sea objeto de posteriores ventas (“ventas sucesivas”), incluso realizadas con posterioridad al ingreso de las mercancías al territorio del país importador y que en el momento en que se efectúa la última venta están almacenadas en un depósito aduanero o zona franca del país de importación, sin haber sido destinadas al régimen de importación definitiva, en tal sentido aún conservan la calidad de mercancías extranjeras.

Por lo anterior, se puede observar que ambas legislaciones, tanto para la Unión Europea como a la Región Centroamericana, las ventas sucesivas son contempladas y asimismo se define la valoración de las mercancías bajo el marco legal consecuente; y también hace mención que debe cumplir ciertos requisitos para que sean consideradas ventas sucesivas, por lo que, es importante conocer a fondo cuáles son los requisitos, los ajustes más representativos efectuados a las ventas sucesivas y el impacto financiero y fiscal por efectuar este tipo de transacciones.

3. Metodología

Este capítulo contiene la metodología relacionada con el informe Marco fiscal y contable de las ventas sucesivas para una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo calificada como Depósito Aduanero como Auxiliar de la Función Pública, por los períodos 2019, 2020 y 2021.

3.1. Definición del problema

Derivado de las últimas actualizaciones a la legislación aplicable al sistema aduanero en la República de Guatemala, es necesario considerar los efectos que conlleva a nivel fiscal, la utilización de las ventas sucesivas enmarcadas en el Código Único Aduanero Centroamericano –CAUCA-, y específicamente, para una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo, calificada como Depósito Aduanero en función de Auxiliar de la Función Pública.

Por lo anterior, se define el problema siguiente: ¿Cuál es el marco fiscal y contable de las ventas sucesivas para una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo calificada como Depósito Aduanero en función de Auxiliar de la Función Pública?

3.2. Objetivos de la investigación

Los objetivos planteados en el presente informe se dividen en general y específicos y se exponen a continuación.

3.2.1. Objetivo general

Determinar el marco fiscal y contable de las ventas sucesivas para una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo calificada como Depósito Aduanero en función de Auxiliar de la Función Pública.

3.2.2. Objetivos específicos

Los objetivos específicos que se plantean son los siguientes:

- Identificar las ventas sucesivas, considerando las distintas actualizaciones a la legislación y normas contables.
- Describir los factores que originan que una empresa exportadora e importadora de bienes de consumo masivo utilice el procedimiento de ventas sucesivas.
- Identificar los beneficios y riesgos contables y fiscales para las empresas importadoras y exportadoras de utilizar el método de ventas sucesivas.
- Presentar un esquema de escenarios en los que se aplican las ventas sucesivas y el procedimiento sugerido a aplicar, considerando la legislación aplicable y normas contables.

3.3. Métodos de investigación

En la presente investigación se utilizaron los siguientes métodos:

3.3.1. Método científico

El método científico mediante el desarrollo de sus tres fases:

- Fase indagadora

En esta fase se recopiló información del tema: “Marco contable y fiscal de las ventas sucesivas aplicable a una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo con calificación de depósito aduanero como auxiliar de la función pública”.

- Fase demostrativa

Esta fase se basó en el trabajo de campo y análisis de la información de fuentes primarias y secundarias recopiladas. En esta fase se utilizaron los métodos y técnicas para la recopilación de toda la información.

- Fase expositiva

Se exponen los temas desarrollados en el informe final, el cual está conformado por capítulos de los temas y los resultados de la investigación.

3.3.2. Método analítico-sintético

Este método desglosó el objeto de estudio en cada una de sus partes con la finalidad de estudiarlas de forma individual; después se integraron para estudiarlas de forma sintética.

3.3.3. Método deductivo

Permitió analizar de un tema general a los hechos específicos o particulares, en las distintas situaciones que fueron necesarias durante el proceso de investigación.

3.3.4. Método estadístico

Realización de cuadros estadísticos obteniendo datos de las encuestas realizada al personal de análisis, así como de los gráficos que facilitaron la interpretación de los resultados.

3.4. Técnicas de investigación

Las técnicas de investigación documental y de campo utilizadas fueron las siguientes:

3.4.1. Investigación bibliográfica

Permitió recopilar información de fuentes secundarias, tales como: artículos de internet, reglamentos, leyes y textos relacionados con la problemática para su comprensión y proposición de una solución viable; para ello, se emplearán la siguiente técnica.

3.4.2. Análisis de datos seleccionados

Directamente se aplicó en la ejecución del proceso de revisión, en los documentos presentados para la determinación de la debida documentación de las ventas sucesivas. Esta técnica permitió confirmar el cumplimiento de la documentación de las ventas sucesivas y la mitigación de los riesgos relacionados del mismo.

3.4.3. Entrevistas

Se recopiló información a través de entrevistas para conocer los procedimientos actuales en las importaciones y exportaciones, asimismo se incluyen aspectos que determinaron el marco contable y fiscal de las ventas sucesivas. La entrevista fue efectuada al personal clave de la Compañía, directamente relacionada al proceso de importaciones/exportaciones.

3.4.4. Instrumentos

Con la aplicación de las técnicas de investigación, se utilizaron los siguientes instrumentos de investigación:

3.4.5. Listado de análisis

Para la documentación que soportó la transacción de las ventas sucesivas.

3.4.6. Cuestionario

Se utilizó un cuestionario con respuestas de opción múltiple para medir la calidad de supervisión realizada en relación a la estrategia contable y fiscal por las ventas sucesivas, aplicado al personal de la empresa.

3.4.7. Encuestas

Asimismo, se utilizaron encuestas para medir el nivel de conocimiento de las ventas sucesivas aplicables a los universitarios y profesionales universitarios; como aporte para identificar los puntos específicos a reforzar para el conocimiento de las ventas sucesivas.

3.4.8. Fichas de resumen y paráfrasis

Datos bibliográficos, reglamentos, leyes y textos relacionados con la problemática para su comprensión.

4. Marco contable y fiscal de las ventas sucesivas aplicable a una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo con calificación de Depósito Aduanero como auxiliar de la función pública

El resultado y análisis del informe denominado “Marco contable y fiscal de las ventas sucesivas aplicables a una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo con calificación de Depósito Aduanero como auxiliar de la función pública” se presenta a continuación, y se encuentra relacionado con la definición del problema, objetivos general y específicos, por los períodos comprendidos de los años 2019 al 2021.

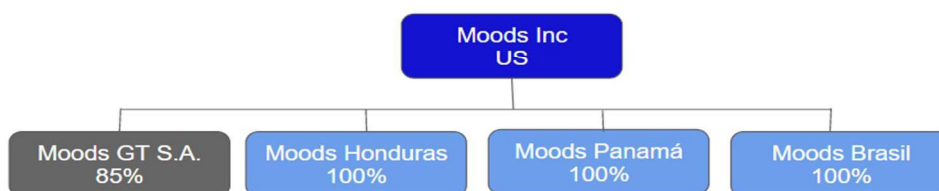
El objeto de estudio fue la compañía denominada Moods de Guatemala Sociedad Anónima, la cual fue constituida como una persona jurídica el 19 de mayo de 1986 bajo las Leyes de la República de Guatemala, la inscripción en Registro Mercantil hace constar que se encuentra por período indefinido.

La empresa se dedica a la distribución, importación y exportación de galletas y jugos. La casa matriz Moods Inc se encuentra ubicada en Estados Unidos, y es accionaria del 100% de las subsidiarias que se ubican en Honduras, Panamá y Brasil, y accionista del 85% de Moods de Guatemala Sociedad Anónima.

Gráfica 1

Estructura organizativa de Moods de Guatemala S.A.

Vigente al 30 de junio de 2020



Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

Moods de Guatemala Sociedad Anónima se encuentra inscrita en la Administración Tributaria como contribuyente del Régimen General del Impuesto al Valor Agregado y en el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, asimismo realiza actividades de auxiliar de la función pública como Depósito Aduanero y se encuentra calificado como Contribuyente Mediano Especial.

Dentro de las principales políticas contables adoptadas por la Compañía, para la preparación de la información financiera se encuentran las siguientes:

- Cuentas por Cobrar. Las cuentas por cobrar se encuentran registradas a su valor de transacción de acuerdo a las ventas efectuadas en el territorio nacional y al exterior. La Compañía utiliza el método de la reserva para las cuentas incobrables, efectuando una reserva del 3% sobre los saldos de las cuentas por cobrar, de acuerdo al máximo permitido por la legislación fiscal aplicable.
- Inventarios. Los inventarios de producto terminado se valúan bajo el método primero en entrar primero en salir (PEPS).
- Propiedad, planta y equipo. Estos activos se registran al costo de adquisición y se deprecian por el método de línea recta a tasas fijadas con las disposiciones de la Ley de Actualización Tributaria.
- Provisión para indemnizaciones laborales. De acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo de Guatemala, las compensaciones que van acumulándose a favor de los empleados se pagan en caso de despido injustificado o de muerte. La política de la Compañía es provisionar el 8.33% del total de sueldos pagados en el año.
- Capital. Las acciones ordinarias se incluyen como parte del patrimonio. Los dividendos sobre las acciones se reconocen en el patrimonio en el período en que los mismos son declarados por la Asamblea de Accionistas.
- Reserva Legal. De acuerdo con el Código de Comercio, la reserva se realiza sobre la base del 5% de las utilidades netas de cada ejercicio y no debe ser distribuida a los accionistas.
- Ingresos. Los ingresos se registran de acuerdo al método de lo devengado. Los ingresos por ventas son reconocidos cuando han sido entregados al cliente y

específicamente por la distribución y exportación de galletas y jugos. En la cuenta de Otros ingresos se incluyen todos lo relacionado a distintos conceptos a la venta de galletas y jugos.

- Costo de Ventas. El costo de ventas corresponde a los costos incurridos en la producción, comercialización y distribución.
- Transacciones en moneda extranjera. Los activos y pasivos denominados en moneda extranjera están registrados al tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción, los saldos se convierten a los tipos de cambio vigentes a la fecha de los estados financieros.
- Unidad monetaria y tipo de cambio. La moneda de Guatemala es el Quetzal.

4.1. Identificar las ventas sucesivas, considerando las distintas actualizaciones a la legislación y normas contables

Previo al inicio de la discusión de resultados, es necesario dar respuesta al primer objetivo específico, que está relacionado a identificar las ventas sucesivas considerando las distintas actualizaciones a la legislación y normas contables.

Como parte de las técnicas de investigación indicadas, la entrevista fue trasladada al personal clave de Moods de Guatemala, para conocer el proceso actual de las importaciones/exportaciones, obteniendo para fines del estudio la siguiente información:

Pregunta de entrevista. ¿Cuál es el proceso de exportaciones a clientes y bajo qué modalidad se realizan?

Moods de Guatemala proporciona el esquema de las importaciones de producto terminado desde casa matriz y que posteriormente exporta a las afiliadas en el exterior (Honduras, Panamá y Brasil).

Actualmente, la Compañía por encontrarse calificado como Depósito Aduanero realiza el procedimiento siguiente, para fines de descripción de las operaciones:

1. Moods INC recibe el pedido de los productos, esta información es proporcionada por Moods GT, quien se encarga de recopilar los pedidos de Honduras, Panamá y Brasil. Al tener los pedidos, prepara la logística de los embarques para Guatemala, en donde se centraliza toda la operación de exportación.
2. Los contenedores ingresan bajo el Régimen Aduanero de Depósito Aduanero con la declaración de mercancías con identificación 150-DA, este régimen aduanero temporal o suspensivo permite que las mercancías sean almacenadas por un plazo de un año con suspensión de tributos, esto quiere decir, que mientras estén dentro del Depósito Aduanero no pagan Derechos Arancelarios de Importación e Impuesto al Valor Agregado, asimismo es necesario mencionar que durante el plazo del depósito podrán ser sometidas a actividades, siempre que éstas no se alteren o se modifique la naturaleza de las mismas, es decir, si el Cliente decide incluir un sticker con información a cada caja de jugo o galletas, este Régimen lo permite realizar puesto que no se está modificando la naturaleza de la mercancía. Por lo que, la Compañía resguarda en el Depósito los productos que serán exportados a Honduras, Panamá y Brasil, esto para no caer en gastos adicionales que pudieran perjudicar la rentabilidad de la Compañía.
3. El tercer paso es cuando las mercancías solicitadas por Moods Guatemala para consumo en el país deben ser nacionalizadas, este procedimiento se realiza por medio de la declaración de mercancías 23-DI que se refiere a la importación definitiva de las mercancías, es decir, al salir del Depósito Aduanero deberá realizar la nacionalización y pago de los impuestos correspondientes.
4. El último paso para la liberación de las mercancías es exportar desde el Depósito Aduanero a Honduras, Panamá y Brasil sin realizar la nacionalización, y este es un procedimiento permitido aduanalmente, y lo que se pretende es no castigar al contribuyente al nacionalizar productos que posteriormente serán exportados, con lo que castigaría al contribuyente a

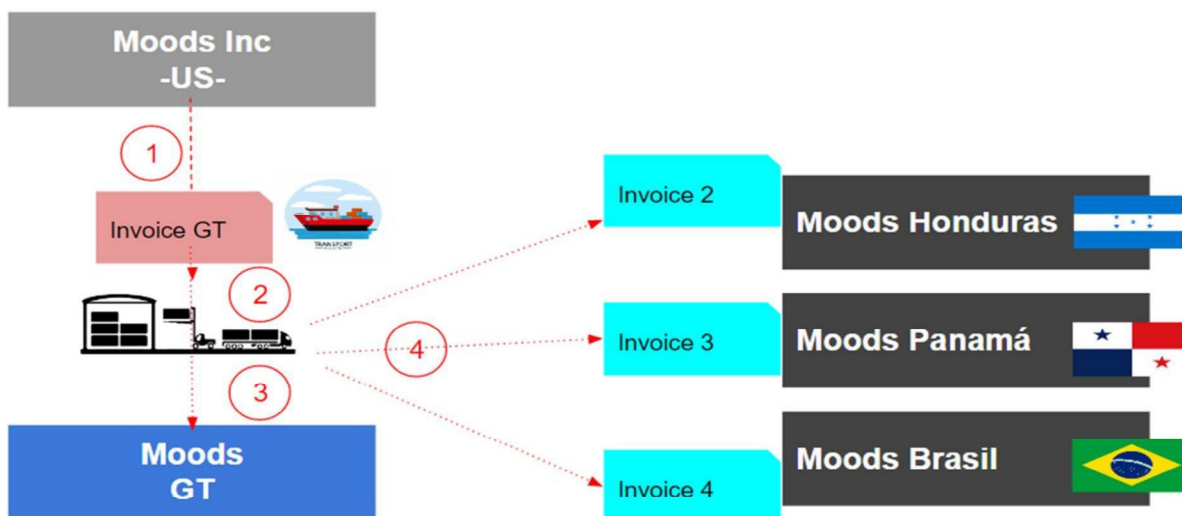
pagar un Impuesto al Valor Agregado que no podrá compensar más adelante por no generar el débito fiscal suficiente para poder compensarlo.

5. El punto importante de este esquema es el hecho de que Moods Inc. US proporciona mercancías a Moods GT para que pueda trasladarlo a los países, pero la vinculación no se pierde en cuanto a términos contractuales, puesto que Moods GT deberá pagar las compras de las mercancías a Moods Inc. US y cobrar las ventas a Honduras, Panamá y Brasil, lo que supone el mejor escenario para documentar debidamente cada proceso, y es por esto que la Compañía reporta las ventas gravadas al Impuesto Sobre la Renta y las compras de mercancías como gastos deducibles.

Así se muestra el esquema actual, en el que se observa la debida diligencia de los tiempos para que no se cumpla el año con mercancías dentro del Depósito Aduanero y que represente un Impuesto al Valor Agregado acumulado; se muestra la gráfica 2 relacionada al esquema actual de las importaciones/exportaciones bajo el Depósito Aduanero:

Gráfica 2

Esquema actual de las importaciones/exportaciones bajo el Depósito Aduanero



Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

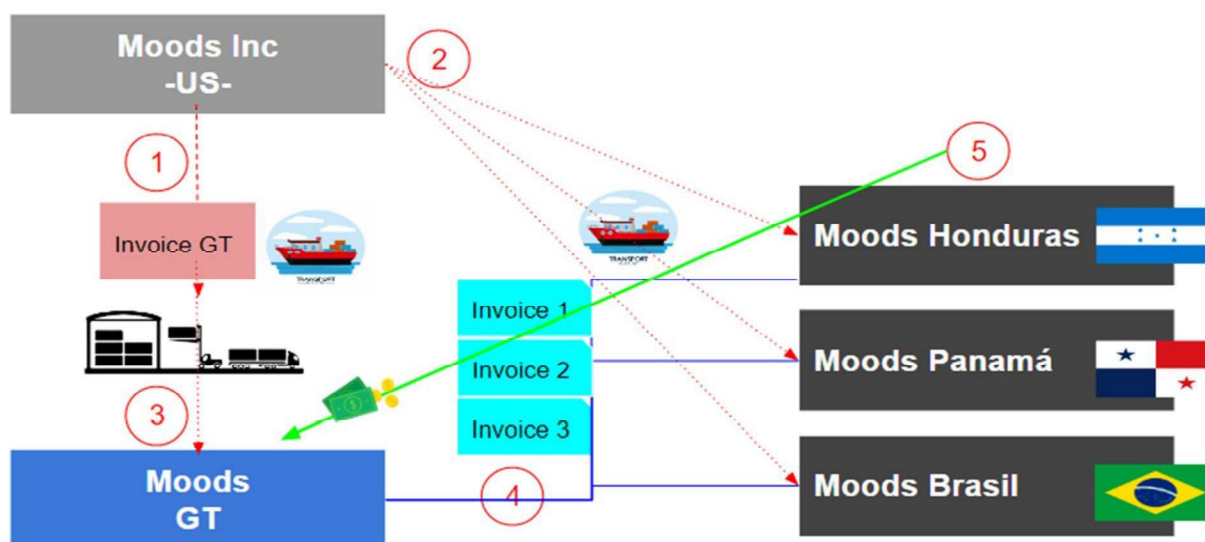
Análisis de información y resultados:

Derivado del procedimiento presentado por Moods de Guatemala respecto a las importaciones efectuadas y que posteriormente exporta a las subsidiarias ubicadas en Honduras, Panamá y Brasil, es necesario analizar que esta operación representa una operación normal efectuada bajo el Depósito Aduanero y no una venta sucesiva, lo que indica que actualmente la compañía no se encuentra bajo la modalidad de ventas sucesivas.

El término de ventas sucesivas surge por las prácticas de comercio internacional, dónde la primera compra-venta es objeto de posteriores ventas, incluso antes de ingresar al territorio nacional o del importador; por lo que, es necesario resaltar que para Moods de Guatemala la modalidad de ventas sucesivas es aplicable pues básicamente importa los productos directamente de casa matriz y luego sirve como intermediaria para exportar a las subsidiarias, y se presenta el esquema de cómo quedaría bajo la modalidad de ventas sucesivas y el procedimiento a seguir:

Gráfica 3

Estructura de las Ventas Sucesivas para Moods de Guatemala, S.A.



Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

1. Moods Inc. -US- vende el producto a Moods de Guatemala, es decir, emite la factura a Guatemala por el valor total solicitado (incluyendo los pedidos de Honduras, Panamá y Brasil), tal como normalmente se realiza en el escenario normal, este proceso no cambia con relación al escenario normal.

2. El segundo procedimiento es realizar la exportación directa desde Moods Inc. -US- a las subsidiarias ubicadas en Guatemala, Honduras, Panamá y Brasil. En este punto, se observa el cambio del escenario normal a una **venta sucesiva**; como se observa, aún y cuando la factura es emitida por el total de los contenedores el producto es despachado directamente a las subsidiarias en Honduras, Panamá y Brasil, y la titularidad siempre es de Moods de Guatemala. Conforme lo establecido en el Artículo 192 de la **Sección II** Determinación del valor en aduana en las ventas sucesivas, las reimportaciones y las mercancías que no son objeto de venta **Capítulo II** Valor en aduana de las mercancías **Título III** Elementos en que se basa la aplicación de los derechos arancelarios y demás medidas previstas en el marco de los intercambios de mercancías del Reglamento del Código Aduanero y Centroamericano:
“Artículo 192. Ventas sucesivas. En las ventas sucesivas que se realicen antes de la importación definitiva de las mercancías objeto de valoración, se tendrá en cuenta el valor que corresponda a la última transacción antes de la presentación de la declaración de mercancías; siempre que dicho valor cumpla con los requisitos que establece el Acuerdo y este Capítulo.”

3. Moods de Guatemala se encuentra calificado como Depósito Aduanero, situación que no cambiará, Moods Inc. -US- exportará el producto terminado a Moods de Guatemala, y ésta a su vez ingresará el producto en el Depósito Aduanero, únicamente por el producto importado para venta local en Guatemala. El ingreso al Depósito Aduanero, como fue mencionado previamente, es para efectos del uso del efectivo de manera eficiente, pues la Compañía realizará el pago de los impuestos de importación hasta el momento de la nacionalización, es decir, cuando necesite trasladar dicho producto para

venta a sus clientes locales. La figura del depósito aduanero está establecido en el Artículo 99 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- (2008) y denomina al depósito de aduanas o depósito aduanero como el régimen mediante el cual, las mercancías son almacenadas por un plazo determinado, en un lugar habilitado al efecto, bajo potestad de la Aduana, con suspensión de tributos que correspondan.

Si dentro de los objetivos de la Compañía se encuentra la compra de un contenedor con un volumen alto, el Depósito Aduanero representa una excelente opción, derivado que la mercancía podrá ser resguardada mientras se hace uso de los distintos lotes del contenedor y nacionalizar sólo los lotes que utilizará para la venta local, asimismo representa otros beneficios que se detallan a continuación:

- Eficiencia en el uso del efectivo.
- Exportación directa desde el Depósito Aduanero sin incurrir en gastos de nacionalización.
- El período de un año es razonable para las operaciones que desea realizar la Compañía.

4. Moods de Guatemala deberá facturar a las subsidiarias de Honduras, Panamá y Brasil el producto despachado por Moods Inc. -US-, este proceso cambia pues anteriormente, el proceso previo era importar y nacionalizar todo el producto en Guatemala y luego exportar a los países; sin embargo, este proceso requiere que Moods de Guatemala realice la venta a países aún y cuando el producto despachado a los países no fue nacionalizado o ingresó a territorio guatemalteco.

Como fue mencionado previamente, esto representa la venta sucesiva y por tal cuestión es necesario conocer los preceptos aduaneros, legales y fiscales aplicables para tener un entendimiento previo de los conceptos. Aún y cuando existe escasa información acerca del tratamiento que se le dan a las ventas sucesivas, a Administración Tributaria emitió el Criterio tributario institucional

No. 3-2019, el cual se encuentra relacionada a “Los costos, gastos, e ingresos de las mercancías adquiridas y vendidas, en el extranjero (no nacionalizadas y no exportadas) y su efecto en la determinación y cálculo del Impuesto Sobre la Renta”:

En dicho criterio, se identifica que a partir de la vigencia del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, no existe certidumbre respecto a si son o no deducibles al Impuesto Sobre la Renta los costos incurridos en la adquisición de mercancías en el extranjero, y que luego éstas son vendidas a clientes en el exterior, y que en este caso en particular, no ingresan al territorio nacional.

Es decir, tal como se mostró previamente, existe la titularidad, obligaciones y derechos contraídas por dicho inventario, pero dichas mercancías no ingresen al territorio nacional; es decir, no son nacionalizadas, en consecuencia, las rentas así obtenidos deben o no ser consideradas como gravadas en el ámbito de aplicación del Impuesto Sobre la Renta, situación que se desarrolla más adelante.

5. El último paso no cambia y es el procedimiento de pago, el cual deberán efectuar los países directamente a Moods de Guatemala, con base en las regulaciones específicas de bancarización y adicionalmente Moods de Guatemala continúa con el mismo procedimiento de efectuar el pago a Moods Inc. -US- por el producto adquirido.
6. Un punto adicional a agregar, es que para el caso de la calificación como contribuyente mediano especial, al ser una calificación otorgada por la Administración Tributaria con base en ciertos lineamientos específicos que pueden variar desde los ingresos obtenidos durante cierto período anual, el comportamiento en el pago de los impuestos o bien, por estar bajo la modalidad de un régimen de beneficios fiscales, es necesario mencionar que con base en

esta nueva modalidad de ventas sucesivas no debiera existir ningún cambio en cuanto a la calificación de Contribuyente Especial.

Lo anterior, derivado que el volumen de los ingresos no cambiará; sin embargo, podría llamar la atención del fisco por el tratamiento fiscal y contable que más adelante es analizado a detalle.

Por lo anterior se concluye que la Compañía puede aplicar a la modalidad de las ventas sucesivas, puesto que el procedimiento de importación/exportación permite beneficiarse en cuanto a procesos logísticos, al contar con un despacho directo desde US a países y se evitan los traslados desde US a GT y luego de GT a países lo incrementa los costos logísticos.

Bajo este precepto las ventas sucesivas, son aplicables en cuanto a la logística de los envíos de los despachos, lo que permite cumplir con el primer objetivo de la investigación, relacionado a la identificación de las ventas sucesivas considerando las distintas actualizaciones a la legislación y normas contables.

4.2. Factores que originan utilizar la modalidad de las de ventas sucesivas

El segundo objetivo específico del informe se relaciona a la descripción de los factores que originan que una empresa exportadora e importadora de bienes de consumo masivo utilice el procedimiento de ventas sucesivas; siguiendo la técnica de investigación enfocada en la entrevista, se consultó al personal clave de Moods de Guatemala, obteniendo la siguiente información:

Pregunta de entrevista. ¿Cuáles son los factores que motivarían a Moods de Guatemala cambiar la modalidad actual de importaciones/exportaciones a la modalidad de ventas sucesivas?

Las respuestas de los entrevistados relacionadas a los factores que motivan el cambio a ventas sucesivas, se detallan a continuación:

- Mejora en la logística de las importaciones/exportaciones.

- Los tiempos de entrega de los productos disminuyen.
- La relación contractual no debe cambiar entre el comprador-vendedor.
- Que proporcione un valor agregado a los procedimientos actuales.
- Ahorros en los impuestos externos.
- Ahorros en los impuestos directos e indirectos internos.
- La utilización de las ventas sucesivas deben tener regulación fiscal y legal.
- Las transacciones contables deben ser transparentes y no constituir un procedimiento adicional en la que se invierta más tiempo del necesario.

Análisis de información y resultados:

En el punto 4.1 se demostró la factibilidad a nivel de procesos de que Moods de Guatemala pudiera cambiarse a la modalidad de ventas sucesivas; sin embargo, el hecho de que sea factible un proyecto no necesariamente significa que deba realizarse.

Como parte importante del objetivo general que es determinar el marco contable y fiscal de las ventas sucesivas para una empresa importadora y exportadora de bienes de consumo masivo calificada como Depósito Aduanero en función de Auxiliar de la Función Pública, es necesario conocer también los factores que motivan al cambio de las ventas sucesivas y que son puntos determinantes y detonantes para que Moods de Guatemala cambie a la modalidad de ventas sucesivas.

4.2.1. Mejora en la logística y tiempos de entrega de las importaciones/exportaciones

Esta mejora fue comprobada en la gráfica 3 Estructura de las Ventas Sucesivas para Moods de Guatemala, S.A., en la que se observa que la venta sucesiva precisamente induce a una mejora logística al despachar directamente a los países de Honduras, Panamá y Brasil; lo que se traduce en despachos directos eficientes con mejoras de tiempos e involucración directa desde las bodegas de Moods Inc. - US- hacía Guatemala, Honduras, Panamá y Brasil.

4.2.2. La relación contractual no cambia entre el comprador-vendedor

Es un factor importante y distintivo de las ventas sucesivas, aunque Moods Inc. -US- realice el despacho directo a Honduras, Panamá y Brasil, la titularidad de los productos despachados es de Moods de Guatemala y quién tiene los derechos y obligaciones contractuales con los países mencionados previamente; por lo que, un punto a favor es que no cambia la relación contractual, y en temas de pago continúa el mismo procedimiento de Moods de Guatemala a Moods Inc. -US-, y de cobro de Moods de Guatemala a las subsidiarias de Honduras, Panamá y Brasil.

4.2.3. Ahorros en los impuestos externos e internos

Como fue mencionado previamente, aún y cuando la modalidad es factible para Moods de Guatemala, debe haber un motivante detrás del cambio, y un factor es el ahorro en los impuestos externos e internos, lo cual según la aplicación de la normativa fiscal-legal otorgaría efectivamente un ahorro en dichos impuestos.

Este tema será desarrollado en el punto 4.3 Proyección de ahorros, para cuantificar el ahorro en impuestos externos e internos.

4.2.4. La utilización de las ventas sucesivas deben tener regulación fiscal y legal

Precisamente el marco teórico representa la regulación fiscal y legal de las ventas sucesivas, enmarcado en el Capítulo 2 del presente informe, y adicionalmente se detalla una matriz de la legislación aduanera de las ventas sucesivas:

Cuadro 2

Matriz de Legislación Aduanera de las Ventas Sucesivas

Artículo	Base Legal	Descripción
8	Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994	Determinación del valor en aduana de las mercancías en general
9	Reglamento Centroamericano sobre Valor aduanal de las ventas	la Valoración Aduanera de las sucesivas, el valor que corresponda a la última transacción antes de la presentación de la declaración de mercancías
192	Reglamento del Código Aduanero y Centroamericano	Valor aduanal de las ventas sucesivas, el valor que corresponda a la última transacción antes de la presentación de la declaración de mercancías

Fuente: Elaboración propia con base en información de investigación realizada.

El Artículo 192 de la **Sección II** Determinación del valor en aduana en las ventas sucesivas, las reimportaciones y las mercancías que no son objeto de venta
Capítulo II Valor en aduana de las mercancías **Título III** Elementos en que se basa la aplicación de los derechos arancelarios y demás medidas previstas en el marco de los intercambios de mercancías del Reglamento del Código Aduanero y Centroamericano, establece lo siguiente:

“Artículo 192. Ventas sucesivas. En las ventas sucesivas que se realicen antes de la importación definitiva de las mercancías objeto de valoración, se tendrá en cuenta el valor que corresponda a la última transacción antes de la presentación de la

declaración de mercancías; siempre que dicho valor cumpla con los requisitos que establece el Acuerdo y este Capítulo.”

El Artículo 9 del Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías regula lo relacionado al valor de las mercancías en aduanas y determina tácitamente que la última transacción antes de la presentación de la Declaración de Mercancías será el valor a consignar.

“Artículo 9. En las ventas sucesivas que se realicen antes de la importación definitiva de las mercancías objeto de valoración, se tendrá en cuenta el valor que corresponda a la última transacción antes de la presentación de la Declaración de Mercancías; siempre que dicho valor cumpla con los requisitos que establece el Acuerdo y este Reglamento.”

Relacionado al Artículo 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, regular cómo se determina el valor en aduana y los aspectos que adicionan al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

Para efectos de conocer los términos aduaneros, se detallan las definiciones que se desglosan en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-:

Regímenes aduaneros. Se refieren a los distintos destinos que pueden someterse las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, conforme los términos de la Declaración de Mercancías que haya sido presentada ante la autoridad aduanera. Es decir, que toda mercancía que ingrese o salga del territorio aduanero podrá someter a cualquiera de los regímenes aduaneros establecidos en la legislación nacional, siempre y cuando cumpla con los requisitos y procedimientos legalmente establecidos.

Gráfica 4
Regímenes Aduaneros



Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada y obtenida del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-.

Regímenes aduaneros. Se refieren a los distintos destinos que pueden someterse las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, conforme los términos de la Declaración de Mercancías que haya sido presentada ante la autoridad aduanera.

- **Importación definitiva.** Es el ingreso de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero, es menester indicar que con la aplicación de este régimen el contribuyente estará condicionado al pago de los Derechos Arancelarios de Importación -DAI-, Impuesto al Valor Agregado -IVA- y otros impuestos específicos, cuando apliquen.
- **Sustitución:** Proceso que permite sustituir mercancías que fueron importadas y que presentan diferencias no detectadas al momento del despacho aduanero. La sustitución podrá autorizarse cuando se presenten las siguientes causas: a) vicios ocultos, b) las mercancías idénticas o similares no estará afecta al pago de tributos y c) que no satisfagan los términos del contrato.

- **Importación definitiva 23-DI:** Mercancías para uso o consumo en el país, que proceden de un almacén fiscal o depósito aduanero y que estarán sujetas al pago de derechos e impuestos.
- **Declaración de mercancías.** Documento mediante el cual el declarante expresa libre y en forma voluntaria el régimen al cual someterá las mercancías, aceptando las obligaciones que se imponen de acuerdo a las disposiciones legales. El declarante es la persona individual o jurídica que efectúa o en nombre del cual se efectúa una declaración de mercancías.

4.3. Proyección de ahorros de impuestos externos e internos bajo la modalidad de ventas sucesivas

Los ingresos proyectados de julio a diciembre 2020 y enero a diciembre 2021 son determinantes para identificar los ahorros de los impuestos externos e internos bajo la modalidad de ventas sucesivas, por lo cual, fue solicitada la información a Moods de Guatemala y se encuentra basada en la entrevista al personal clave de la compañía:

Pregunta de entrevista. ¿Cuál ha sido el porcentaje de exportaciones de las ventas totales registradas para los períodos 2019 y primer semestre del 2020?

La compañía proporcionó información de las ventas actuales de los períodos comprendidos del 2019 y primer semestre del 2020, indicando que estas ventas locales y por exportaciones a las subsidiarias en Honduras, Panamá y Brasil; para el efecto se muestra el comportamiento de las exportaciones y ventas locales:

Como puede observarse en el cuadro 3, para el año 2019 las exportaciones representaron el 88% de las ventas totales efectuadas y para el primer semestre disminuye a 65% de las ventas totales; de acuerdo a lo comentado por Moods, esta disminución se debió a la situación actual de contingencia en el Guatemala y que afectó las exportaciones debido a las regulaciones del Ministerio de Salud para consumibles.

Cuadro 3
Ventas efectuadas por exportaciones y ventas locales
Períodos comprendidos del 2019 y primer semestre del 2020
Cifras en Miles de Quetzales

Descripción	2019	% Ventas	Enero a Junio 2020	% Ventas
Exportaciones	81,312	88%	22,523	65%
Ventas locales	11,088	12%	12,128	35%
Ventas totales	92,400	100%	34,650	100%

Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

Pregunta de entrevista. ¿Cuáles son las ventas proyectadas de julio a diciembre 2020 y de enero a diciembre 2021, y el porcentaje de exportaciones de las ventas totales?

Moods de Guatemala presenta las ventas estimadas para el segundo semestre del 2020 y para el período 2021, para lo cual se muestra el siguiente cuadro:

Cuadro 4
Ventas estimadas exportaciones y ventas locales
Períodos estimados del segundo semestre 2020 y período 2021
Cifras en Miles de Quetzales

Descripción	Julio a Sept. 2020	% Ventas	2021	% Ventas
Exportaciones	45,677	85%	93,091	89%
Ventas locales	8,061	15%	11,506	11%
Ventas totales	53,737	100%	104,597	100%

Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

Las exportaciones estimadas para el segundo semestre del 2020 muestran un incremento con relación a las ventas del primer semestre del mismo año, lo anterior

basado en la demanda de productos con base en requisiciones de las subsidiarias de Honduras, Panamá y Brasil, y que se basa en que las restricciones han disminuido para el mercado y se prevé un escenario normal a partir de agosto 2020, lo cual permite dicho incremento.

Análisis de resultados:

Con base en la anterior información, las ventas sucesivas son aplicables a Moods de Guatemala, por el hecho de poder cumplir con las condicionantes para realizarlas y que se enumeran a continuación:

- Que las exportaciones sean superiores al 50% de las ventas totales, con el fin de que el proyecto sugerido sea aplicable; aún y cuando, en la legislación aduanera y fiscal no especifican un límite para poder considerarse una venta sucesiva, es necesario mencionar que si las exportaciones son menores al 50% el proyecto no sería atractivo pues no se lograrían obtener los ahorros que permite este proyecto.

En los cuadros 3 y 4, la tendencia de exportaciones en proporción a las ventas totales fue la siguiente: 88% para el período 2019, 65% para el período de enero a junio 2020, estimado del 85% para el período de julio a diciembre 2020 y un 89% para el período 2021. Lo anterior permite a Moods de Guatemala ser candidata específica para poder aplicar las ventas sucesivas.

Dicha información será utilizada para efectos del análisis de los resultados desarrollados más adelante.

4.3.1. Proyección de ahorros en los impuestos de importación

Para efectos fiscales, la totalidad de los ingresos por exportaciones son consideradas como parte de los ingresos gravados para el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, y exentos del Impuesto del Valor Agregado conforme lo establece el Artículo 2 numeral 4) y Artículo 7 numeral 2 del Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, las importaciones derivado que cumplen con todos los requisitos de nacionalización y son relacionados a la actividad la principal de la Compañía se considera deducible el costo de producción y venta de los bienes conforme lo establece el Artículo 21 numeral 1) del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, y de la misma forma por estar relacionado a las actividades económicas el crédito fiscal es procedente conforme lo establecen el Artículo 2 numerales 3) y 5), Artículo 3 numeral 3 y Artículo 15 del Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

4.3.2. Proyección de ahorros en el Impuesto Sobre la Renta

El estado de resultados de los períodos 2019 al 2021 es esencial para identificar los ahorros bajo la modalidad de las ventas sucesivas, la información fue solicitada a Moods de Guatemala y se encuentra basada en la entrevista al personal clave de la compañía:

Pregunta de entrevista. Proporcionar el Estado de Resultados de los períodos del 2019 al 2021.

Moods de Guatemala proporciona el Estado de Resultados de los períodos de enero a diciembre 2019 y enero a junio 2020, así como los proyectados de julio a diciembre 2020 y enero a diciembre 2021, con el fin de determinar los impuestos pagados en concepto del Impuesto Sobre la Renta.

Cuadro 5
Estado de Resultados
Períodos comprendidos de enero a diciembre del 2019 y 2020
Cifras en Miles de Quetzales

Descripción	2019	Estimado		Total 2020	2020 vrs 2019
		Enero a Junio 2020	Julio a Sept. 2020		
Exportaciones	81,312	22,523	45,677	68,199	(13,113)
Ventas locales	11,088	12,128	8,061	20,188	9,100
Ventas totales	92,400	34,650	53,737	88,387	(4,013)
(-) Costo de Ventas	(38,808)	(14,553)	(22,570)	(37,123)	1,685
Margen bruto	53,592	20,097	31,168	51,265	(2,328)
Gastos de operación	(15,708)	(5,891)	(9,135)	(15,026)	682
Utilidad en operación	37,884	14,207	22,032	36,239	(1,645)
Otros gastos/ingresos	(111)	(121)	(81)	(202)	(91)
Utilidad antes del ISR	37,773	14,086	21,951	36,037	(1,736)
Impuesto determinado	9,443	3,521	5,488	9,009	(434)
Utilidad neta	28,330	10,564	16,463	27,028	(1,302)

Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

De acuerdo al cuadro 5, Moods de Guatemala proyecta determinar un impuesto por pagar por Q.9.0 Millones para el período 2020 en comparación con los Q9.4 Millones del período 2019, teniendo una variación de Q1.3 Millones disminuyendo con relación al período 2019.

La disminución se encuentra relacionada a lo indicado respecto a las restricciones de contingencia en el territorio guatemalteco.

Para el período 2020, que incluye el estimado de julio a diciembre 2020 en comparación con el período 2021 refleja un incremento en el impuesto determinado por Q1.5 Millones, con base en las proyecciones de ventas y costos y gastos relacionados.

Cuadro 6
Estado de Resultados
Períodos comprendidos de enero a diciembre del 2020 y 2021
Cifras en Miles de Quetzales

Descripción	2020	2021	2021 vrs 2020
Exportaciones	68,199	93,091	24,892
Ventas locales	20,188	11,506	(8,682)
Ventas totales	88,387	104,597	16,210
(-) Costo de Ventas	(37,123)	(43,931)	(6,808)
Margen bruto	51,265	60,666	9,402
Gastos de operación	(15,026)	(18,827)	(3,802)
Utilidad en operación	36,239	41,839	5,600
Otros gastos/ingresos	(202)	275	477
Utilidad antes del ISR	36,037	42,114	6,077
Impuesto determinado	9,009	10,528	1,519
Utilidad neta	27,028	31,585	4,558

Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

Análisis de resultados:

Con base en la información proporcionada por Moods de Guatemala, se realiza el análisis de los efectos por las ventas sucesivas, para lo cual se considerará cada apartado del Estado de Resultados para efectuar el comparativo y proyección de ahorros por los periodos 2020 y 2021.

4.3.2.1. Efecto de las ventas sucesivas en los ingresos

De acuerdo a la información proporcionada por Moods de Guatemala, se determinan los ingresos que se encontrarán relacionados a las ventas sucesivas, y para los cuáles debe determinarse el tratamiento fiscal y contable.

Conforme lo establecido por el Artículo 2 numerales 4) y 5) del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que se considera exportación de bienes, la venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior; asimismo, se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importaciones que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.

Asimismo, el Artículo 3 del Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria establece que quedan afectas al impuesto aquellas rentas obtenidas en el territorio nacional, el que se encuentra definido conforme lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala; y el Artículo 10 del mismo marco legal establece que el hecho generador del Impuesto Sobre la Renta lo constituye la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala.

El Artículo 142 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece la soberanía y el territorio, definiendo lo siguiente:

“Artículo 142.- De la soberanía y el territorio. El Estado ejerce plena soberanía, sobre:

a. El territorio nacional integrado por su suelo, subsuelo, aguas interiores, el mar territorial en la extensión que fija la ley y el espacio aéreo que se extiende sobre los mismos b. La zona contigua del mar adyacente al mar territorial, para el ejercicio de determinadas actividades reconocidas por el derecho internacional; y c. Los recursos naturales y vivos del lecho y subsuelo marinos y los existentes en las aguas adyacentes a las costas fuera del mar territorial, que constituyen la zona económica exclusiva, en la extensión que fija la ley, conforme la práctica internacional.”

Por lo anterior expuestos, es menester resaltar que los ingresos obtenidos bajo la modalidad de ventas sucesivas no se encuentran gravados al Impuesto Sobre la Renta, por el hecho de no encontrarse nacionalizadas o exportadas desde el

territorio nacional, derivado que la remisión de los productos se realiza directamente desde Moods Inc. -US- a las subsidiarias en Honduras, Panamá y Brasil; quedando únicamente bajo las operaciones normales aquellas para fines de distribución local; por lo anterior, se determinan las ventas afectas según el Cuadro 7.

Cuadro 7
Exportaciones bajo la modalidad de ventas sucesivas
Período comprendido del período 2020
Cifras en Miles de Quetzales

Descripción	Sin ventas sucesivas	Enero a Junio	Julio a Diciembre	Con ventas sucesivas	Variación
Ventas locales	20,188	12,128	8,061	20,188	0
Exportaciones HN	23,870	7,883	15,987	23,870	0
Exportaciones PA	30,690	10,135	20,554	30,690	0
Exportaciones BR	13,640	4,505	9,135	13,640	0
Ventas totales	88,387	34,650	53,737	88,387	0
(-) Ventas no afectas					
Exportaciones HN	0	0	(15,987)	(15,987)	(15,987)
Exportaciones PA	0	0	(20,554)	(20,554)	(20,554)
Exportaciones BR	0	0	(9,135)	(9,135)	(9,135)
Ventas afectas al ISR	88,387	34,650	8,061	42,711	(45,677)

Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

Como se observa en el cuadro 7, el efecto de utilizar las ventas sucesivas en los ingresos es una disminución de las ventas afectas por Q 45.7 Millones, los cuales serían excluidos para fines de determinación del Impuesto Sobre la Renta. Y el valor de las ventas afectas a gravar ascienden a Q.42.7 Millones para el año 2020, considerar que se estima utilizar la modalidad de ventas sucesivas para el período de julio a diciembre 2020, lo cual obtiene impacto mencionado y representa una disminución de las ventas afectas por más del 50% con relación al período 2019.

Cuadro 8
Exportaciones bajo la modalidad de ventas sucesivas
Período comprendido del período 2021
Cifras en Miles de Quetzales

Descripción	Sin ventas sucesivas	Con ventas sucesivas	Variación
Ventas locales	11,506	11,506	0
Exportaciones HN	32,582	32,582	0
Exportaciones PA	41,891	41,891	0
Exportaciones BR	18,618	18,618	0
Ventas totales	104,597	104,597	0
<u>(-) Ventas no afectas</u>			
Exportaciones HN	0	(32,582)	(32,582)
Exportaciones PA	0	(41,891)	(41,891)
Exportaciones BR	0	(18,618)	(18,618)
Ventas afectas al ISR	104,597	11,506	(93,091)

Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

Para el período 2021, se observa un incremento en las ventas no afectas por Q93.1 Millones, lo cual generaría que Moods de Guatemala obtenga ingresos gravados por Q11.5 Millones derivados de las ventas locales. Los ingresos por exportaciones a las subsidiarias en Honduras, Panamá y Brasil bajo la modalidad de ventas sucesivas se separan como ventas no afectas.

4.3.2.2. Efecto de las ventas sucesivas en las importaciones

El mismo procedimiento aplicable a los ingresos bajo la modalidad de ventas sucesivas debe replicarse a las importaciones, para lo cual se analiza y aplica la legislación fiscal aplicable.

Conforme lo establecido por el Artículo 21 y 22 numeral 1) del Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, serán deducibles aquellos costos y gastos siempre que sean necesarios para conservar la fuente productora de rentas gravadas.

“Artículo 21. Costos y gastos deducibles. Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, los siguientes: 1. El costo de producción y de venta de bienes. (...)”

“Artículo 22. 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.(...)”

Conforme lo anterior, se recalca la palabra “fuente productora de rentas gravadas”, situación que para las ventas sucesivas no aplica, por catalogarse dichas ventas como no afectas y por tanto no gravadas al Impuesto Sobre la Renta; por lo que, bajo el principio de equidad y justicia tributaria, si las ventas se encuentran no afectas las compras relacionadas a dichas ventas deben considerarse como no deducibles.

En el cuadro 9 se detallan las importaciones efectuadas y la vinculación a las ventas efectuadas y/o por efectuar en el período 2020:

Cuadro 9
 Importaciones bajo la modalidad de ventas sucesivas
 Período comprendido del período 2020
 Cifras en Miles de Quetzales

Descripción	Sin ventas sucesivas	Enero a Junio	Julio a Diciembre	Con ventas sucesivas	Variación
Compras rel. a GT	8,479	5,094	3,385	8,479	(0)
Compras rel. a HN	10,025	3,311	6,714	10,025	0
Compras rel. a PA	12,890	4,257	8,633	12,890	0
Compras rel. a BR	5,729	1,892	3,837	5,729	0
Importaciones	37,123	14,553	22,570	37,123	0
<u>(-) No deducibles</u>					
Compras rel. a HN	0	0	(6,714)	(6,714)	(6,714)
Compras rel. a PA	0	0	(8,633)	(8,633)	(8,633)
Compras rel. a BR	0	0	(3,837)	(3,837)	(3,837)
Deducibles	37,123	14,553	3,385	17,938	(19,184)

Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

Para el período 2020 se estiman cerrar importaciones o compras del exterior por un valor de Q37.1 Millones, de las cuales Q17.9 Millones podrán considerarse como gastos deducibles; es decir, las importaciones de julio a diciembre 2020 para despachar a Honduras, Panamá y Brasil por Q. 19.1 Millones serán entregadas directamente desde Moods Inc. -US- hacia dichas subsidiarias y en ningún momento serán nacionalizadas por Guatemala y deben considerarse como no deducibles.

Bajo la misma metodología, para el período 2021 las compras deducibles ascienden a Q. 4.8 Millones en comparación con los Q.43.9 Millones proyectados; es decir, Moods de Guatemala tendría una disminución considerable en los gastos deducibles que de alguna forma se vería compensada contra la disminución en las ventas gravadas detalladas previamente.

Cuadro 10
 Importaciones bajo la modalidad de ventas sucesivas
 Período comprendido del período 2021
 Cifras en Miles de Quetzales

Descripción	Sin ventas sucesivas	Con ventas sucesivas	Variación
Compras rel. a GT	4,832	4,832	0
Compras rel. a HN	13,684	13,684	0
Compras rel. a PA	17,594	17,594	0
Compras rel. a BR	7,820	7,820	0
Importaciones totales	43,931	43,931	0
<u>(-) Ventas no afectas</u>			
Compras rel. a HN	0	(13,684)	(13,684)
Compras rel. a PA	0	(17,594)	(17,594)
Compras rel. a BR	0	(7,820)	(7,820)
Deducibles	43,931	4,832	(39,098)

Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

4.3.2.3. Efecto de las ventas sucesivas en los gastos de operación

Para el caso de los gastos de operación, el tratamiento fiscal aplicable es el mismo relacionado a las importaciones, es decir, todos los gastos relacionados a las ventas sucesivas se consideran no deducibles. Asimismo, los gastos de operación deben observar lo establecido en el Artículo 23 del Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y el Artículo 22 del Acuerdo Gubernativo Número 213-2013 Reglamento de la Ley de Actualización Tributaria.

“Artículo 23. 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.

Los contribuyentes están obligados a registrar los costos y gastos de las rentas afectas y de las rentas exentas en cuentas separadas, a fin de deducir únicamente los que se refieren a operaciones gravadas. Cuando el contribuyente no haya llevado este registro contable separado, la Administración Tributaria determinará de oficio los costos y gastos no deducibles, calculando los costos y gastos en forma directamente proporcional al total de gastos directos entre el total de rentas gravadas, exentas y no afectas.”

“Artículo 22. Prorratio de costos y gastos. Conforme lo dispuesto en el artículo 23 literal a) y b) de la Ley, los contribuyentes aplicarán a cada una de las rentas gravadas, exentas y no afectas los costos y gastos directamente asociados a cada una de las mismas.

Cuando por su naturaleza no puedan aplicarse directamente los costos y gastos a las rentas mencionadas en el párrafo anterior, deberán distribuirse entre cada una de ellas de forma directamente proporcional al monto de cada una de dichas rentas. No obstante, el contribuyente podrá utilizar un criterio único racional de distribución, alternativo al especificado en el párrafo anterior.”

Por lo anterior, es necesario identificar los gastos relacionados a las ventas afectas basando el criterio único racional de distribución o en forma directamente proporcionales a las rentas obtenidas (afectas, no afectas, exentas).

El cuadro 11 muestra el impacto de las ventas sucesivas en los gastos de operación, en lo que se observa que disminuyen los gastos deducibles bajo las ventas sucesivas con relación a un escenario de operaciones normales por Q7.8 Millones.

Cuadro 11
 Gastos de operación bajo la modalidad de ventas sucesivas
 Período comprendido del período 2020
 Cifras en Miles de Quetzales

Descripción	Sin ventas sucesivas	Enero a Junio	Julio a Diciembre	Con ventas sucesivas	Variación
Gastos rel. a GT	3,432	2,062	1,370	3,432	0
Gastos rel. a HN	4,058	1,340	2,718	4,058	0
Gastos rel. a PA	5,217	1,723	3,494	5,217	0
Gastos rel. a BR	2,319	766	1,553	2,319	0
Gastos de operación	15,026	5,891	9,135	15,026	0
<u>(-) No deducibles</u>					
Gastos rel. a HN	0	0	(2,718)	(2,718)	(2,718)
Gastos rel. a PA	0	0	(3,494)	(3,494)	(3,494)
Gastos rel. a BR	0	0	(1,553)	(1,553)	(1,553)
Deducibles	15,026	5,891	1,370	7,261	(7,765)

Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

Como se observa en el cuadro número 11, de igual forma que el costo de ventas, los gastos de operación son también considerados para la determinación de los gastos relacionados a las ventas no afectas y se realiza con base en un criterio único racional de distribución a efectos de identificar los gastos relacionados por las ventas sucesivas y que son considerados como gastos no deducibles con base en la normativa previamente indicada.

El efecto es que todos los gastos vinculados a las ventas no afectas a Honduras, Panamá y Brasil son no deducibles y disminuye el gasto proyectado de Q.15 Millones a Q.7.3 Millones; que se encuentra relacionado también a la disminución en las ventas afectas al impuesto determinado.

Para el período 2021 se proyecta disminuir gastos de operación de Q18.8 Millones a Q2.1 Millones

Cuadro 12
Gastos de operación bajo la modalidad de ventas sucesivas
Período comprendido del período 2021
Cifras en Miles de Quetzales

Descripción	Sin ventas sucesivas	Con ventas sucesivas	Variación
Gastos rel. a GT	2,071	2,071	0
Gastos rel. a HN	5,865	5,865	0
Gastos rel. a PA	7,540	7,540	0
Gastos rel. a BR	3,351	3,351	0
Gastos de operación	18,827	18,827	0
<u>(-) No deducibles</u>			
Gastos rel. a HN	0	(5,865)	(5,865)
Gastos rel. a PA	0	(7,540)	(7,540)
Gastos rel. a BR	0	(3,351)	(3,351)
Deducibles	18,827	2,071	(16,756)

Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

4.3.2.4. Efecto de las ventas sucesivas en la determinación del Impuesto Sobre la Renta

Con base en el desglose los distintos rubros del Estado de Resultados, mostrados en los cuadros 5 al 12, el efecto global del ahorro en el impuesto directo a las rentas obtenidas por Moods de Guatemala se detalla en el cuadro 13, obteniendo un ahorro de Q14.1 Millones del Impuesto Sobre la Renta para el período 2020, que representa una disminución del 51% con relación al escenario normal de importaciones directas y venta desde Guatemala a las subsidiarias en Honduras, Panamá y Brasil.

Cuadro 13
 Determinación del Impuesto Sobre la Renta
 Período comprendido de enero a diciembre 2020
 Cifras en miles de Quetzales

	2020	No afecto	Afecto	Comparativo
Exportaciones	68,199	45,677	22,523	(45,677)
Ventas locales	20,188		20,188	0
Ventas totales	88,387	45,677	42,711	(45,677)
(-) Costo de ventas	(37,123)	(19,184)	(17,938)	19,184
Margen bruto	51,265	26,492	24,772	(26,492)
Gastos de operación	(15,026)	(7,765)	(7,261)	7,765
Utilidad en operación	36,239	18,727	17,511	(18,727)
Otros gastos/ingresos	(202)		(202)	0
Utilidad antes de impuestos	36,037	18,727	17,309	(18,727)
Tipo impositivo aplicable	0	0	0	0
ISR determinado	9,009	0	4,327	(4,682)
Utilidad neta	27,028	18,727	12,982	(14,046)

Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

Asimismo, para el período 2021 aumenta el beneficio obteniendo un ahorro de Q.27.9 Millones con relación a un escenario normal, y bajo la modalidad de ventas sucesivas se puede observar que las ventas afectas únicamente son las relacionadas a la distribución local y de igual forma los costos y gastos asociados.

La conclusión para el Impuesto Sobre la Renta bajo la modalidad de ventas sucesivas es la factibilidad de ahorros y que representa un punto favorable para poder utilizar las ventas sucesivas en las cuáles no es necesario realizar un trámite adicional y el cual se encuentra dentro de la normativa fiscal, legal y aduanera y basándose en criterios institucionales de la Administración Tributaria.

Cuadro 14
 Determinación del Impuesto Sobre la Renta
 Período comprendido de enero a diciembre 2021
 Cifras en Miles de Quetzales

	2021	No afecto	Afecto	Comparativo
Exportaciones	93,091	93,091		(93,091)
Ventas locales	11,506		11,506	0
Ventas totales	104,597	93,091	11,506	(93,091)
(-) Costo de ventas	(43,931)	(39,098)	(4,832)	39,098
Margen bruto	60,666	53,993	6,673	(53,993)
Gastos de operación	(18,827)	(16,756)	(2,071)	16,756
Utilidad en operación	41,839	37,236	4,602	(37,236)
Otros gastos/ingresos	275		275	0
Utilidad antes de impuestos	42,114	37,236	4,877	(37,236)
Tipo impositivo aplicable	0	0	0	0
ISR determinado	10,528	0	1,219	(9,309)
Utilidad neta	31,585	37,236	3,658	(27,927)

Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

4.3.2.5. Efecto de las ventas sucesivas en la determinación del Impuesto Sobre la Solidaridad

Otro de los aspectos relevantes para la unidad de estudio se relaciona a la identificación del efecto de las ventas sucesivas en el Impuesto de Solidaridad, y evaluar si deberá realizar un cambio en el método de acreditación para dicho impuesto.

De acuerdo con el Artículo 1 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, el impuesto es de obligatoriedad para las personas individuales o jurídicas que realicen actividades mercantiles o agropecuarias, precepto que en este caso aplica, derivado de las operaciones mercantiles que realiza Moods GT y que cómo se observa no afectaría en cuánto a determinar sí se encuentra afecto o no.

“Artículo 1. Materia del impuesto. Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.”

Aún y cuando, Moods GT se encuentre afecta al pago del impuesto y con un margen superior al 4%, otro aspecto a evaluar es la base imponible para determinar el impuesto, en este caso las proyecciones de la Compañía se encuentran con perspectivas favorables, es decir, Moods GT pretende incrementar los ingresos con relación al año 2020; por lo que, el punto en discordia es cómo deben reportar los ingresos considerando que existen ingresos no afectos y afectos. Con base en lo anterior, la normativa fiscal aplicable es la Ley del Impuesto de Solidaridad y el Artículo 2 de la misma establece las definiciones para los ingresos brutos y activo neto (bases imponibles). El activo neto no sufre cambios importantes por la modalidad de ventas sucesivas, situación contraria para los ingresos que ahora se encuentran clasificados como no afectos y afectos para el Impuesto Sobre la Renta, y por lo tanto, es necesario revisar la legislación aplicable al Impuesto de Solidaridad e identificar si el tratamiento debe ser similar o si continúa sin cambios.

Para el análisis de los ingresos, el Artículo 2 inciso c de la Ley del Impuesto de Solidaridad establece la definición de los ingresos brutos, que representa la base imponible para la determinación del impuesto, y especifica que serán considerados ingresos brutos todas las rentas, independiente de su origen, no importando si son rentas brutas, percibidas o devengadas, habituales o no; en resumen, los ingresos afectos y no afectos deben ser gravados y ser considerados como base imponible para la determinación del Impuesto de Solidaridad.

“Artículo 2. Definiciones. Para los efectos del Impuesto de Solidaridad, se entenderá por: Ingresos brutos: El conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento y las primas cedidas de reaseguro y de reafianzamiento correspondientes al período indicado.”

Por lo tanto, se presenta el Cuadro número 15, en el cuál se observa que el efecto es un aumento en el Impuesto de Solidaridad considerando que la base para el impuesto fue mayor por cuestiones de incremento de las operaciones regulares y no se ve un beneficio adicional por las ventas sucesivas.

Cuadro 15

Determinación del Impuesto de Solidaridad

Período comprendido de enero a diciembre 2020 y al 31 de diciembre de 2021

Cifras en Miles de Quetzales

Descripción	ISO por pagar 2020	ISO por pagar 2021	Decreto No. 73-2008
Ingresos del período anterior	92,400	104,597	
(-) Costo de Ventas	(38,808)	(37,123)	
Margen bruto	53,592	67,474	
% Margen bruto	58%	65%	Art. 1
Activo neto	44,583	66,874	Art. 2 inciso a)
Tipo impositivo	1%	1%	
Impuesto determinado s/activo neto	446	669	
Ingresos brutos menos exclusiones	92,400	104,597	Art. 2 inciso c)
Tipo impositivo	1%	1%	
Impuesto determinado s/ingresos	924	1,046	
Impuesto por pagar anualmente	924	1,046	Art. 7

Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

Como conclusión, no existe ningún efecto favorable o desfavorable de las ventas sucesivas en la determinación del Impuesto de Solidaridad, este impuesto continúa considerando los ingresos totales como afectos y sujetos al pago del impuesto.

4.4. Presentar un esquema de escenarios en los que se aplican las ventas sucesivas y el procedimiento sugerido a aplicar, considerando la legislación aplicable y normas contables

De acuerdo a la información presentada por la Compañía, la cual identificó los puntos más importantes para el análisis y preparación del marco contable y fiscal de las ventas sucesivas, es indispensables resumir los puntos más importantes y qué se verán afectados al iniciar el modelo de las ventas sucesivas:

Cuadro 16

Estructura de las importaciones/exportaciones bajo la modalidad de las ventas sucesivas

Paso	Encargado	Procedimiento	¿Qué cambia?
1	Moods Inc. - US-	Moods Inc. se encarga de preparar los contenedores y embarques de acuerdo a las órdenes de venta previamente acordadas, Moods Inc. bajo esta nueva modalidad prepara los envíos y factura a Moods de Guatemala (toda la venta relacionada a las órdenes de producto de Guatemala, Honduras, Panamá y Brasil).	La facturación por las órdenes realizadas sigue siendo emitida a Moods GT.

Continúa el cuadro 16

Paso	Encargado	Procedimiento	¿Qué cambia?
2	Moods Inc. - US-	Moods Inc. prepara los envíos a los distintos destinos, en este caso, ya no se envía el total de las órdenes a GT sino que se envían directamente a cada país destino.	Los envíos son realizados a cada país destino, sin embargo, la propiedad de dichos inventario son de Moods de GT.
3	Moods de GT	Moods GT recibe los contenedores y embarques en el Depósito Aduanero y realiza la nacionalización del producto que utilizará para la venta local.	<p>Moods GT recibe las órdenes relacionadas a su venta local, ya funciona de intermediario (a nivel logístico) para el envío a los países destino.</p> <p>Es necesario mencionar, que la propiedad del inventario total sigue siendo de Moods de Guatemala.</p>

Continúa el cuadro 16

Paso	Encargado	Procedimiento	¿Qué cambia?
4	Moods de GT	Moods GT al confirmar que los embarques fueron entregados, se encarga de emitir las facturas de exportación a nombre de las subsidiarias, con lo cual demuestra la propiedad, derechos y obligaciones contraídas por la titularidad del inventario. Moods Inc. - US- únicamente tendrá relación comercial únicamente con Moods GT, la modalidad de venta sucesiva es únicamente a nivel logístico.	Moods GT ya no se encarga del envío de los contenedores a los países destino; sin embargo, prevalecen la titularidad, derechos y obligaciones contraídas con cada uno de dichos países.
5	Países destino	Al confirmar la recepción de los embarques y confirmar que no exista alguna situación que amerite algún reintegro o reclamo de faltantes de inventarios, los países destino se encuentran obligados contractualmente a realizar el pago del inventario a Moods de GT.	Los envíos son realizados a cada país destino, sin embargo, la propiedad de dichos inventario son de Moods de GT.

Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

El Artículo 98 numeral 12 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario regula que la SAT podrá velar porque las actuaciones se resuelvan de conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basada en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.

Artículos 4, 14 y 31 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario

Artículos 3, 4, 1 literales a) y b), 10 numerales 4 y 5, 21 y 22 numeral 1) y 23 literales a) y g) del Decreto Número 10-2012

La Intendencia de Asuntos Jurídicos atiende consultas vinculantes planteadas por los contribuyentes conforme el Artículo 102 del Código Tributario; a la fecha se han recibido consultas relacionadas con el tema costos y gastos de las mercancías adquiridas en el extranjero y que posteriormente son vendidas a clientes del exterior sin que las mismas ingresen al territorio nacional, es decir, no son nacionalizadas y no son exportadas, por lo tanto, las rentas obtenidos por las ventas de las mismas a clientes del exterior, no se deberían considerar gravadas para efectos de aplicación del Impuesto Sobre la Renta.

La aplicación, interpretación, integración y certeza jurídica respeta de las normas de carácter tributario, debe hacerse conforme a los principios establecidos en la misma Constitución Política de la República de Guatemala, con los del Código Tributario y con los que contienen las propias leyes tributarias.

El Código Tributario define como hecho generador aquel supuesto que al realizarse causa el nacimiento de la obligación tributaria y regula que la obligación tributaria es un vínculo jurídico de carácter personal entre la Administración Tributaria, entes públicos acreedores del tributo y lo sujetos pasivos de ésta, donde se manifiestan derechos y obligaciones tanto de una parte como de la otra.

Por lo anterior, los costos y gastos generados por la compra de mercancías en el extranjero y que son objeto de venta en el extranjero, sin que las mismas ingresen

al territorio nacional, es decir, no son nacionalizadas y no son exportadas, en cuanto a su deducibilidad para la determinación de la renta imponible y cálculo del Impuesto Sobre la Renta, deberá considerarse lo indicado en el Criterio tributario institucional No. 3-2019 de la Administración Tributaria:

La Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, regula en el artículo 21 cada uno de los costos y gastos que puedan deducir los contribuyentes, siempre que cumplan la condición de ser útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, entre otros, el costo de venta de bienes, los gastos incurridos en la prestación de servicios, las bonificaciones, aguinaldo y bonificación anual para los trabajadores del sector público y privado, los arrendamientos de bienes inmuebles utilizados para la producción de renta y los impuestos, tasas, contribuciones y los arbitrios municipales efectivamente pagados por los contribuyentes. (Criterio No. 3-2019 de la Superintendencia de Administración Tributaria, p.3).

Conclusiones

1. Las ventas sucesivas constituyen una modalidad aduanera en la cual una primera compra-venta internacional es objeto de posteriores ventas, incluso realizadas posteriores al ingreso de las mercancías al territorio nacional, y es un procedimiento no tan conocido en el ámbito profesional, puesto que son pocas las compañías que realizan las exportaciones-importaciones bajo dicha modalidad.
2. Las ventas sucesivas realizadas bajo la luz de la legislación guatemalteca tiene fundamentos que sí bien no la indican cómo tal, si se encuentran conceptos parecidos a cómo debe ser el tratamiento, y por esto, reviste de importancia la investigación realizada pues al desconocer alguna estructura o modalidad es menos probable que se efectúe y con lo cual, se pierdan oportunidades de mejorar el flujo de efectivo o los márgenes de rentabilidad.
3. Las ventas sucesivas representan un ahorro en la importación de las mercancías, derivado que al considerarse no afectas al Impuesto al Valor Agregado por no realizarse la operación en territorio nacional, la Compañía no tiene problemas de acumulación de crédito fiscal.
4. Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, las ventas sucesivas por no efectuarse dentro del territorio nacional y derivado que dichas mercancías no fueron nacionalizadas en algún momento para ser exportadas, se consideran como rentas no afectas y de la misma forma los gastos relacionados a dichas ventas, por lo que, es importante que las compañías que elijan esta modalidad realicen la separación de los costos y gastos relacionados a dichas rentas y reportarlos como gastos no deducibles, y las exportaciones bajo esta modalidad como una renta no afecta. El ahorro para el 2020 se proyecta en Q.14Millones y para el 2021 en Q28Millones.

5. En el caso del Impuesto de Solidaridad, derivado que la Ley establece que la base para la determinación del impuesto son los ingresos brutos o el activo neto, en este caso, para los ingresos brutos no se hace la separación de qué es afecto o no afecto, y debe tributar por la totalidad de los ingresos. Y bajo esta categoría, se vería un desfase, pues el Impuesto de Solidaridad no tendría un efecto tan importante como lo es el Impuesto Sobre la Renta.

Recomendaciones

1. Se recomienda utilizar la modalidad de ventas sucesivas para el eficiente envío de las mercancías y actuando bajo el marco legal aduanero y fiscal, que permite las operaciones y que son operaciones comunes en el mercado internacional.
2. Es importante que las compañías que elijan la modalidad de ventas sucesivas realicen la separación de los costos y gastos relacionados a dichas rentas y reportarlos como gastos no deducibles, y las exportaciones bajo esta modalidad como una renta no afecta.
3. El profesional y estudiante universitario de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala debe velar por la actualización en temas fiscales, legales y aduaneros, considerando que las ventas sucesivas representan un aporte valioso para las empresas importadoras y exportadoras de consumo masivo y que debe ser evaluado cuidadosamente para conseguir los beneficios detallados previamente en el presente informe. Como Anexo 2 se encuentran los resultados de la encuesta realizada a los profesionales y estudiantes universitarios considerando la problemática del desconocimiento de temas aduaneros y que previo a conocer qué son las ventas sucesivas deben tener conocimientos generales del comercio internacional, fiscal y aduaneros.
4. Previo a implementar la modalidad de las ventas sucesivas, revisar a detalle los créditos fiscales que podrían ser objeto de cambios, como en éste caso, que se revisó incluso el cambio de método de acreditamiento, para evitar acumulaciones de créditos que a futuro no podrían disminuir. Asimismo, contar con toda la documentación de soporte de las mercancías que fueron exportadas bajo dicha modalidad y los gastos relacionados.

Bibliografía

Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. (1994).

Ballesteros, Alfonso. (1998). Comercio exterior, teoría y práctica. España. Recuperado de: https://books.google.com.mx/books?id=aPnsvU2CMVIC&printsec=frontcover&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false

Bill to/Ship to in GST (Goods and services taxes). CMA BHOGAVALLI MALLIKARJUNA GUPTA. Mumbai, India. Recuperado: https://icmai.in/TaxationPortal/upload/IDT/Article_GST/47.pdf

Castro, Milvia. (2007). El procedimiento de despacho de mercancías de la Superintendencia de Administración Tributaria en aduanas marítimas y los problemas que generan en los cobros de las obligaciones tributarias. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. P. 1-101.

Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-. (2008).

Decreto Ley 123-84. Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano. (1997).

Decreto Ley Número 34-96. Ley de Mercado de Valores y Mercancías. (1996).

Dirección General de Agencia Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de España. (2004). *Comunicación personal*. España. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=57928&nValor3=63492&strTipM=TC

Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 73-2008. Ley del Impuesto de Solidaridad.

Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 10-2012. Ley de Actualización Tributaria.

Decreto Supremo No. 186-99-Ef. (1999). Reglamento para la valoración de mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC. Perú. Recuperado de: http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=57928&nValor3=63492&strTipM=TC

Gómez, Carlos. (2017). Competencia y competitividad de las exportaciones de México y China en el mercado estadounidense: nueva evidencia. México: Recuperado de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2007-53082017000100079

Guardiola, Jorge. (2010). Comercio internacional y crecimiento económico: ¿cómo influyen en el hambre de América Latina?. España: Recuperado de: http://scielo.isciii.es/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0212-16112010000900007

IBERLEY. Valor en Aduana de la Mercancía – Ventas Sucesivas. Guatemala: Recuperado de: <https://www.iberley.es/practicos/valor-aduana-mercancia-ventas-sucesivas-valor-transaccion-ventas-sucesivas-r1468023>

Instituto Nacional De Estadística –INE-. (2018). Principales Resultados Estadísticas de Comercio Total 2017. Guatemala. Recuperado de: <https://ine.gob.gt/index.php/estadisticas-continuas/comercio-exterior>

Presidente de la República de Guatemala. Acuerdo Gubernativo Número 5-2013. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Presidente de la República de Guatemala. Acuerdo Gubernativo Número 213-2013. Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria. Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Ministerio de Hacienda. Dirección General de Aduanas. (2006). Resolución-DGA-588-2006. Costa Rica.

Portal de la Superintendencia de Administración Tributaria. Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros. Guatemala: Recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/valoracion-y-clasificacion-de-las-mercancias/acuerdo-relativo-a-la-aplicacion-del-articulo-vii-del-acuerdo-general-sobre-aranceles-aduaneros/>

Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-. (2008). P. 1-215.

Superintendencia de Administración Tributaria. (2019). Criterio Tributario Institucional No. 3-2019 “Los costos y gastos e ingresos de las mercancías adquiridas y vendidas en el extranjero (no nacionalizadas y no exportadas) y su efecto en la determinación y cálculo del Impuesto Sobre la Renta”. Guatemala.

Anexos

Anexo 1

Cuestionario de entrevista a personal clave de Moods de Guatemala S.A.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
 FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
 ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
 MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA

La presente entrevista está desarrollada para realizar el Trabajo Profesional de Graduación denominado "MARCO CONTABLE Y FISCAL DE LAS VENTAS SUCESIVAS APLICABLE A UNA EMPRESA IMPORTADORA Y EXPORTADORA DE BIENES DE CONSUMO MASIVO CON CALIFICACIÓN DE DEPÓSITO ADUANERO COMO AUXILIAR DE LA FUNCIÓN PÚBLICA", en la Maestría de Consultoría Tributaria. La información será administrada con confidencialidad y será exclusivamente para uso académico. No será revelada ni utilizada para otros fines distintos.

Seguidamente encontrará una serie de interrogantes, las cuales se le solicita responder en forma objetiva.

Empresa: _____ Nombre del entrevistado: _____
 Puesto: _____ Lugar y fecha: _____

Preguntas:

1. ¿Cuál es el proceso de exportaciones a clientes y bajo qué modalidad se realizan?
2. ¿Cuáles son los factores que motivarían a Moods de Guatemala cambiar la modalidad actual de importaciones/exportaciones a la modalidad de ventas sucesivas?
3. ¿Cuál ha sido el porcentaje de exportaciones de las ventas totales registradas para los períodos 2019 y primer semestre del 2020?
4. ¿Cuáles son las ventas proyectadas de julio a diciembre 2020 y de enero a diciembre 2021, y el porcentaje de exportaciones de las ventas totales?
5. Proporcionar el Estado de Resultados de los períodos del 2019 al 2021.
6. Proporcionar desglose de las ventas totales, indicando el % de exportaciones e indicando los países a los que se exporta el producto.
7. Proporcionar desglose de las importaciones totales, indicando el % de exportaciones e indicando los países a los que se exporta el producto.
8. Proporcionar estructura organizativa y accionaria de la compañía.
9. Proporcionar las políticas contables de la compañía.

10. Proporcionar el esquema actual de las importaciones/exportaciones bajo el Depósito Aduanero.

Anexo 2

Encuesta a profesionales y estudiantes universitarios

Derivado que las operaciones de ventas sucesivas son poco conocidas en el gremio de Contadores Públicos y Auditores, es importante el conocimiento fiscal, aduanero, contable y legal de cómo deben ser soportadas este tipo de operaciones bajo el criterio fiscal y aduanero aplicable, y que es parte importante de este informe.

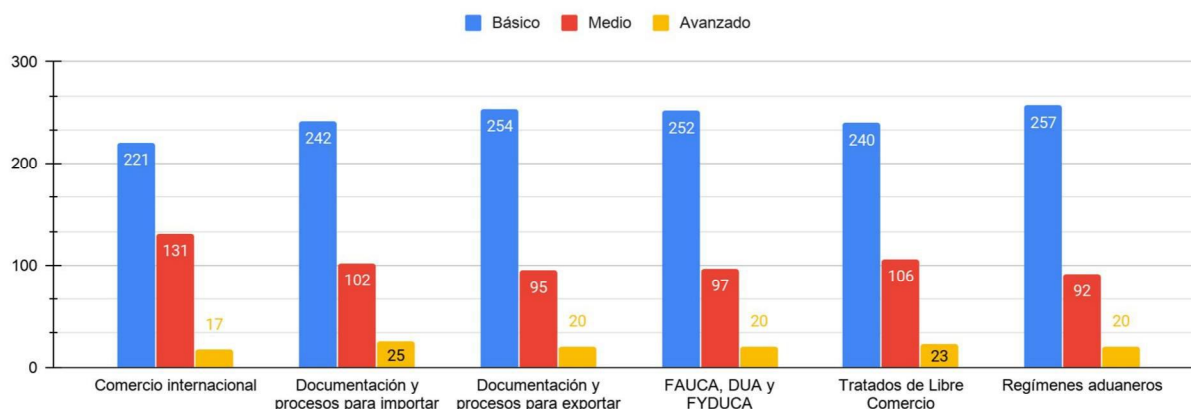
Como parte de la aportación de esta investigación, es importante conocer el nivel de conocimiento de los profesionales universitarios y universitarios ubicados en la ciudad de Guatemala, acerca del tema de ventas sucesivas y cómo dicho conocimiento afecta en poder realizar las operaciones de la mejor manera. Para la medición de dicho conocimiento fue preparada la “Boleta de Encuesta” y fue realizada por medio de la plataforma de “Formularios” de Google directamente a profesionales universitarios y universitarios de las distintas universidades ubicadas en la ciudad de Guatemala.

La encuesta fue trasladada a trescientas noventa y dos personas, de las cuales se excluyeron veintitrés encuestas por no estar completas (ver anexo 1); bajo la muestra de trescientos sesenta y nueve encuestas se determinó que la participación del género femenino fue mayoritaria por un 56% en comparación del 44% representado por el género masculino y un 68% representado por los estudiantes universitarios y un 32% por profesionales universitarios.

La primera pregunta de la encuesta se encuentra relacionada a los niveles de conocimiento de conceptos general aduaneros y fiscales, los resultados se muestran en la siguiente gráfica:

Gráfica 1

1. ¿Cuál es el nivel de conocimiento que tiene acerca de estos conceptos?



Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

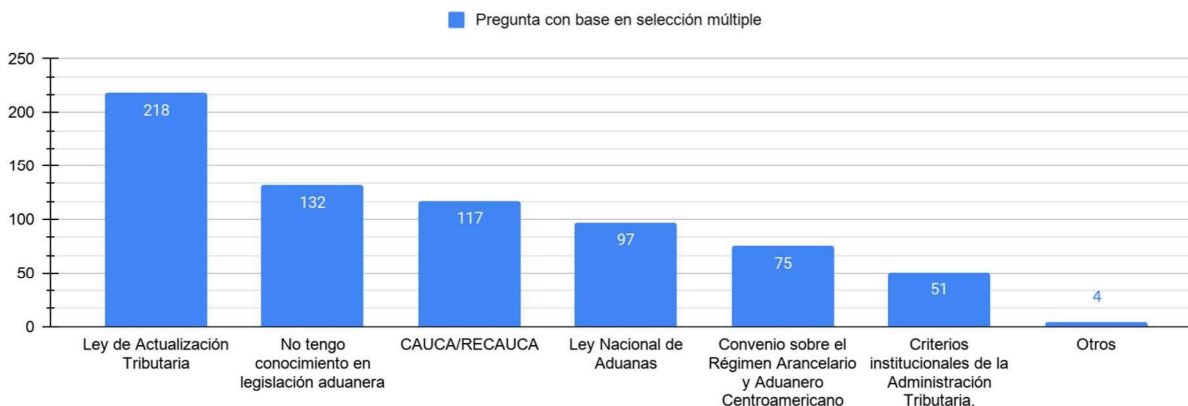
De acuerdo a lo que puede observarse en la gráfica 1, la mayor parte de los encuestados tienen un conocimiento básico en cuanto a los conceptos de comercio internacional, documentación y procesos para importar/exportar, FAUCA/DUA/FYDUCA, tratados de libre comercio y regímenes aduaneros; considerando que los encuestados forman parte de la fuerza de trabajo y que un porcentaje importante apoya a las distintas empresas del país en su labor de empleado en relación de dependencia, consultores fiscales, propietarios, accionistas, etc, es menester que tengan conocimiento de los conceptos básicos del comercio internacional para una mejor toma de decisiones en los distintos proyectos que se realizan y que por desconocimiento no han sido aprovechados los recursos de la mejor manera.

Por lo anterior, se concluye que el conocimiento de los estudiantes y profesionales universitarios acerca de los conceptos generales aduaneros se encuentra en un nivel básico; y una minoría alcanzó un nivel avanzado.

La segunda pregunta de la encuesta se basó en preguntas de selección múltiple y se encuentra relacionada a las leyes en relación al comercio internacional, los resultados se muestran en la siguiente gráfica:

Gráfica 2

2. ¿Cuáles son las leyes que conoce con relación al comercio internacional?



Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

Como puede observarse en la gráfica dos, la mayoría coincidió en que la Ley de Actualización Tributaria, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- y su reglamento -RECAUCA- son de las leyes más conocidas en cuanto al comercio internacional, y otra parte importante de los encuestados indicó que no tiene conocimiento en legislación aduanera, lo que representa aproximadamente al 35% de los encuestados; por lo que, es necesario que el profesional y estudiante universitario amplíe sus conocimientos aduaneros.

Parte importante de la investigación realizada, es conocer qué parte de los estudiantes y profesionales universitarios han realizado importaciones y/o exportaciones, los resultados se detallan a continuación:

Gráfica 3

3. ¿Ha realizado importaciones y/o exportaciones?



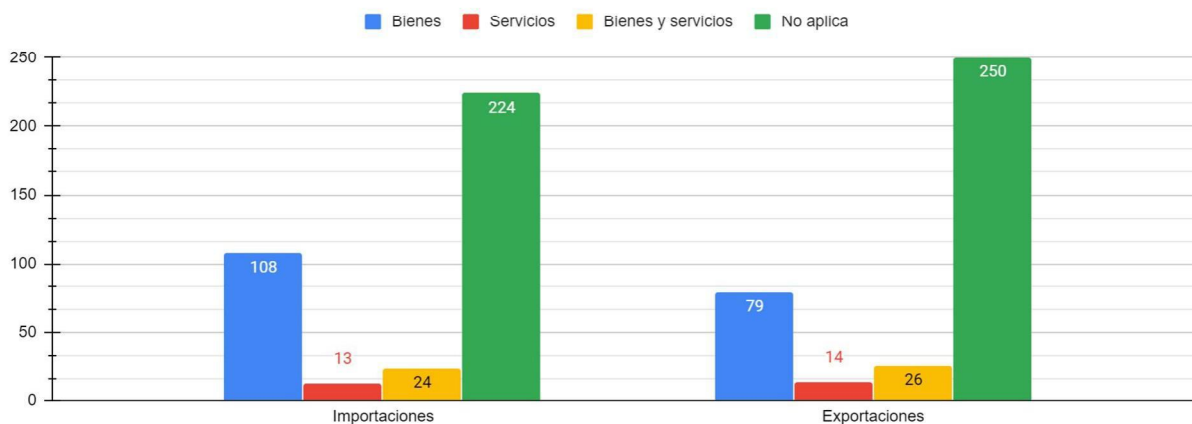
Fuente: elaboración propia con base en investigación realizada.

El 61% de los encuestados no ha realizado importaciones y/o exportaciones mientras que el 39% sí las ha efectuado, lo que demuestra parte de las respuestas en cuanto al desconocimiento de los conceptos generales del comercio internacional.

A partir de la anterior pregunta, surge la interrogante acerca de los tipos de importaciones y/o exportaciones que han realizado los encuestados, debido a que nuestra legislación fiscal y aduanera contempla importaciones y exportaciones de bienes y servicios; los resultados se muestran a continuación:

Gráfico 4

4. ¿Cuál es el tipo de importaciones y/o exportaciones que ha realizado?

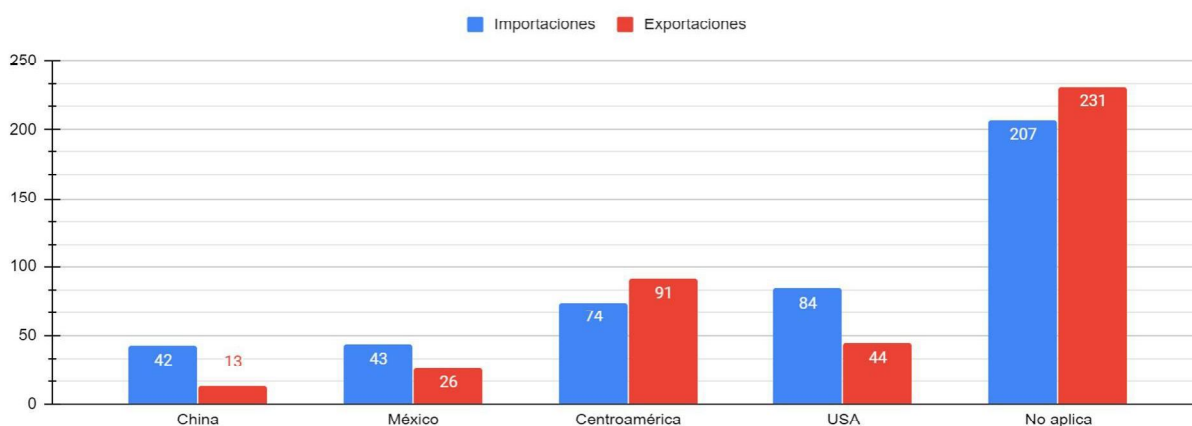


Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

Los resultados de la gráfica cuatro dan a conocer que la importación/exportación de bienes es la popular entre los encuestados que han realizado este tipo de operaciones; sin embargo, la mayoría no ha efectuado importaciones y/o exportaciones.

Gráfico 5

5. Si ha realizado importaciones y/o exportaciones, ¿Cuáles han sido los países origen/destino?



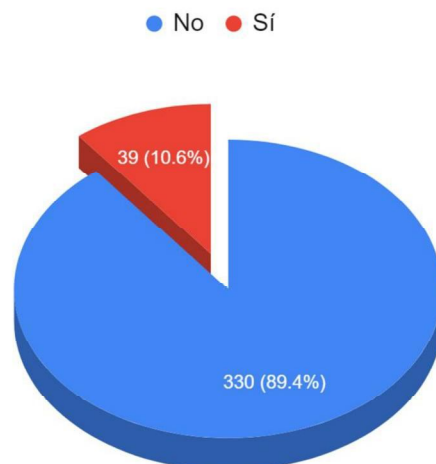
Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada.

En el gráfico cinco se muestra que los países más populares para importar/exportar son Estados Unidos de América y Centroamérica; asimismo, la tendencia continúa en cuanto a que la mayor parte no ha efectuado importaciones/exportaciones.

Con base en las anteriores preguntas, se plantea a los encuestados el conocimiento de las ventas sucesivas, cross trade u operación triangular, los resultados se muestran a continuación:

Gráfica 6

6. ¿Conoce qué es una venta sucesiva, cross trade u operación triangular?



En la gráfica seis se muestra que el 89% de los encuestados desconoce qué es una venta sucesiva, mientras que el 39% sí conoce dicho término o bien ha realizado este tipo de operaciones. Los encuestados que contestaron afirmativamente (39) proporcionaron definiciones de las ventas sucesivas, las que se detallan a continuación:

- El producto que se exporta desde Guatemala, no se encuentra físicamente en el país sino que se realiza a través de un intermediario.
- El producto se despacha de un país, la factura se emite en otro y el consignatario final se encuentra en otro.
- Es una acción en la que participan tres compañías, están ubicadas en distintos países, la característica de esta operación es que existe un intermediario y la mercancía se envía directamente del proveedor hacia el cliente final pero el titular de la venta es el intermediario.
- Es una venta triangular para hacer eficiente el proceso comercial.

- Operación en la que participan tres empresas para el intercambio de bienes o servicios. El proveedor vende el bien al cliente final (y así es como viaja la mercancía); pero hay una empresa intermediaria que es la titular de la operación.
- El producto se transporta directo de fábrica al consumidor final sin pasar por el intermediario.
- Son todas aquellas operaciones donde participan tres empresas distintas, la particularidad de este concepto es que cada una de estas empresas se encuentra en un país diferente. Una de las tres empresas actúa como intermediaria entre el proveedor y el cliente final.
- Un intermediario en un país contacta un comprador y contacta un vendedor de un país diferente y sin participar más que en la intermediación; el intermediario coordina la transacción directa, entre comprador y vendedor de países diferentes.
- Venta a un cliente sin que la mercadería ingrese al país (no proceso de nacionalización), el producto es enviado del país de origen al cliente.

De lo anterior se determina que los encuestados que conocen el término de ventas sucesivas tienen la noción general del procedimiento y si bien aún no queda claro en su totalidad es necesario definir el término de ventas sucesivas y este término surge por las prácticas de comercio internacional donde se observa que la primera compra-venta es objeto de posteriores ventas, incluso antes de ingresar al territorio nacional o del importador, es decir, antes de que la declaración de mercancías sea presentada ante Aduanas.

Anexo 3

Transacciones de comercio internacional

Como parte de las actividades comerciales de la Compañía, realizó exportaciones en el período 2019 y estas exportaciones representaron el 88% de las ventas anuales del año; de lo anterior, se determinó que la venta de galletas representa el rubro más representativo al obtener un 60% de la venta anual y un 52% de las exportaciones realizadas.

El rubro de los jugos obtuvo una participación del 40% de las ventas anuales y un 36% de las exportaciones realizadas.

Por lo anterior, revierte de importancia identificar que las ventas sucesivas serán procedimiento a evaluar para el caso de esta compañía que exporta más del 88% de sus ventas anuales, y que de acuerdo a la información suministrada por la Compañía, sus clientes lo representan las afiliadas en Honduras, Panamá y Brasil.

Las ventas locales que representan el 12% de las ventas anuales totales, se realizan a clientes locales no relacionados con la compañía guatemalteca ni con casa matriz o afiliadas, por lo que, es necesario mencionar que no existe ningún vínculo y adicionalmente no es un porcentaje representativo de las ventas efectuadas.

Para efectos de simplificación de cómo están integrados los rubros de las ventas, se presenta el siguiente cuadro:

Cuadro No. 1

Principales productos de exportación

Período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019

Cifras en Miles
(‘000)

Concepto	Valor en GTQ	Valor en USD	% de Venta Anual	Venta Local USD	Venta Exterior USD	% Venta al Exterior
Galletas						
Galletas simples	19,404	2,520	21%	378	2,142	18%
Galletas rellenas	13,860	1,800	15%	198	1,602	13%
Galletas de chocolate	11,088	1,440	12%	216	1,224	10%
Galletas waffles	7,207	936	8%	140	796	7%
Galletas saladas	3,881	504	4%	76	428	4%
Ventas anuales	55,440	7,200	60%	1,008	6,192	52%
Jugos						
Bebidas de jugo (hasta 24% de jugo)	18,480	2,400	20%	240	2,160	18%
Néctares	12,936	1,680	14%	168	1,512	13%
Jugo 100% no concentrado	5,544	720	6%	72	648	5%
Ventas anuales	36,960	4,800	40%	480	4,320	36%
Ventas consolidadas	92,400	12,000	100%	1,488	10,512	88%

Cuadro de elaboración propia.

Las importaciones realizadas en el período 2019 ascienden a USD4.8M de los cuales un 60% lo representaron las galletas y un 40% los jugos, las importaciones fueron realizadas a Casa Matriz Moods INC -US- que efectuó la distribución directa

a Moods de Guatemala Sociedad Anónima, para que ésta posteriormente efectuare la exportación del producto a las subsidiarias en Honduras, Panamá y Brasil.

Cuadro No. 2

Principales productos de importación

Período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019

Cifras en '000

Concepto	Valor en GTQ	Valor en USD	% de Importaciones
<u>Galletas</u>			
Galletas simples	9,702	1,260	26%
Galletas rellenas	6,930	900	19%
Galletas de chocolate	5,544	720	15%
Importaciones anuales	22,176	2,880	60%
<u>Jugos</u>			
Bebidas de jugo (hasta 24% de jugo)	9,240	1,200	25%
Néctares	5,544	720	15%
Importaciones anuales	14,784	1,920	40%
Importaciones consolidadas	36,960	4,800	100%

Cuadro de elaboración propia.

Márgenes de rentabilidad de los productos

La rentabilidad de los productos importados (galletas y jugos) se encuentra en un promedio del 55%, lo que es un indicador positivo para la Compañía, sin embargo, es necesario considerar que el margen bruto es un indicador preliminar, puesto que a dicho margen bruto se deducen gastos de operación y otros que podrían afectar la rentabilidad de la Compañía, e incluso obtener pérdidas si no se lleva un control de los gastos y de las exportaciones realizadas.

Para efectos fiscales, la totalidad de los ingresos por exportaciones son consideradas como parte de los ingresos gravados para el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, y exentos del Impuesto del Valor Agregado conforme lo establece el Artículo 2 numeral 4) y Artículo 7 numeral 2 del Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, las importaciones derivado que cumplen con todos los requisitos de nacionalización y son relacionados a la actividad la principal de la Compañía se considera deducible el costo de producción y venta de los bienes conforme lo establece el Artículo 21 numeral 1) del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, y de la misma forma por estar relacionado a las actividades económicas el crédito fiscal es procedente conforme lo establecen el Artículo 2 numerales 3) y 5), Artículo 3 numeral 3 y Artículo 15 del Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Cuadro No. 3

Margen de rentabilidad de los productos importados y luego exportados a Honduras, Panamá y Brasil

Período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019

Cifras en USD'000

Concepto	Exportaciones	Importaciones	Margen Bruto USD	%Margen Bruto
Galletas	6,192	(2,880)	3,312	53%
Jugos	4,320	(1,920)	2,400	56%
Total	10,512	(4,800)	5,712	55%

Fuente: elaboración propia con base en la investigación realizada.

Índice de Cuadros

No.	Título	Página
1	Balanza Comercio, Comercio Total	8
2	Matriz de legislación aduanera de las ventas sucesivas	42
3	Ventas efectuadas por exportaciones y ventas locales	46
4	Ventas estimadas exportaciones y ventas locales	46
5	Estado de Resultados – 2019 y 2020-	49
6	Estado de Resultados – 2020 y 2021-	50
7	Exportaciones bajo la modalidad de ventas sucesivas -2020-	52
8	Exportaciones bajo la modalidad de ventas sucesivas -2021-	53
9	Importaciones bajo la modalidad de ventas sucesivas -2020-	55
10	Importaciones bajo la modalidad de ventas sucesivas -2021-	56
11	Gastos de operación bajo la modalidad de ventas Sucesivas -2020-	58
12	Gastos de operación bajo la modalidad de ventas Sucesivas -2021-	59
13	Determinación del Impuesto Sobre la Renta -2020-	60
14	Determinación del Impuesto Sobre la Renta -2021-	61
15	Determinación del Impuesto de Solidaridad	63
16	Estructura de las importaciones/exportaciones bajo la modalidad de las ventas sucesivas	64

Índice de Gráficas

No.	Título	Página
1	Estructura organizativa de Moods de GT S.A.	30
2	Esquema actual de las importaciones/exportaciones bajo el Depósito Aduanero	34
3	Estructura de las ventas sucesivas para Moods de GT S.A.	35
4	Regímenes aduaneros	44