



Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

**Impuestos por servicios prestados en línea en el Derecho  
Comparado**  
(Tesis de Licenciatura)

Veralucía Flores Lavagnino

Guatemala, febrero 2022

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

**Impuestos por servicios prestados en línea en el Derecho  
Comparado**  
(Tesis de Licenciatura)

Veralucía Flores Lavagnino

Guatemala, febrero 2022

Para los efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Veralucía Flores Lavagnino**, elaboró la presente tesis titulada **Impuestos por servicios prestados en línea en el Derecho Comparado**.

**AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

**M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus**

Rector

**Dra. Alba Aracely Rodríguez de González**

Vicerrectora Académica

**M. A. César Augusto Custodio Cobar**

Vicerrector Administrativo

**EMBA. Adolfo Noguera Bosque**

Secretario General

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA**

Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Guatemala, 11 de junio del 2021.

Señores Miembros  
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Universidad Panamericana  
Presente

Respetable Señores:

Atentamente me dirijo a Ustedes haciendo referencia a mi nombramiento como tutora de la estudiante **Veralucía Flores Lavagnino**, ID 000005416.

Al respecto informo que brinde acompañamiento a la estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de tesis denominada: **Impuestos por servicios prestados en línea en el Derecho Comparado**

Durante el proceso le fueron sugeridas algunas correcciones que fueron realizadas conforme los lineamientos proporcionados.

Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo expuesto anteriormente por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con el trámite correspondiente.

Atentamente



M.A. Hilda Marina Girón Pinales

Guatemala 12 de octubre del 2021.

Señores  
Miembros  
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Universidad Panamericana  
Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como revisora metodológica de la tesis de la estudiante Veralucía Flores Lavagnino, ID 000005416, titulada "Impuestos por servicios prestados en línea en el Derecho Comparado". Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



Licda. Nancy Kumanechy Jimenez Aviche  
ABOGADA Y NOTARIA

**Licda. Nancy Kumanechy Jimenez Aviche.**  
Revisora

En la ciudad de Guatemala, el día tres del mes de febrero del año dos mil veintidós, siendo las diez horas; YO: **ESTUARDO MENÉNDEZ DE LA RIVA**, Notario, número de colegiado diecinueve mil novecientos sesenta y seis (19,966), me encuentro constituido en mi oficina profesional ubicada en Diagonal seis (6) doce guión cuarenta y dos (12-42) zona diez (10) oficina ochocientos cinco (805), Torre Uno (1), Edificio Design Center, del Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, soy requerido por la señorita **VERALUCIA FLORES LAVAGNINO** de treinta y seis años de edad, soltera, guatemalteca, Traductor Jurado, con domicilio y vecindad en esta Ciudad y que se identifica con el Documento Personal de Identificación, que tuve a la vista, con Código Único de Identificación número dos mil cuatrocientos cincuenta y tres espacio ochenta y nueve mil trescientos cuarenta y dos espacio cero ciento uno (2453 89342 0101) extendido por el Registro Nacional de las Personas –RENAP- de la República de Guatemala; quien solicita mis servicios notariales para hacer constar mediante **DECLARACION JURADA** lo siguiente: **PRIMERO**: La requirente **VERALUCIA FLORES LAVAGNINO, DECLARA BAJO JURAMENTO PRESTADO DE CONFORMIDAD CON LA LEY Y ADVERTIDA DE LAS PENAS RELATIVAS AL DELITO DE PERJURIO**, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDO**: Continúa declarando bajo juramento la requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: **“Impuestos por servicios prestados en línea en el Derecho Comparado”**; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; y iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. Estando presente la requirente y habiendo declarado bajo juramento de ley y no habiendo nada más que hacer constar finalizo la presente acta de declaración jurada veinte minutos después de su inicio en el mismo lugar y fecha indicados al principio de esta acta, quedando contenida en esta única hoja de papel tamaño oficio, impresa en ambos lados, a la cual se le adhieren los timbres de ley respectivos: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie AV guion cero cero cero seis mil trescientos ochenta y ocho (AV-0006388) y un timbre fiscal del valor



de cincuenta centavos con número de registro dos millones trescientos veinte mil setecientos ochenta y tres (2320783). Leo lo escrito a la requirente, quien bien enterada de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el infrascrito Notario que autoriza y que de todo lo expuesto **DOY FE**.



ANTE MI:



ESTUARDO  
BENÉDIZ DE LA RIVA  
ABOGADO & NOTARIO



**ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA**

Nombre del Estudiante: **VERALUCIA FLORES LAVAGNINO**  
Título de la tesis: **IMPUESTOS POR SERVICIOS PRESTADOS EN LÍNEA  
EN EL DERECHO COMPARADO**

**El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,**

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogada y Notaria, la estudiante ya mencionada, ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la tutora, M.A. Hilda Marina Girón Pinales de fecha 11 de junio de 2021.

**Tercero:** Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la revisora, Licenciada Nancy Kumanechy Jimenez Aviche de fecha 12 de octubre de 2021.

**Cuarto:** Que tengo a la vista el acta notarial autorizada en la ciudad capital de Guatemala, el día 03 de febrero de 2022 por el notario Estuardo Menéndez De La Riva, que contiene declaración jurada de la estudiante, quien manifestó bajo juramento: *ser autor del trabajo de tesis, haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; y aceptar la responsabilidad como autor del contenido de su tesis de licenciatura.*

**Por tanto,**

Autoriza la impresión de la tesis elaborada por la estudiante ya identificada en el acápite del presente documento, como requisito previo a la graduación profesional.

Guatemala, 14 de febrero de 2022.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

  
**Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia



**Nota:** Para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

# Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Nociones generales del impuesto a servicios en línea	1
Tributación de las empresas que prestan servicios a través de plataformas digitales en Guatemala	38
Análisis de Derecho Comparado	45
Conclusiones	55
Referencias	57

## **Resumen**

En el presente artículo especializado se desarrolló y analizó comparativamente la forma de fiscalización y tributación de los prestadores de servicios en línea sin establecimiento permanente o residencia en el territorio de Guatemala, así como, en los países de España, México y Chile. A nivel mundial se ha observado una tendencia general a imponer nuevos tributos o bien nuevas formas de fiscalización para las empresas denominadas transnacionales, es decir, que desarrollan actividades en varios países sin tener establecimiento permanente o residencia en dicho territorio.

La globalización del mercado y sobre todo la evolución de las plataformas y sistemas digitales han permitido que hoy exista el comercio digital y que sea uno de los formatos comerciales por dónde se generan mayores riquezas, debido a lo anterior, los diferentes Estados alrededor del mundo han evidenciado que cada día son más las personas que se sirven de servicios prestados por empresas que no tiene su sede física en dichos países y que estas empresas no pagan impuestos por riquezas obtenidas en sus países, por lo cual ha sido necesario idear mecanismos de control de la evasión y elusión fiscal de este tipo de hechos.

El presente trabajo desarrolló el denominado impuesto digital como se conoce comúnmente y la forma en que ha sido agregado a las legislaciones de España, México y Chile, ya que en algunos casos se crearon únicamente nuevas formas de fiscalización y en otros nuevos tributos, así como, la necesidad de evitar que en Guatemala se sigan perdiendo recursos en tributación por la elusión de este tipo de empresas transnacionales.

## **Palabras clave**

Impuestos. Servicios en línea. Derecho comparado. Evasión fiscal.

## **Introducción**

El presente trabajo abordará la historia del comercio electrónico, desde la perspectiva de la evolución hacia lo que hoy se conoce y entiende como comercio electrónico, sus nociones generales, se analizará la actual forma de tributación de las empresas que prestan servicios a través de plataformas digitales en Guatemala, la política fiscal que Guatemala está analizando para cubrir esta laguna legal que a la fecha existe y una comparación con los sistemas desarrollados en España, México y Chile como posibles alternativas a aplicarse en Guatemala. El comercio digital ha evolucionado de gran forma en los últimos años y los diferentes Estados a nivel internacional han evidenciado el poder económico que puede representar la recaudación fiscal del comercio digital.

En ese sentido, Guatemala realiza la recaudación del comercio digital de forma similar a como se realiza en el comercio tradicional, es decir, que no implica el uso de plataformas digitales para llevar a cabo alguno de los procesos de contratación, venta y /o pago, sin embargo, en países como España, México y Chile el creciente mercado de los servicios digitales ha traído como consecuencia que dichos países decidieran legislar nuevas formas de fiscalización e incluso la creación de un impuesto específico para los prestadores de servicios a través de plataformas digitales.

El presente trabajo tendrá como objetivos comparar la legislación de Guatemala, España, México y Chile en materia de impuestos a servicios prestados en plataformas digitales. Asimismo, se analizará la regulación legal, en materia de impuestos, para los prestadores de servicios en línea en Guatemala y se pretende desarrollar los elementos, características y principios del impuesto por servicios en línea.

El artículo especializado tendrá como modalidad un estudio de Derecho Comparado con el interés de establecer desde la perspectiva jurídica el comercio electrónico, su historia, tipos de servicios electrónicos y los conceptos jurídicos tributarios asociados al impuesto a servicios en línea. Asimismo, se desarrollará el tema de la tributación de las empresas que prestan servicios a través de plataformas digitales en Guatemala, su carga impositiva, la obligación jurídica tributaria de pago del impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta y análisis de derecho comparado con lo que sucede en los Estados de España, México y Chile.

## **Nociones generales del impuesto a servicio en línea**

### Historia del comercio electrónico

Es importante iniciar mencionando en este apartado, que el mundo empresarial y del comercio hoy en día es completamente diferente a lo que se conocía años atrás e incluso puede decirse que la evolución del comercio electrónico en los últimos 30 años ha sido tan exponencial que ha tenido un crecimiento mayor del que pudieran haber tenido períodos de tiempo más amplios en el pasado, lo anterior, se debe principalmente a la evolución y crecimiento del internet.

Se puede establecer que en mil novecientos cuarenta se dieron los inicios de lo que hoy se conoce como computador, sin embargo, a partir de principios de los años noventa la computadora tuvo un gran crecimiento debido al surgimiento de otros fenómenos asociados a la computadora como por ejemplo el internet y consecuentemente el comercio electrónico o digital como se conoce al mecanismo de intercambio de bienes y servicios a través del internet.

## Internet

El internet es tal vez el invento que más ha revolucionado el mundo, pero sin lugar a dudas es el invento más revolucionario y que más cambio ha tenido en el siglo veinte y veintiuno y, por lo tanto, ha incidido en todos los aspectos de la vida humana.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el término internet se encuentra conceptualizado como: “Red informática mundial, descentralizada, formada por la conexión directa entre computadoras mediante un protocolo especial de comunicación.” Recuperado 8.4.2021 <https://dle.rae.es/internet>.

Se considera que fue El Departamento de Defensa de los Estados Unidos de América la institución que dio nacimiento al término internet como se conoce actualmente, el cual fue denominado en su oportunidad como “sistema de intercambio de paquetes de información el cual tiene como principal fin enlazar y trasladar información entre instalaciones informáticas dispersas en el país” (Jeffrey y otros, 2003)” (Castañaza 2018, p. 4). El anterior concepto fue concebido por el Departamento de Defensa de los Estados Unidos de América en el año mil novecientos sesenta y cuatro.

Es importante definir desde una perspectiva muy general el concepto de internet para poder iniciar a desarrollar lo que se conoce hoy en día como comercio electrónico ya que el internet es el sistema por medio del cual las personas se entrelazan o conectan de forma tal que pueden realizar operaciones comerciales entre estos.

### Comercio electrónico y economía digital

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha conceptualizado a la economía digital o comercio electrónico como: “El resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC)” Recuperado 7.4.2021 <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

Es importante recordar que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es una institución internacional que vela por la seguridad económica de los países y crea estrategias jurídicas, financieras y políticas para generar cambios positivos en los países. En ese sentido, se ha involucrado fervientemente en el desarrollo de políticas económicas, sociales y jurídicas que contemplen la inmersión de la economía en todas las áreas de la vida social, incluido el comercio y la tributación como se desarrollará en el presente artículo especializado.

Asimismo, en referencia al concepto anterior, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha indicado:

La revolución de las TIC ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía. Por ejemplo, los minoristas ofrecen a sus clientes la posibilidad de realizar pedidos en línea, pudiendo recabar y analizar los datos relativos a cada cliente para poder ofrecer publicidad a medida y prestar un servicio personalizado; el sector de la logística se ha visto transformado por la capacidad de rastrear y hacer un seguimiento de vehículos y mercancías a lo largo y ancho del globo; los proveedores de servicios financieros facilitan cada vez en mayor medida a los clientes la gestión de sus finanzas, la realización de transacciones y el acceso a nuevos productos en línea; en el sector productivo, la economía digital ha mejorado la capacidad de supervisar a distancia los procesos productivos y de controlar y utilizar la maquinaria; en el marco del sector educativo, universidades y proveedores de servicios de tutoría y otros servicios educativos son capaces de ofrecer cursos a distancia, lo que les permite familiarizarse y responder a la demanda global; en el sector sanitario, la economía digital permite hacer un tele diagnóstico y utilizar historias clínicas para mejorar la eficacia del sistema y la experiencia del paciente. Por último, el sector de los medios de comunicación y radiodifusión ha experimentado una auténtica revolución, viéndose ampliado el papel de las fuentes de información no tradicionales en los medios actuales e incrementada la participación de los usuarios en los medios sirviéndose de las redes sociales y de contenidos generados por los propios usuarios (CGU) (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2014). Recuperado 7.4.2021 <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

Como se puede observar en el párrafo anterior las nuevas tecnologías de la información, el internet y los medios digitales han cambiado por completo la vida de los seres humanos. Lo anterior, no es algo nuevo en especial para las generaciones nacidas en los años noventa en adelante, pues ya han nacido en un mundo conformado por este tipo de tecnologías, sin embargo, existen algunas ramas o materias a dónde la tecnología ha llegado con mayor dificultad. Un ejemplo importante de a dónde la

tecnología ha llegado es el sector económico o comercial, sector en dónde apenas en los últimos años la digitalización y el internet han tenido una revolución y empiezan a superar en usuarios a métodos tradicionales de comercialización de bienes y servicios.

Luego del análisis de los conceptos anteriores esta autora considera que la economía digital ha sido una consecuencia o resultado directo del desarrollo de la tecnología de la información y comunicación (TIC) que ha venido desarrollando nuevas formas o modelos de negocio y que ha generado, además, transformaciones o modificaciones notables en la forma de intercambio económico de las personas, toda vez que, se han creado nuevos procesos, servicios, plataformas, comunicaciones, formas de colaboraciones que se desarrollan en sistemas digitales y que han definido un nuevo modelo económico. La economía digital ha creado también una nueva forma de competir del mundo económico incrementando la diversidad y la cantidad de información de los productos, pero también ha abierto una nueva forma de obtener información de las necesidades de los consumidores creando un ambiente económico competitivo y cada día más dependiente del uso de la tecnología de la información y comunicación para su desarrollo.

## Características de la economía digital o comercio electrónico

La economía digital o comercio electrónico tiene distintas características o elementos que son importantes de analizar, toda vez que, serán los elementos que marcaran la forma en que se realizan este tipo de operaciones y consecuentemente podrá evidenciar la mejor forma de lograr una fiscalización tributaria efectiva.

Las características de la economía digital se desarrollan de la siguiente forma:

La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la movilidad de (i) los intangibles en los que se sustenta, en gran medida, la economía digital, (ii) los usuarios y (iii) las funciones comerciales; la remisión a los datos, cuyo uso masivo se ha visto facilitado, de un lado, por un aumento del potencial informático y la capacidad de almacenamiento y, de otro, por la reducción del coste de almacenamiento de datos; los efectos de la red, que aluden al hecho de que las decisiones de los usuarios puedan incidir directamente en el beneficio obtenido por otros usuarios; la proliferación de modelos de negocio multilaterales, en los que múltiples grupos específicos de personas interactúan a través de un intermediario o una plataforma, incidiendo las decisiones de cada grupo en los resultados para los restantes grupos de personas a raíz de las externalidades positivas o negativas generadas; una tendencia hacia el monopolio u oligopolio en determinados modelos de negocio que depende, fundamentalmente, de los efectos de la red, y la volatilidad debida a la reducción de los obstáculos a los intercambios comerciales y a la rápida evolución tecnológica, todo ello unido a la velocidad con la que los clientes pueden decantarse por nuevos productos y servicios a expensas de otros anteriores o más obsoletos. Recuperado 13.3.2021. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>.

## Principales modelos de negocio del comercio electrónico

El comercio electrónico presenta nuevos mecanismos o modelos de desarrollo de la economía, siendo el caso que entre estos nuevos mecanismos, se encuentra un tema en particular que se debe tomar en cuanto si se quiere analizar la tributación del comercio electrónico y son los principales modelos de negocio de forma económica, los cuales son evidentemente nuevos modelos de negocio. Entre los principales modelos de negocio encontramos: el comercio electrónico; tiendas de aplicaciones; las redes sociales y; plataformas de servicios en línea.

### Comercio electrónico (e-commerce)

El comercio electrónico es la combinación del comercio comúnmente conocido dentro de las sociedades, con la única diferencia de que se realiza a través de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC), pudiendo darse un comercio electrónico directo (comercialización, venta, distribución de productos y comercialización, venta y ejecución de servicios a través de las TIC. Un ejemplo del comercio electrónico puede ser un libro que es vendido a través de las TIC y que es recibido por el comprador también por medio de las TIC, asimismo, existe el comercio electrónico indirecto (comercialización y venta a través de las TIC, pero la recepción del producto se hace de manera convencional) un ejemplo de lo anterior, puede ser un teléfono celular el cual se compra por medio del

comercio electrónico pero será entregado por un transportista en el lugar de destino.

Comercio electrónico es “todo tipo de negocio, transacción administrativa o intercambio de información que utilice cualquier tecnología de la información y las comunicaciones (Comisión Europea, 2009)”. (Otoya & Llamas, 2017, p. 15)

### Tiendas de aplicaciones

Las denominadas tiendas de aplicaciones son plataformas por medio de las cuales se realiza la distribución de todo tipo de contenido evidentemente digital o a través de plataformas digitales diseñado para todo tipo de dispositivos electrónicos: computadores de escritorio y móviles, teléfonos móviles, tabletas digitales, etc.. Es decir, son medios por los cuales las personas pueden ingresar a visualizar y/o escuchar contenidos de su interés. El consumidor puede descargar la aplicación a través del dispositivo para su consumo, esta descarga puede ser gratuita o con un costo, en el caso de las aplicaciones gratuitas normalmente tiene una ganancia económica a través de publicidad o cobro de comisiones por el servicio prestado aunque al igual que en las plataformas comunes existen aplicaciones que son gratuitas pues su fin único es la apertura a ese

contenido a las personas en general, sin embargo, estas aplicaciones pueden generar ingresos a través de publicidad.

Las aplicaciones digitales que son comercializadas a través de tiendas virtuales, se consideran un boom en el comercio electrónico, toda vez que, si bien existen también páginas web por medio de las cuales se realiza el comercio, las aplicaciones han empezado a ser cada día más utilizadas por los consumidores para la compra de productos, comunicaciones, información y prestación de servicios. Lo anterior sucede, porque estas aplicaciones tiene una plataforma más amigable para el consumidor además que a través de una aplicación puedes manejar una red social, un medio de comunicación digital, un catálogo de productos o servicios a la venta e incluso un medio de publicidad, además que algunas aplicaciones ya cuentan con una forma de pago directa en la misma aplicación sin tener la necesidad de trasladarse a una página web o a otra plataforma digital.

## Redes sociales

Las redes sociales son espacios en el internet que se asemejan o tienen la función de asemejarse a lo que sucede en la vida social tradicional o normal de las personas. En ese sentido, podemos entender a las redes sociales como los grandes eventos sociales de interrelación de la edad media o bien las fraternidades universitarias que fueron muy

características en los años setenta y ochenta en algunos países del mundo, en dónde las personas buscaban relacionarse con otras personas con quienes se identificaban y compartían mismos gustos, costumbres e intereses.

Dicho lo anterior, las redes sociales se convierten en espacios en dónde las personas se involucran con otras personas con intereses similares, del tal cuenta, que existe facilidad para llevar también actividades comerciales y económicas tal y como sucede en espacios sociales físicos o de relación interpersonal entre las personas pero aún nivel de amplitud mucho mayor dado que las redes sociales no tiene límites para conectar a las personas.

#### Plataformas de servicios en línea

Resulta importante iniciar este apartado indicando que las plataformas de servicios en línea tendrán un papel importante en el presente trabajo de investigación, toda vez que, el denominado impuesto digital que han incluido en sus cuerpos normativos de una forma u otra los Estados de España, México y Chile son impuestos específicos para este tipo de comercio denominado comercio de los servicios en línea a través de plataformas digitales.

En ese sentido, cabe recordar que en los últimos años hemos visto una tendencia radical hacia el uso de plataformas digitales o en línea para conseguir o adquirir un servicio cualquiera que este sea, desde servicios prioritarios, no prioritarios como los de entretenimiento y hasta servicios muy especializados como asesoría en finanzas, asesoría en derecho e incluso consultas médicas a través de plataformas digitales.

En ese orden de ideas, el campo de los servicios digitales o en línea ha evolucionado a gran escala y, dichos servicios han traspasado las fronteras y hoy en día es muy fácil adquirir un servicio a través de la red que posiblemente sea prestado por personas físicas o jurídicas ubicada en territorio distinto al del usuario final.

Por ejemplo, los servicios de entretenimiento que son el principal foco de atención del impuesto digital, son normalmente prestados por empresas ubicadas en territorios ya establecidos y que únicamente ofrecen el servicio a través de la red a sus usuarios finales, sin necesidad de constituirse como una empresa formal en todos los Estados, territorios o países en dónde se prestará el servicio.

Los servicios digitales son:

la inclusión, en un interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz (servicios de publicidad en línea); la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre estos usuarios (servicios de intermediación en línea); y la transmisión incluida la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (servicios de transmisión de datos). Recuperado 19.4.2021 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>

La ley del Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales número 4/200 de España que fuera publicada con fecha dieciséis de octubre del año dos mil veinte nos da su propia definición de lo que se consideran como servicios digitales, en dónde incluye puntualmente los siguientes tipos de servicios: a. servicios de publicidad en línea; b. servicios de intermediación en línea y; c. servicios de transmisión. Del párrafo anterior podemos obtener conclusiones importantes de lo que se puede considerar como servicios digitales o en línea puesto que de acuerdo a la Ley 4/2020 de España los servicios digitales se centra en tres tipos específicos de servicios que engloban o encuadran a todos los servicios que conocemos como: servicios de entretenimiento, servicios profesionales, servicios especializados, servicios técnicos, servicios académicos y servicios audiovisuales.

## Servicios de publicidad en línea

Los servicios de publicidad en línea como su nombre lo indica, son los servicios que tiene como fin principal la presentación de publicidad a los usuarios a través de formatos en línea y que generan ingresos o recursos a través de la venta de espacios publicitarios a terceros interesados. El sistema en que funcionan los servicios de publicidad en línea es muy parecido a lo que sucede en la economía tradicional, sin embargo, nuevamente nos encontramos con la dificultad de poder establecer el territorio en dónde se prestan los servicios en este tipo de comercio.

Los servicios de publicidad en línea son:

Consistentes en la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz. Recuperado 20.4.2021 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>

En atención al párrafo anterior, podemos observar que los servicios denominados de publicidad en línea responden claramente a formatos por medio de los cuales se presenta publicidad a usuarios por medio de las denominadas interfaces digitales. En cuanto a los servicios de publicidad en línea nos encontramos con una variante particular de este tipo de servicios y es que este servicio puede ser prestado por quién realiza

también la publicidad o por medio de terceros que únicamente prestan la interfaz para llegar a los usuarios.

### Servicios de transmisión de datos

En cuanto a los servicios de transmisión, nos encontramos con un tipo de servicios particular o específico de los servicios digitales, toda vez que, dichos servicios se refieren a la venta o cesión de datos por medio de las interfaces digitales y desarrolladas en las interfaces digitales, es decir, nos encontramos ante un tipo de servicio que se presenta únicamente en la economía digital, puesto que es muy difícil poder realizar la venta o cesión de datos de manera física por la complejidad de hacer dicha transmisión.

Servicios de transmisión de datos: “Los de transmisión con contraprestación, incluidas la venta, o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales” Recuperado 20.4.2021 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>

En este sentido, al tenor de la definición anterior, podemos observar que se ha ampliado el concepto de servicios de transmisión de datos llegando hasta un concepto en dónde se abarca también, la transmisión con contraprestación. En este tipo de servicios podemos encontrar los famosos servicios de entretenimiento que tiene su origen específicamente en la

transmisión de datos a los usuarios finales a cambio de la recepción de una contraprestación.

## Servicios de intermediación en línea

En cuanto a los servicios de intermediación en línea, nos encontramos con un tipo de servicio que también puede llegar a abarcar o abarca otros modelos de negocio previamente desarrollados, como, por ejemplo: las redes sociales, servicios de pago, aplicaciones digitales, páginas web. Lo anterior, obedece a que este tipo de plataformas digitales permiten la realización de este tipo de servicios de intermediación en línea ya que la finalidad de este tipo de servicios es el intercambio entre los usuarios como consecuencia de la interacción.

Los servicios de intermediación en línea son:

Puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos. Recuperado 20.4.2021 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>

En este tipo de servicios podemos encontrar como ya se mencionó anteriormente las páginas web, redes sociales y aplicaciones en donde las personas interactúan como, por ejemplo: facebook, instagram, google, gmail, siendo estas últimas plataformas digitales por medio de las cuales

las personas interactúan con diferentes fines y que pueden desarrollar no solo relaciones personales sino que también relaciones comerciales que generan valor.

## Elementos de los servicios digitales

Los elementos de los servicios digitales, son los elementos característicos de los servicios digitales que nacen de este tipo de servicios y que son accesorios al común desarrollo de los servicios digitales, es decir, los elementos que hacen parte de este tipo de servicios y entre los que encontramos los siguientes: usuario; contenidos digitales y; la interfaz digital.

### Usuario

El usuario es la persona que ingresa a la interfaz digital en cualquier dispositivo digital y cualquier persona o entidad que utilice una interfaz digital, en ese sentido, es importante establecer que los usuarios únicamente pueden ser personas físicas, sin embargo, como se verá más adelante si bien una persona física es quién accede a una interfaz digital está puede acceder a través de usuarios registrados a nombre de personas jurídicas. Lo anterior, resulta importante para establecer a quién corresponden las responsabilidades jurídicas que nacen a consecuencia del comercio digital y en específico de la prestación de servicios en línea.

En cuanto al usuario de una interfaz digital la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales establece al respecto lo siguiente: “cualquier persona o entidad que utilice una interfaz digital” Recuperado 21/09/2021 <https://www.boe.es/buscar/pdf/2020/BOE-A-2020-12355-consolidado.pdf>

### Contenidos digitales

Es importante entender el concepto de contenidos digitales para poder establecer y determinar de manera adecuada los servicios considerados digitales o en línea y que deberán ser afectados al impuesto digital que estaremos desarrollando con posterioridad. En ese sentido, los contenidos digitales como se puede observar en el concepto anterior se refieren a datos que dan vida a aplicaciones, música, vídeos, textos y juegos presentados en formatos digitales y que son realmente lo que buscan los usuarios y lo que finalmente se comercializa por parte de los prestadores de servicios digitales.

Contenidos digitales: “Datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático, distinto de los datos representativos de la propia interfaz digital.” Recuperado 21.4.2021 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>

## Interfaz digital

El interfaz digital es quizá el elemento más importante que engloba los denominados servicios digitales, ya que se refiere a los programas o sitios por medio de los cuales los usuarios acceden al internet y posibilita la comunicación digital.

Interfaz digital es: “Cualquier programa, incluidos los sitios web o parte de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que haga posible la comunicación digital.” Recuperado 22.4.2021

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>

El conjunto de elementos de los servicios digitales: usuario, contenidos digitales y, la interfaz digital dan origen a lo que se conoce como los servicios digitales, ya que para que existan una relación comercial denominada servicio digital es necesario lo siguiente: 1. Que exista un usuario que adquiera dichos servicios; 2. Que a través de esos servicios le sean entregados contenidos digitales; 3. Que exista interfaz digital para poder realizar las relaciones comerciales a través de esta última.

## Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales

Una característica importante de la prestación de los servicios digitales es que no necesariamente tiene un lugar o territorio específico para su realización, el cual es un detalle importante en el análisis y estudio que se hará en el presente trabajo de análisis denominado artículo especializado.

Al respecto de esta característica de los servicios digitales, Estados como España han desarrollado a través de la legislación un método de poder determinar el lugar de realización de la prestación de los servicios. El artículo siete (7) de la Ley 4/2020 establece al respecto del lugar o territorio de realización o prestación de los servicios digitales lo siguiente:

La prestación de servicios digitales se entenderá realizada en el territorio de aplicación del impuesto cuando algún usuario esté situado en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio. Recuperado 22.4.2021  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>

En cuanto al párrafo anterior, podemos observar que los Estados han encontrado la forma de dirigir hacia el usuario la determinación del lugar de realización de los servicios prestados, es decir, sin importar si el prestador de los servicios se encuentre en un país distinto al usuario, las normas jurídicas han resuelto imponer como territorio de la realización de los servicios principalmente en dónde se encuentre el usuario al cual se presta el servicio.

Resulta importante, entender la situación actual que viven los países alrededor del mundo en cuanto al planteamiento de nuevos modelos de negocios o de comercio electrónico. En ese sentido, encontramos y evidenciamos que existen nuevos modelos de negocio que han tenido una afectación directa a todas las ramas de la sociedad y la tributación no ha quedado fuera de esta afectación, de tal cuenta, que resultaba importante realizar el análisis de los tipos o clases de servicios digitales a efecto de poder entender de mejor manera el análisis comparativo que se realizará precisamente del impuesto específico y fiscalización específica para servicios digitales que se ha legislado en los Estados de España, México y Chile para evitar la elusión fiscal.

### Establecimiento permanente

Previo a poder establecer un concepto o conceptualizar el término establecimiento permanente, es oportuno entender que dicho término está asociado también, al concepto de residente que se utiliza para referirse a un contribuyente respecto de su situación territorial y determinar en este sentido su obligación de pago de rentas.

En ese orden de ideas, debemos establecer que el término renta deviene en específico del denominado impuesto sobre la renta, toda vez que, hace referencia a la situación territorial del contribuyente con respecto a la obligación de tributar por las rentas obtenidas.

Es decir, para poder establecer o determinar lo que significa el término establecimiento permanente para efectos del derecho tributario se deberá analizar también lo que se refiere al derecho sobre la renta, residente y fuente guatemalteca

### Residente

Residente es un término que como ya se indicó anteriormente esta aparejado a la figura de las rentas y obligatoriamente al tema impositivo, en ese sentido, residente para efectos tributarios es el término que se utiliza para diferenciar a una persona que tiene habitación o vivienda en un territorio determinado a otra que no tiene habitación o vivienda en dicho territorio.

De acuerdo con el Código Civil de Guatemala (Decreto ley 106), residencia es el lugar de habitación o vivienda real de una persona, pudiendo esta determinar el domicilio, si la residencia es prolongada, o no, en caso de una residencia temporal o accidental.

La residencia se encuentra particularmente asociada al tiempo de permanencia en un lugar o territorio determinado, siendo el caso que se pueda tener una residencia temporal o accidental, es decir, de poco tiempo en dicho territorio o bien pudiendo tener una residencia prolongada que incluso podría consecuentemente dar lugar a establecer un domicilio para la persona en dicho territorio.

Desde el punto de vista tributario la Ley de Actualización Tributaria de Guatemala establece en el artículo seis (6) al respecto del concepto de residente para efectos de pago del impuesto sobre la renta las siguientes disposiciones

Se considera residente para efectos tributarios:

1. La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:
  - a. Que permanezca en territorio nacional más de ciento ochenta y tres (183) días, durante el año calendario, entendiéndose este como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre.
  - b. Que su centro de intereses económicos, se ubique en Guatemala; salvo que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado expedido por las autoridades tributarias.

También se consideran residentes:

- a. Las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares guatemaltecas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado guatemalteco y funcionario en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático ni consular.
- b. Las personas de nacionalidad extranjera que tengan su residencia en Guatemala, que desempeñen su trabajo en relación de dependencia en misiones diplomáticas, oficinas consulares o bien se trate de cargos oficiales de gobierno extranjeros, cuando no exista reciprocidad.

3. Se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en esta ley, que cumplan con cualquiera de las situaciones siguientes:

- a. Que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala.
- b. Que tengan su domicilio social en territorio nacional.
- c. Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional.

A estos efectos, se entiende que una persona jurídica, ente o patrimonio que se especifique en esta ley, tiene su sede de dirección efectiva en territorio nacional, cuando en él ejerza la dirección y el control del conjunto de sus actividades.

Es importante establecer que la relación entre residente y establecimiento permanente deviene también del hecho que los sujetos que cumplan los requisitos del artículo seis (residente) o siete (establecimiento permanente) de la Ley del impuesto sobre la renta de Guatemala, se consideraran sujetos pasivos o contribuyentes del impuesto sobre la renta en Guatemala.

### Establecimiento permanente

De conformidad con lo establecido o presupuestado en el artículo siete (7) de Ley de Actualización Tributaria de Guatemala es interesante identificar que el establecimiento permanente se refiere a la situación de una persona individual, jurídica, organismo internacional, ente o patrimonio que tenga operaciones en Guatemala, dichas operaciones son determinadas permanentes por cumplir con alguno de los requisitos establecidos en la norma ya mencionada.

Se entiende que una persona individual, persona jurídica, organismo internacional, ente o patrimonio que se especifica en este libro, opera con establecimiento en Guatemala, cuando:

1. Por cualquier título, disponga en el país, de forma continuada o habitual, de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de sus actividades.

La definición del apartado anterior, corresponde, en particular:

- a) Las sedes de dirección.
- b) Las sucursales.
- c) Las oficinas.
- d) Las fábricas.
- e) Los talleres.
- f) Los almacenes, las tiendas u otros establecimientos.
- g) Las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias.
- h) Las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción o exploración de recursos naturales.

2. Se incluye en este concepto toda obra, proyecto de construcción o instalación, o las actividades de supervisión en conexión con éstos, pero sólo si la duración de esa obra, proyecto o actividades de supervisión exceden de seis (6) meses.

3. No obstante lo dispuesto en los numerales 1 y 2 de este artículo, cuando una persona o ente distinto de un agente independiente, actúe en Guatemala por cuenta de un no residente, se considera que éste tiene un establecimiento permanente en Guatemala por las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona:

- a) Ostenta y ejerce habitualmente en Guatemala poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa o;
- b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en Guatemala, existencias de bienes para su entrega en nombre del no residente.

4. Se considera que, salvo con relación al reaseguro y reafianzamiento, una empresa de seguros tiene un establecimiento permanente si recauda primas en el territorio nacional o asegura riesgos situados en él a través de una persona residente en Guatemala.

5. Se considera que existe un establecimiento permanente cuando las actividades de un agente se realicen de forma exclusiva, o en más de un cincuenta y uno por ciento (51%) por cuenta del no residente y las condiciones aceptadas o impuestas entre éste y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes.

6. No se considera que existe establecimiento permanente en el país, por el mero hecho de que las actividades de un no residente se realicen en Guatemala, por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

## Sujeto pasivo del Impuesto Sobre la Renta

Para poder entender de mejor forma la importancia de los conceptos de establecimiento permanente y residente en cuanto al Impuesto Sobre la Renta y en general la importancia de estos conceptos para efectos tributarios es importante establecer lo que se define como sujeto pasivo del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.

De conformidad con el artículo doce (12) de la Ley de Actualización Tributaria de Guatemala se consideran sujetos pasivos del impuesto sobre la renta los siguientes:

Son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas gravadas en este título.

Se consideran, contribuyentes por las rentas que obtengan, los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.

Como podemos observar la Ley del Impuesto Sobre la Renta de Guatemala es clara al indicar que tanto los residentes o los sujetos que se consideren residentes, así como, los establecimientos permanentes están sujetos al pago de rentas en el país.

Del párrafo anterior podemos claramente concluir que los servicios en línea o servicios a través de plataformas digitales, que hacen parte de los nuevos modelos de negocios del comercio electrónico, pueden ser considerados como establecimientos no permanentes en el Estado de Guatemala.

Lo anterior resulta importante para efectos del presente trabajo de investigación, toda vez que, es precisamente a consecuencia que no existe esa determinación como residentes o establecimientos permanentes de este tipo de servidores digitales que se permita la no tributación de este tipo de empresas y la pérdida de tributos en Guatemala.

En ese sentido, al haber establecido de forma determinada los conceptos de establecimiento permanente y residente en Guatemala denotamos la inexistencia de una relación jurídica tributaria que obligue a los servidores digitales a presentar declaraciones, determinar la obligación tributaria o realizar alguna aclaración a la Superintendencia de Administración

Tributaria y, por lo tanto, la no obligatoriedad al pago de tributos por rentas obtenidas en el país.

Cabe mencionar, que la Ley de Actualización Tributaria de Guatemala se caracteriza por ser una ley novedosa o nueva que debería desarrollar y contemplar este tipo de circunstancias de la nueva era de los negocios, sin embargo, Guatemala presenta un marco jurídico anticuado a los nuevos modelos de negocio que permite la pérdida de recursos financieros en favor del Estado.

#### Renta de fuente guatemalteca

Es importante mencionar al respecto del término establecimiento permanente, que también existe otro elemento a considerar a efectos de poder establecer si las denominadas empresas de servicios digitales o en línea están obligadas al pago de rentas en Guatemala.

En ese sentido, el criterio o término renta de fuente guatemalteca hace referencia a la procedencia de la renta en beneficio de las empresas, es decir, la territorialidad de la fuente de ingresos. En Guatemala se sigue un criterio o principio de fuente territorial el cual establece principalmente que toda renta obtenida en un territorio debe ser gravada por aquel territorio en dónde se obtuvo, siempre y cuando se pueda verificar el hecho generador y sin importar quién ha sido el sujeto que la ha generado, es

decir, si es extranjero o nacional, residente o no residente, con o sin establecimiento permanente.

En ese orden de ideas, se puede decir que el criterio de territorialidad no obedece a circunstancias de ubicación o particulares de cada sujeto, sino que únicamente se relaciona con la idea de que quién obtenga riqueza en un territorio tiene que tributar en aquel país del cual se trate y en dónde se obtuvo la riqueza.

Por otro lado, existe también el criterio de la renta mundial, en dicho criterio los elementos a considerar devienen que el residente de cada Estado debe pagar sus impuestos en aquel país o Estado del cual se es residente sin importar si dichas rentas o recursos se obtuvieron en un Estado diferente.

El principio de la renta de fuente territorial en contraposición a la renta mundial:

El cobro de impuestos que aplican los Estados del mundo para obtener los recursos necesarios para financiar su gasto, descansa ya sea en la aplicación del principio de renta territorial o bien del criterio de renta mundial. El primero de ellos, hace referencia a que se gravan únicamente las rentas obtenidas dentro de las fronteras nacionales, mientras que el segundo criterio considera como rentas gravables aquellas que fueron generadas por los residentes de un país, sin distinguir el ámbito territorial en donde fueron obtenidas. El fundamento de este último criterio se encuentra en el hecho que aun cuando las rentas generadas por los residentes se obtengan en el resto del mundo, los mismos están demandando servicios públicos en el interior que residen, por lo que deben contribuir a su financiamiento. Recuperado 25.4.2021 <https://www.icefi.org/blog/tributacion-internacional-otro-tema-que-dasatiende-la-region>

En ese sentido, se considera importante para esta autora que podamos también definir lo que al respecto de fuente guatemalteca establecen las normas de carácter tributario, toda vez que, son las que determinarán que doctrina acuñar en este territorio. En ese sentido, el artículo cuatro (4) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de Guatemala establece como renta de fuente guatemalteca:

Todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.

En la actualidad la Ley de Actualización Tributaria de Guatemala en su artículo cuatro (4) únicamente se limita a establecer al respecto de lo considerado como rentas: “Son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes: 1. Rentas de actividades lucrativas (...) 2. Rentas de trabajo (...) 3. Rentas de capital y ganancias de capital (...)”.

Podemos concluir entonces, que Guatemala sigue la teoría de la fuente territorial o renta territorial y en ese sentido, las entidades transnacionales deberían de pagar tributos por recursos obtenidos en Guatemala, sin embargo, al tenor de lo regulado por el Impuesto Sobre la Renta no se dan los elementos de establecimiento permanente o residencia a las entidades transnacionales de prestación de servicios, lo anterior, obedece

principalmente a la novedad de este tema y que la ley no contemplaba este tipo de situaciones. De tal cuenta, que se debe establecer otros métodos de fiscalización de estas empresas con el objetivo de imponerles obligaciones tributarias y obligarlos al pago de tributos por rentas obtenidas en Guatemala.

### Impuestos a servicios en línea

El impuesto sobre servicios digitales nace como se mencionó anteriormente de la revolución que existió en los modelos de negocios y ante la aparición de nuevos modelos de negocios con base principalmente en sistemas digitales como se ha venido mencionado.

En ese sentido, la creciente tendencia a realizar las negociaciones por medio de sistemas digitales, es decir, el crecimiento exponencial del comercio digital hizo que los Estados se percataran también de la existencia de posibles lagunas legales para poder fiscalizar este tipo de negocios.

En ese orden de ideas, alrededor del mundo los Estados se percataron que podía existir una evasión tributaria en este tipo de negocios, principalmente porque no existía una línea o estructura legal clara para establecer las responsabilidades tributarias para los sujetos, es decir, no se

podía establecer claramente el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el país en que se debe tributar.

Lo anterior, ha significado que los Estados tengan déficits fiscales y pierdan recursos generados en sus propios Estados, debido a que existen infinidad de empresas establecidas en un territorio diferente a aquel en dónde se presta el servicio. Por ejemplo, Netflix que es una plataforma de transmisión de contenido audiovisual que tiene su sede en los Estados Unidos de América y presta servicios a la mayor parte de países del mundo y que en muchos de estos países no tributaba hasta la aparición de la estructura legal para obligar la tributación de los servicios digitales.

Asimismo, algunas corporaciones se aprovechaban de la poca legislación existente en materia de regulación tributaria para este tipo de plataformas digitales, principalmente las de servicio, para poder evadir de forma lícita el pago de impuestos. En ese sentido, las grandes corporaciones se establecen en territorios o Estados de baja tributación o con mayores beneficios fiscales y desde estos países manejaban su operación de forma tal que los impuestos a tributar fueran sustancialmente menores.

Con el afán de evitar este tipo de situaciones, diferentes Estados alrededor del mundo iniciaron a analizar el fenómeno y generar estructuras o mecanismos para detener la evasión fiscal en este aspecto, la cual era

lógicamente lícita, toda vez que, no existía ninguna norma que impusiera claramente la forma de tributar para estos prestadores de servicios en línea.

### Definición del impuesto sobre servicios digitales:

El impuesto sobre servicios digitales (ISD) se encuadra en la categoría impositiva de “impuestos de compensación, ya que, según afirma la OCDE en el informe Final de la Acción Uno del BEPS, este gravamen representa un tipo de impuesto indirecto sobre las transacciones digitales con el objetivo de compensar la pérdida recaudación en el impuesto sobre beneficios, cuya efectividad se ha visto mermada por el desarrollo de los nuevos modelos de negocio. Recuperado 11.5.2021 [https://www.funcas.es/wp-content/uploads/2021/01/04-2101\\_Allevato.indd\\_.pdf](https://www.funcas.es/wp-content/uploads/2021/01/04-2101_Allevato.indd_.pdf)

Las principales transacciones digitales que están reguladas por el impuesto digital son: a) la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; b) la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios y c) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

Es decir, el impuesto digital es el tributo dirigido a los servicios digitales que fueron expuestos en el párrafo anterior y que tiene como principal función establecer mediante un marco jurídico obligaciones tributarias a los prestadores de servicios digitales por parte de los Estados.

### Elementos de la obligación jurídica tributaria

Los elementos de la obligación jurídica tributaria del Impuesto a servicios en línea que se analizarán son: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa.

#### Sujeto activo

El sujeto activo se refiere a la persona jurídica que ha de recibir o que tiene el derecho de percibir la prestación pecuniaria, en ese sentido, la ley confiere dicho derecho a una institución del Estado que está facultado de conformidad con lo que establece la ley para poder cobrar o exigir el pago de tributos.

El sujeto activo se define como: “El sujeto activo es el Estado quien tiene el poder de exigir la prestación económica materializada con el tributo; y, por último, este elemento incluye al beneficio del recuso, que además puede disponer del mismo.” Recuperado 21/09/2021 <https://www.revistaespacios.com/a19v40n42/a19v40n42p09.pdf>

En el impuesto a servicios en línea el sujeto activo es de igual forma una entidad del Estado, la cual se denominará o será establecida dependiendo de cada país. Por ejemplo en los países que son objeto de estudio encontramos que en México la entidad estatal a la que le corresponde la recaudación es el Ministerio de Hacienda a través de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en la República de Chile es el Ministerio de Hacienda y en España es el Ministerio de Hacienda a través de la Agencia Tributaria.

### Sujeto pasivo

El sujeto pasivo pueden ser tanto personas individuales como jurídicas que están obligados al cumplimiento del pago del tributo o bien del cumplimiento de la obligación tributaria, toda vez que, han realizado un hecho generador.

El Sujeto pasivo se puede definir como: “Aquellos que pagan formalmente el impuesto; y quienes deben soportar las consecuencias económicas del gravamen.”

Recuperado

21/09/2021

<https://www.revistaespacios.com/a19v40n42/a19v40n42p09.pdf>

El sujeto pasivo lo determina cada Estado y lo plasma en la normativa. Por ejemplo, en el caso del Estado de Chile en la Ley 21210 de Modernización Tributaria de Chile se establece en el artículo cincuenta y seis (56) como

sujetos pasivos a todos los servicios prestados en forma digital que sean utilizados en el territorio nacional si, al momento en que se contrata o realiza el servicio concurren al menos dos de los siguientes hechos:

- i. Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geo localización indiquen que este se encuentra en Chile;
- ii. Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile;
- iii. Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional;
- o, iv. Que la tarjeta de módulo de identidad del suscriptor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile.

## Hecho generador

El hecho generador resulta ser el supuesto que la ley establece que se debe realizar por el sujeto pasivo para poder generar o establecer una obligación tributaria.

El hecho generador se puede definir como: “Presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.” Recuperado 21/09/2021

<https://www.revistaespacios.com/a19v40n42/a19v40n42p09.pdf>

En relación al impuesto digital el hecho generador es la prestación de servicios a través de plataformas digitales, en atención a lo anterior y al análisis presentado en este artículo especializado, podemos establecer que

el hecho generador del impuesto digital requiere de los siguientes tres supuestos cuando se cumpla uno de ellos:

1. Inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz (servicios de publicidad en línea).
2. La puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios (servicios de intermediación en línea), y;
3. La transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (servicios de transmisión de datos).

## Base impositiva

La base impositiva es el supuesto específico que determinará la base o fundamento para el cálculo del impuesto de conformidad con la tasa impositiva, es decir, la base imponible será la fórmula jurídica que determina el monto o el valor sobre el cuál se debe pagar la tasa impositiva.

También conocida como base gravable y se define de la siguiente manera:

El valor monetario o unidad de medida del hecho imponible sobre el cual se aplica la tarifa del impuesto para establecer el valor de la obligación tributaria; también se puede entender como la magnitud o la respectiva medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para luego liquidar el monto de la obligación tributaria. Recuperado 21/09/2021 <https://www.revistaespacios.com/a19v40n42/a19v40n42p09.pdf>

Al respecto del impuesto digital en España se estableció como Base Imponible de acuerdo con el artículo diez (10) de la Ley 4/2020, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales de España.: “La base imponible del impuesto estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo”.

### Tipo impositivo

El tipo impositivo se refiere a la tasa o porcentaje que se deberá cobrar por el impuesto en relación a la base imponible. Por ejemplo, en el caso del impuesto digital en España se ha establecido una tasa impositiva del tres por ciento.

La tarifa o tipo impositivo se define como: “La magnitud establecida en la Ley, que, aplicada a la base gravable, sirve para determinar la cuantía del tributo y permite la cuantificación de la deuda tributaria.” Recuperado 21/09/2021 <https://www.revistaespacios.com/a19v40n42/a19v40n42p09.pdf>

## Carga impositiva de los servicios en línea

En la actualidad en Guatemala nos encontramos con una situación bastante peculiar al momento de establecer la carga impositiva de los servicios o prestadores de servicios en línea, toda vez que, a criterio de esta autora la prestación de servicios en línea no cumple todas las características para que pueda ser considerado un hecho generador con carga impositiva para el pago de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado.

## **Tributación de las empresas que prestan servicios a través de plataformas digitales en Guatemala**

### Impuesto sobre la renta para servicios en línea

En cuanto al impuesto sobre la renta para servicios en línea podemos indicar que se entiende como el cobro o remuneración económica que el Estado ha establecido para los prestadores de servicios que obtienen una renta o ganancia por la prestación de servicios.

En ese sentido, en Guatemala la Ley de Actualización Tributaria de Guatemala en el artículo diez (10) establece como personas naturales o jurídicas responsables del pago del impuesto sobre la renta, quienes encuadren en los siguientes hechos:

La obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala.

Se entiende por actividades lucrativas que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar o comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.

Se incluyen entre ellas, pero no se limitan, como rentas de actividades lucrativas, las siguientes:

1. Las originadas en actividades civiles, de construcción, inmobiliarias, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros recursos naturales y otras no incluidas.
2. Las originadas por la prestación de servicios públicos o privados, entre otros suministros de energía eléctrica y agua.
3. Las originadas por servicios de telefonía, telecomunicaciones, informáticas y el servicio de transporte de personas y mercancías.
4. Las originadas por la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
5. Las originadas por la explotación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.
6. Las originadas por la prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.
7. Las originadas del ejercicio de profesiones, oficios y artes, aun cuando éstas se ejerzan sin fines de lucro.
8. Las originadas por dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyen reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas que paguen o

acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan.

Al tenor de lo establecido en el artículo anterior, podemos establecer claramente que los prestadores de servicios en línea no ocupan un lugar dentro de la lista de sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, principalmente porque no pueden ser considerados como residentes.

En ese sentido, debemos recordar quienes se consideran residentes en el territorio de Guatemala que se establece en el artículo seis (6) de la Ley de Actualización Tributaria de Guatemala:

Se considera residente para efectos tributarios:

1. La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a. Que permanezca en territorio nacional más de ciento ochenta y tres (183) días, durante el año calendario, entendiéndose este como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre.
- b. Que su centro de intereses económicos, se ubique en Guatemala; salvo que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado expedido por las autoridades tributarias.

También se consideran residentes:

- a. Las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares guatemaltecas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado guatemalteco y funcionario en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático ni consular.

b. Las personas de nacionalidad extranjera que tengan su residencia en Guatemala, que desempeñen su trabajo en relación de dependencia en misiones diplomáticas, oficinas consulares o bien se trate de cargos oficiales de gobierno extranjeros, cuando no exista reciprocidad.

3. Se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en esta ley, que cumplan con cualquiera de las situaciones siguientes:

a. Que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala.

b. Que tengan su domicilio social en territorio nacional.

c. Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional.

A estos efectos, se entiende que una persona jurídica, ente o patrimonio que se especifique en esta ley, tiene su sede de dirección efectiva en territorio nacional, cuando en él ejerza la dirección y el control del conjunto de sus actividades.

Al realizar el análisis del artículo seis (6) de la Ley de Actualización Tributaria de Guatemala podemos observar que en definitiva puede darse el caso que empresas internacionales o globalizadas que prestan servicios en Guatemala a usuarios guatemaltecos no tengan las características específicas de residentes, es decir, aún y cuando pareciera que se encuentran regulados dentro de las características o hechos generadores para el Impuesto Sobre la Renta podrían excluirse del pago de este impuesto por no cumplir su característica de residente, ya que no se encuentra constituidas conforme las leyes de Guatemala, no tienen su domicilio social o fiscal en el territorio nacional y no tiene su sede de dirección efectiva en territorio nacional.

## Impuesto al Valor Agregado por servicios en línea

En cuanto al valor agregado, nos encontramos con un impuesto en dónde se puede encuadrar la prestación de servicios en línea, toda vez que, el artículo tres (3) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Guatemala establece al respecto del hecho generador de este impuesto lo siguiente: “El impuesto es generador por: 1) La venta o permuta de bienes muebles o derechos reales constituidos sobre ellos. 2) La prestación de servicios en el territorio nacional (...)”

El impuesto al valor agregado por servicios en línea se puede definir como: “La prestación económica que se ha establecido a la generación de valor por los servicios prestados en línea”. Recuperado 21/09/2021 <https://www.revistaespacios.com/a19v40n42/a19v40n42p09.pdf>

Como se puede observar en el artículo anterior, claramente podemos establecer que en Guatemala el impuesto al valor agregado obliga al pago de tributos a los prestadores de servicios en línea, toda vez que el artículo tres (3) es claro en establecer que la prestación de servicios en el territorio nacional es un hecho que genera la obligación del pago del impuesto al valor agregado.

Lo que sucede en la práctica es que los prestadores de este tipo de servicios en línea no tienen una sede física en Guatemala, de tal cuenta que, resulta imposible hacer la fiscalización de este tipo de prestadores de servicios y el cobro del impuesto, es decir, prácticamente existe una elusión al impuesto al valor agregado de todo este tipo de prestadores de servicios en línea que no se encuentra en territorio nacional.

Un ejemplo claro de esta situación se da con las redes sociales en temas de publicidad. En la actualidad las grandes corporaciones o empresas generan contenido para promocionarse en plataformas digitales o redes sociales, siendo estas plataformas digitales o redes sociales quienes reciben la retribución económica por la transmisión del contenido, pero en este tipo de casos muy pocas veces estas empresas tributan en el territorio de donde se obtuvo la ganancia.

Política fiscal en Guatemala para empresas multinacionales que prestan servicios en línea

Para evitar este tipo de situaciones la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra evaluando la posibilidad de desarrollar políticas fiscales parecidas a las que han desarrollado España, México y Chile.

El veintidós de marzo del año dos mil veintiuno, el Diario de Centroamérica publicó una noticia en donde se establecía el interés de la Superintendencia de Administración Tributaria de gravar las plataformas digitales:

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) está en conversaciones con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), para una cooperación en la implementación de medidas tributarias a comercios transnacionales que prestan servicios en el país.

Oscar Hernández, intendente de Fiscalización de la SAT, indicó que en la actualidad plataformas como Netflix y otros sitios de descarga de música, películas y videojuegos no pagan impuestos por la venta de servicios en Guatemala.

El funcionario señaló que el problema se da en todo el mundo, no solo en el ámbito local. Estas compañías que ofrecen servicios transfronterizos no facturan porque no tiene en el país oficinas ni personal, un tema que se sale de la legislación tributaria.

De tal cuenta, el acompañamiento del CIAT, por la experiencia que ha tenido en países como Argentina, Chile, México, incluye “la asesoría para que, incluso, se pueda proponer reformas a ciertos artículos de la Ley del IVA”, manifestó Hernández.

Las modificaciones a la norma, aclaró el intendente, “no tienen la intención de incrementar tarifas, tasas ni tipos impositivos, sino se haría con el ánimo de que se le dé más facultades a la administración tributaria de poder fiscalizar a ese tipo de empresas que no están ubicadas en Guatemala.

En Centroamérica, Costa Rica ya encontró una modalidad de cobrar impuestos a estas compañías transfronterizas. La SAT analiza este caso, si conviene, y si no tiene consecuencia para el consumidor, porque nunca se busca afectar al usuario final”, sostuvo Hernández jefe de la Intendencia de Fiscalización.

Como se puede evidenciar en el texto presentado por el Diario de Centroamérica que hace una reseña de lo manifestado por el jefe de la Intendencia de Fiscalización, Guatemala busca contrarrestar la merma económica causada por este tipo de prestadores de servicios en línea ubicados en otros países es decir transfronterizos a través nuevos métodos de fiscalización, tal y como ha sucedido en otros países como España, México y Chile en dónde se ha determinado que la mejor forma de evitar este tipo de elusión fiscal es a través de la creación de un nuevo impuesto específico para este tipo de prestadores de servicios en línea o creación de nuevos mecanismos de fiscalización específico para este tipo de prestadores de servicios en línea.

## **Análisis de Derecho Comparado**

En cuanto al Derecho Comparado, como ya se ha venido analizando a lo largo del presente trabajo o artículo especializado, los países de España, México y Chile han recibido gran influencia por parte de otros países de Europa en dónde se han legislado impuestos a los prestadores de servicios.

En ese sentido, si bien tanto España, México y Chile han decidido legislar un método o forma de poder lograr que los prestadores de servicios en línea contribuyan con los recursos del erario público, también es cierto

que cada uno de los anteriores países han tomado rutas distintas para fiscalizar este tipo de hechos.

De tal manera que, en este capítulo se analizarán cada uno de los métodos que se ha venido utilizando por parte España, México y Chile y, al finalizar este análisis se realizará también una explicación del porqué, a consideración de esta autora es importante legislar en Guatemala un método efectivo de fiscalización del Impuesto al Valor Agregado para los prestadores de servicios.

## España

Por último, en España el Senado aprobó un impuesto a servicios digitales en el año dos mil veinte, sin embargo, a diferencia de México y Chile, en España se estableció un nuevo tributo con un tipo impositivo del tres por ciento (3%), el cual se le aplicará a los prestadores de servicios que tengan ingresos superiores a los setecientos cincuenta millones de euros a nivel mundial y que tengan una facturación en España que rebase los tres millones.

Es decir, en el caso de España nos encontramos con diferencias sustanciales al respecto de México y Chile puesto que en España si se ha legislado un nuevo tributo para este tipo de servidores y no se ha integrado a otro tributo ya preexistente.

En España por ejemplo de acuerdo la gran mayoría de doctrinarios en materia tributaria han establecido y resaltado que el impuesto digital conocido como “tasa google” en España debe tener un crecimiento económico que se notará con los años. En España se considera que el impuesto digital era un impuesto obligatorio o necesario de legislar para iniciar el camino de la fiscalización tributaria a los nuevos modelos de negocios.

Cabe resaltar, que “tasa google” es el término como se conoce coloquialmente al impuesto a servicios digitales, toda vez que, considera que este impuesto afectará principalmente a las grandes corporaciones de la tecnología de la computación y el internet que encabeza la empresa Google.

## México

En México el Senado de la República Federal en el año dos mil veinte publicó una reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado de México en la cual se grava con el dieciséis por ciento (16%) del Impuesto al Valor Agregado a las plataformas de servicios y venta de productos digitales que operan en México.

La aprobación cobró en vigencia el uno de junio del año dos mil veinte con la finalidad que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México pueda retener el Impuesto el Valor Agregado (IVA) a residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en México, por la prestación de servicios digitales utilizados en dicho país.

Es decir, en el país de México las firmas extranjeras que prestan servicios o venden productos en línea o por medio de plataformas digitales deberán realizar el pago del Impuesto al Valor Agregado a una tasa del dieciséis por ciento (16%), para ello el usuario de estas plataformas deberá retener este impuesto al momento de realizar los pagos a estas plataformas.

Lo anterior, se realizó con la intención que estas empresas paguen tributos en México aún y cuando no tienen un establecimiento permanente en dicho país ya que es en dicho país de dónde se obtiene la ganancia o renta.

Asimismo, se observa que en México únicamente se ha grava este tipo de hechos en cuanto al Impuesto al Valor Agregado y no se hace referencia al Impuesto Sobre la Renta que también se deja de percibir.

## Chile

Por otro lado en Chile, los servicios en línea o digitales prestados por empresas transfronterizas, que sean utilizados en dicho país deben pagar una remuneración en Chile. Para ello la ley reguló que se entendería prestado el servicio en dicho territorio cuando dicho servicio es desarrollado en Chile.

La Ley sobre Modernización Tributaria de Chile número 21.210 introduce diversas modificaciones a la legislación tributaria, en lo particular, incorporó un hecho imponible más en relación al Impuesto al Valor Agregado de Chile, el cual se aplica a prestadores de servicios que no tiene su domicilio o residencia en Chile pero que dichos servicios sean utilizados en territorio chileno.

Los cuatro escenarios por los cuales se debe pagar el Impuesto al Valor Agregado que tienen relación con los prestadores de servicios en línea y que fueron legislados por medio de la Ley de Modernización Tributaria de Chile en su artículo 60 son los siguientes:

1. La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación.
2. El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo textos, revistas, diarios y libros.

3. Puesta disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática, por parte de prestadores domiciliados o residentes en el extranjero.

4. Publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.

A diferencia de México, Chile no utiliza la figura de la retención para la realización del pago de este impuesto si no que se ha implementado un sistema simplificado para el registro y pago del impuesto, que permite a estas empresas internacionales inscribirse como contribuyentes y facilitar el cumplimiento de sus responsabilidades tributarias nacidas en la Ley 21.2020 de Modernización Tributaria de Chile bajo el entendido que si no se hiciera habrán sanciones tributarias tales como el cierre de este tipo de servicios.

A diferencia de México la tasa impositiva que ha establecido Chile para este impuesto a prestadores de Servicios es mayor, ya que los obliga con una tasa del diecinueve por ciento (19%) recargado a sus operaciones, sin embargo, esta tasa se realiza con base al sistema económico de Chile influenciado mayormente por tendencias socialistas

## Guatemala

En Guatemala nos encontramos con el hecho que únicamente el Impuesto al Valor Agregado regula el pago de impuestos a prestadores de servicios en línea, sin embargo, es coercible únicamente a nivel nacional o empresas

que tengan residencia o establecimiento permanente en el país, de tal cuenta, que es importante iniciar a pensar en la forma en que se deberá regular la elusión o evasión que existe por parte de este tipo de empresas.

En este artículo se abordó el interés que existe por parte de Guatemala y en específico de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para tratar de legislar el pago de tributos por parte de los prestadores de servicios en línea no residentes en Guatemala, pero cuyos servicios sean pagados y utilizados en Guatemala.

A criterio de esta autora y luego del análisis de cada uno de los aspectos del denominado impuesto digital, Guatemala deberá implementar en los próximos años un mecanismo que permita el cobro de impuestos a este tipo de prestadores de servicios para que exista mayor recaudación para el Estado de Guatemala.

El mecanismo más adecuado por la similitud de legislaciones será lo realizado por México en el sentido de determinar en la ley la obligación de pago del Impuesto al Valor Agregado de este tipo de prestadores de servicios sobre el doce por ciento (12%) ya existente y también establecer la obligación de retener este impuesto por parte de los usuarios.

Lo anterior obedece, a que es evidente que la única forma de poder generar una presión a este tipo de empresas transnacionales es a través de los usuarios quienes tendrán que realizar el pago del impuesto y serán quienes tengan la obligación de realizar la determinación tributaria y pago.

La consecuencia evidente de este tipo de medidas es el posible aumento en el precio de este tipo de servicios, sin embargo, a criterio de esta autora se podrían ofrecer mayores beneficios en términos estatales a los contribuyentes, el cual es el fin último del derecho tributario ofrecer a los contribuyentes oportunidades a través de los recursos obtenidos.

Guatemala es un país que a nivel general no se caracteriza por imponer nuevos tributos de forma constante a sus contribuyentes, lo anterior para no afectar a rasgos generales la economía del país con el incremento del precio de los servicios o productos, sin embargo, en esta ocasión no se estaría creando un nuevo tributo si no que únicamente se aseguraría el pago de tributos por parte de empresas que a la fecha eluden su responsabilidad tributaria porque la ley así se los permite.

### Aporte

El presente artículo especializado tiene la intención de generar un análisis concreto y específico de la importancia que ocupa la imposición de tributos, cargas impositivas o fiscalización impositiva a las empresas y

personas que prestan servicios mediante plataformas en línea o digitales a usuarios en Guatemala

Como bien se ha referido en párrafos anteriores en Guatemala actualmente existe una laguna legal en relación a la obligación tributaria existente para los prestadores de servicios a través de plataformas digitales, lo anterior, responde específicamente a que en el derecho tributario los conceptos de establecimiento permanente y/o residentes limitan la fiscalización de este tipo de prestadores de servicios, asimismo, resulta inoperante la forma o procedimiento de fiscalización que actualmente tiene el sistema tributario de Guatemala en relación a los prestadores de servicios ya que es ineficiente la forma en que se pretende recaudar el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado en este tipo de hechos generadores. Por último, en cuanto a las dificultades que actualmente encontramos en Guatemala, es importante resaltar es que no existe una certeza en cuanto a que la prestación de servicios a través de plataformas digitales por parte de empresas o personas fuera de lugar a usuarios en Guatemala es un hecho generador obligado al pago de tributos en Guatemala.

Para evitar este tipo de lagunas legales y conflictos normativos, este artículo especializado propone que en Guatemala se implementen modificaciones a las normas jurídico tributarias como en México y Chile en el sentido de poder determinar la obligación tributaria de este hecho

generador en relación al impuesto al valor agregado y no así en el impuesto sobre la renta.

Luego de establecer la obligación del pago del impuesto al valor agregado de este tipo de hechos generadores, se deberá establecer un sistema idóneo para la recaudación de este impuesto y que con base al presente artículo especializado se considera que el sistema idóneo es el utilizado en México, en cuanto a que sean los usuarios finales, es decir, los usuarios en Guatemala quienes actúen como agentes retenedores y sean estos últimos quienes realicen el pago a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Por último, en cuanto al aporte de este artículo especializado se considera que después del análisis realizado se puede determinar que el hecho generador aplicará únicamente a empresas o personas extranjeras o nacionales que presten sus servicios a usuarios en Guatemala sin importar la nacionalidad de estos, sin importa si estos prestadores de servicios se encuentran en Guatemala o fuera de Guatemala, si tiene un establecimiento permanente en Guatemala o no y, por último, si tienen residencia o no en Guatemala de conformidad con las leyes tributarias.

## Conclusiones

La tendencia del comercio a nivel mundial es la generación de riqueza a través de los sistemas en línea o plataformas digitales lo cual se ha intensificado incluso aún más con el acaecimiento de la pandemia del SARS-CoV-2, toda vez que, las personas han realizado un consumo mayor a través de estas plataformas y al notar esto las empresas han invertido mayores recursos en el desarrollo de sus plataformas digitales por encima incluso de su inversión en sedes físicas o establecimientos físicos.

A nivel Iberoamericano el año dos mil veinte marcó un punto de partida para el denominado impuesto digital o impuesto a prestadores de servicios en línea sin establecimiento permanente, toda vez que, en este año fue donde muchos países Iberoamericanos desarrollaron legislaciones que incluyeron nuevos métodos de fiscalización de los prestadores de servicios en línea o bien crearon nuevos tributos específicos para los prestadores de servicios en línea.

Los Estados alrededor del mundo se han percatado de la existencia de grandes recursos que se dejan de percibir por: el crecimiento del comercio electrónico, la globalización de los mercados y el crecimiento de empresas transnacionales que no necesitan tener una sede física en los países dónde pretenden desarrollar sus actividades comerciales. De esta cuenta, se han

desarrollado estrategias que plantean esquemas o formatos de fiscalización de este tipo de empresas y servicios en aras de lograr recaudar tributos sobre rentas que se generan en un Estado aún y cuando sea obtenido por empresas sin presencia jurídica en aquel Estado.

Guatemala tiene un sistema tributario con fuertes lagunas jurídicas en temas tan novedosos como el comercio digital, que permite que prestadores de servicios en línea sin un establecimiento permanente o residencia en Guatemala tenga la oportunidad de eludir la fiscalización tributaria, sin embargo, esto debe cambiar y Guatemala deberá adoptar también nuevas formas de fiscalización de los prestadores de servicios transnacionales para no incurrir en sanciones internacionales y para poder equipararse económicamente a nivel internacional.

## Referencias

### Libros

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2014) *Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. Versión Preliminar. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Palacios, L. (2016) *Industria de la comunicación y economía digital*. Barcelona, España, Universitat Oberta de Catalunya.

### Diccionarios

Real Academia Española (2014) *Diccionario de la Real Academia Española*. 23° ed. España. Real Academia Española.

### Legislación Nacional

Congreso de la República de Guatemala. (1991). Decreto 6-91. *Código Tributario de Guatemala*. Promulgado el 3 de abril de 1991, Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala (2012). Decreto 10-2012. *Ley de Actualización Tributaria*. Promulgado el 1 de marzo del año 2012. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala (1992). Decreto 27-92. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Promulgado el 7 de mayo de 1992. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala (1992). Decreto 26-92. *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Promulgado el 7 de mayo de 1992. Guatemala.

## **Legislación Internacional**

Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión (1978). *Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas*. Promulgado el 29 de diciembre del año 1978, México.

Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión (2001). *Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas*. Promulgado el 1 de enero del año 2001, México.

Corte Generales (2020). Ley 4/2020 Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales. Promulgado el 15 de octubre del año 2020. España.

Honorable Congreso Nacional (2020). Ley Número 21.210. *Moderniza la Legislación Tributaria*. Promulgado el 24 de febrero de 2020, Chile.

## **Electrónicas**

Allevato, G. y De Vito, A. (2021, 11 de abril) *Gravar la economía digital: ¿es un impuesto sobre los servicios digitales la solución adecuada?*  
Recuperado de [https://www.funcas.es/wp-content/uploads/2021/01/04-2101\\_Allevato.indd\\_.pdf](https://www.funcas.es/wp-content/uploads/2021/01/04-2101_Allevato.indd_.pdf)

Castañaza, P. (2012,) *Análisis de la Cobertura Mediática sobre la denuncia de la comisión Presidencial contra la discriminación y el racismo en contra de Mr. Fer*. (Tesis de grado) Universidad Rafael Landívar, Guatemala, Recuperado <http://recursosbiblio.url.edu.gt/tesiseortiz/2018/05/02/Castanaza-Pamela.pdf>

Donis, S. (2021, 25 de abril) *Tributación internacional, otro tema que desatiende la región*. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. Recuperado <https://www.icefi.org/blog/tributacion-internacional-otro-tema-que-dasatiende-la-region>

González, D. (2021, 22 de abril) *Impuesto sobre Servicios Digitales*. Centro Interamericano de Servicios Digitales. Recuperado de <https://www.ciat.org/impuesto-sobre-servicios-digitales-digital-services-tax/>

Ottoyá, J. y LLmas, B. () *La Tributación de la Economía Digital y sus Efectos en Materia de Impuestos Directos e Indirectos* (Tesis de grado) Pontificia Universidad Javeriana, Guatemala, Recuperado <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/34120/OttoyáLemaitreDanielJose2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

## **Artículos del Periódico**

Curruchich, S. (22 de marzo de 2021), *SAT busca gravar las plataformas digitales*, Diario de Centroamérica, pp. 6