



Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

**Regularización tributaria para las empresas que prestan
servicios a través de plataformas digitales**
(Tesis de Licenciatura)

Ena Vitelia Sagastume Monroy

Guatemala, febrero 2021

**Regularización tributaria para las empresas que prestan
servicios a través de plataformas digitales**
(Tesis de Licenciatura)

Ena Vitelia Sagastume Monroy

Guatemala, febrero 2021

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Ena Vitelia Sagastume Monroy** elaboró la presente tesis titulada **Regularización tributaria para las empresas que prestan servicios a través de plataformas digitales.**

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Postgrados y

Programa de Equivalencias Integrales M.A. José Luis Samayoa Palacios

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintiuno de julio de dos mil veinte. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA PARA LAS EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES**, presentado por **ENA VITELIA SAGASTUME MONROY**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor a la **M.Sc. ZUANY ELIZABETH KRÜCK MEDINA**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

 1779

 upana.edu.gt

 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Guatemala, 27 de octubre de 2020

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

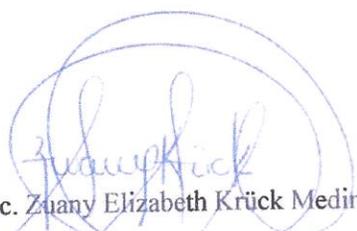
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **tutor** de la estudiante Ena Vitelia Sagastume Monroy, carné 201303575. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento a la estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada **Regularización tributaria para las empresas que prestan servicios a través de plataformas digitales**.
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) 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 anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los tramites de rigor.

Atentamente,



M.Sc. Zuany Elizabeth Krück Medina
Licenciada
Zuany Elizabeth Krück Medina
Abogada y Notaria

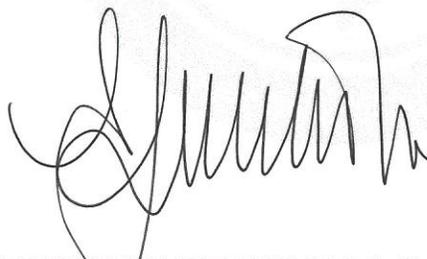


UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, dos de noviembre de dos mil veinte. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA PARA LAS EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES**, presentado por **ENA VITELIA SAGASTUME MONROY**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la **LCDA. MARÍA JOSÉ GARCÍA SAMAYOA**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

 1779

 upana.edu.gt

 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Guatemala, 18 de enero de 2021

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

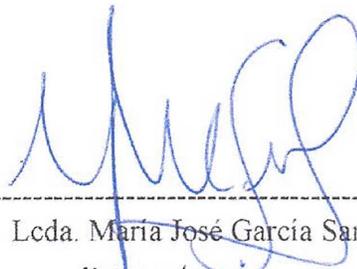
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **revisor** de la tesis de la estudiante **Ena Vitelia Sagastume Monroy**, carné número 201303575, ID número 000051677; titulada **Regularización tributaria para las empresas que prestan servicios a través de plataformas digitales.**

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,



Lcda. María José García Samayoa

**Licda. MARÍA JOSÉ GARCÍA SAMAYOA
Abogada y Notaria**



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ENA VITELIA SAGASTUME MONROY**

Título de la tesis: **REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA PARA LAS EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor y Revisor, en donde consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 10 de febrero de 2021.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



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

En la ciudad de Guatemala, el día veinte de enero del año dos mil veintiuno, siendo las catorce horas en punto, yo, CAROL IBON GUTIERREZ GUERRA, Notaria me encuentro constituida en la sede central de la Universidad Panamericana, ubicada en la Diagonal treinta y cuatro, treinta y uno guión cuarenta y tres zona dieciséis, de esta ciudad, en donde soy requerida por ENA VITELIA SAGASTUME MONROY, de cuarenta y tres años de edad, casada, guatemalteca, secretaria bilingüe, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) dos mil cuatrocientos cuarenta y nueve espacio noventa y siete mil veinte espacio dos mil doscientos cuatro (2449 97020 2204), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento, es hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta ENA VITELIA SAGASTUME MONROY, bajo solemne juramento de Ley y advertida de la pena relativa 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. **SEGUNDA:** Continúa manifestando bajo juramento la requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: "Regularización tributaria para las empresas que prestan servicios a través de plataformas digitales"; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond, impresa en ambos lados, que numero,

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

Dedicatoria

A DIOS, creador de todo el universo, mi guía y fiel consuelo, a él sea la honra y la gloria.

A MIS PADRES, Benedicto y Elda Leticia, pilar de mi existencia, mis formadores, ejemplo de lucha incansable.

A MIS HIJOS, Dulcemaría y José Valentino, son el motor de mi existencia, mi compromiso con la vida y mi agradecimiento con Dios.

A MI ESPOSO, Edgar Randolpho por su apoyo incondicional, comprensión sin límite, por ser mi compañero en el transitar por este mundo.

A MIS HERMANOS, Dinora Marizol, Felman Vinicio, Iris Orlenda y Kevin Estuardo por su apoyo incondicional durante este proceso.

A MIS AMIGOS, por su apoyo y aprecio incondicional.

A UNIVERSIDAD PANAMERICANA, por otorgarme la oportunidad de culminar una de mis metas.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Régimen tributario guatemalteco	1
Normativa internacional para las plataformas que prestan servicios digitales	18
Tributación de los servicios prestados a través de las plataformas digitales	51
Conclusiones	79
Referencias	81

Resumen

Con el avance de los medios tecnológicos, las personas han encontrado nuevas formas de relacionarse, así como otras maneras de comercializar sus productos y servicios, descubriendo una gran facilidad y mayor alcance al utilizar la tecnología en su actividad de comercio, el internet ha sido la base para que todo esto funcione, debido a que, a través del mismo, los dispositivos tecnológicos pueden conectarse y así compartir información por medio de páginas, sitios y plataformas digitales. Tal modalidad es una solución que adoptan las distintas empresas para guardar información y para que los clientes y usuarios puedan acceder a ella desde cualquier parte del mundo. Dicho tipo de actividad aún no se encuentra regulado en las normas jurídicas guatemaltecas, debido a que no existe un estudio académico, así como legal y social que pueda determinar un control de las empresas que se encargan de comercializar sus productos y servicios a través del uso de plataformas digitales que utilizan el internet para cumplimiento de sus funciones.

En la actualidad existen empresas extranjeras que se dedican a prestar servicios y a la venta de bienes a través del internet y de plataformas digitales, sin embargo, no cuentan con un procedimiento que regule las transacciones que realizan con las personas que posean domicilio en el país, lo que trae como consecuencia una nula tributación, debido a que

como todo acto de comercio en donde se adquiriera por medio del pago, un servicio o producto y se obtenga de este un lucro, debe estar sujeto al pago de impuestos. En Guatemala no existe una normativa que regule dichas actividades comerciales que controle y fiscalice el comercio y los servicios que se prestan en plataformas digitales, es por ello que es necesario estudiar las distintas normativas de países latinoamericanos, que en su mayoría, actualmente ya cuentan con un prototipo de reglamentación tributaria que incorpora los mecanismos de recaudación de los impuestos en actos de comercio digital, de tal manera buscar una posible solución ante la falta de tributación de estas empresas en Guatemala.

Palabras clave

Medios tecnológicos. Comercio electrónico. Plataforma digital. Reforma Tributaria. Mecanismos de recaudación.

Introducción

El presente estudio pretende analizar la forma de fiscalización, los beneficios e implicaciones tributarias de las empresas que prestan servicios a través de las plataformas digitales en la legislación nacional en comparación con la legislación extranjera, derivado que en Guatemala existe una cantidad significativa de usuarios que ya utilizan este tipo de servicios, celebrando contratos y sujetándose a pagos periódicos para optar a los mismos, sin embargo, las empresas aludidas no emiten factura alguna por el servicio prestado.

Las características fundamentales del tema a desarrollar radican en la normalización del hecho generador para este tipo de empresas y su incorporación como contribuyentes, entendiendo que la creación del tributo debe sufrir todo un proceso legislativo, y sujetarse a las circunstancias y principios que inspiran al Derecho Tributario. Asimismo, las repercusiones legales y jurídicas que conlleva la no tributación de la mencionada actividad comercial, toda vez que la actualización tecnológica ha permitido formas creativas de comprar y vender al instante, siendo utilizadas con más frecuencia, menoscabando la percepción del tributo por parte del Estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

La actividad comercial digital carente de normativa diseñada para los contribuyentes virtuales, deja vulnerable al Estado en lo que se refiere a la percepción de tributos, el cumplimiento de los fines de su creación y permitiendo de tal forma una especie de refugio o paraíso fiscal para ese tipo de empresas que operan en el país, en contraposición a legislaciones como la colombiana, chilena, costarricense y argentina, las cuales ya contemplan una forma de tributación acorde dentro de su ordenamiento jurídico.

Las razones que justifican el presente trabajo es el impacto que tiene el tributo en la calidad del servicio público prestado por el Estado, lo que hace necesaria la regulación tributaria de aquellas actividades dedicadas a la prestación de servicios digitales, puesto que de otra forma, las empresas que tienen este giro comercial se verían beneficiadas fiscalmente y el Estado incurriría en violación de los principios tributarios, como el de igualdad y el de capacidad de pago que fundamentan la aplicación de esta rama del derecho.

La tecnología tiene una inmersión incesante en la vida de los particulares, puesto que ésta permite el desarrollo y ejercicio virtual de muchas actividades con un solo *click*, al efecto empresas mundialmente reconocidas han iniciado la prestación de sus servicios en países alrededor de todo el mundo, sin embargo, no en todos los países están compelidos a

tributar, lo que les permite obtener utilidades y no ser fiscalizados, a manera de un refugio fiscal. En tal virtud, se hace necesario el estudio comparativo de la legislación de otros países latinoamericanos que han recogido dentro de su normativa este tipo de actividad tributaria, buscando así la forma legal y correcta de inyectar de presupuesto al Estado para la prestación del servicio público; colocar en igualdad de condiciones a todos los contribuyentes; y equiparar la tecnología con el derecho, para no dejar espacio a lagunas de ley que impidan el cumplimiento del fin supremo del Estado, siendo éste, el bien común.

El objetivo general de la investigación consiste en determinar la conveniencia de regularización tributaria dirigida a empresas que prestan servicios a través de plataformas digitales. Derivado del mismo se pretende establecer el impacto económico que provoca la no actualización de la normativa tributaria con relación a los actos de comercio de prestación de servicios por medio de plataformas digitales; y analizar la legislación extranjera que regula la forma adecuada de tributación de las empresas que prestan servicios a través de plataformas digitales.

La metodología utilizada en el desarrollo de la investigación será comparativa, tomando como referencia aquellas legislaciones de carácter internacional que han tenido éxito en cuanto a la fiscalización de los contribuyentes que prestan servicios virtuales, analizando su aplicación e

implicación; evidentemente el análisis será documental toda vez que la ley se encuentra compilada a través de la escritura. Asimismo, el estudio tendrá carácter descriptivo, en apego a estatutos legales tributarios internacionales que a lo largo de la expansión tecnológica han ido surgiendo, definiendo así la línea guía para la aplicación de dicha normativa en Guatemala.

El trabajo se encuentra compuesto de tres temas distribuido de la siguiente manera; el primero contiene el régimen tributario guatemalteco, el cual describe en qué rama del derecho se encuentra, en este caso es el derecho público, la facultad que tiene el Estado para imponer tributos dentro del territorio nacional, también se encuentra las clases de tributos que las personas y comerciantes se encuentran afectos, se determina cual es la finalidad de los tributos, las clases de contribuyentes que regula el Código Tributario, sus deberes formales como tal, se menciona quienes son los sujetos pasivos en la relación jurídica tributaria, cual es el domicilio fiscal de los mismos, la fiscalización que se realiza a los contribuyentes y por último se hace énfasis en quienes bajo engaños o aprovechamiento no realizan el pago de la obligación tributaria tipificado como defraudación tributaria.

En el segundo tema se realiza un estudio de las distintas normativas tributarias de los países latinoamericanos como Costa Rica y su Ley y Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, Ecuador y la Ley Orgánica de Simplicidad Progresividad Tributaria Número 1114, Argentina, Chile y México que cuenta con la Ley de Impuesto al Valor Agregado, esto con el fin de realizar un análisis de cada normativa, con el objeto de encontrar diferencias y semejanzas que existen con Guatemala, que tipo de estrategias y reformas han utilizado para lograr controlar y fiscalizar todas las actividades mercantiles electrónicas en cada país, así como el medio utilizado para establecer una clase de impuesto a todas aquellas empresas que prestan servicios digitales que no tengan domicilio en el lugar donde realizan sus operaciones.

En el tercer y último tema se encuentra la tributación de los servicios prestados a través de plataformas digitales, el fin primordial de este tema es la importancia que tienen los medios tecnológicos y su condición *sine qua non* para los negocios, con ello se pretende dar a conocer la importancia de un proyecto de reforma tributaria que contribuya a la fiscalización y control de las empresas que prestan servicios en plataformas digitales, a través de la incorporación de mecanismos que puedan ser utilizados para el cobro de los impuestos que se encuentren afectos por la actividad de comercio a la que se dedican, y que en Guatemala aún no se encuentra normada dicha actividad.

Regularización tributaria para las empresas que prestan servicios a través de plataformas digitales

Régimen tributario guatemalteco

El derecho tributario se caracteriza por ser una rama del derecho público, supeditada a las disposiciones normadas de cada Estado y por ser el resultado de la aplicación de sus propios principios a la realidad social, al circunscribir esta materia al ámbito nacional se hace pertinente y necesario partir del entendimiento de las implicaciones que tiene el sistema tributario como andamiaje del ejercicio efectivo del poder impositivo con que cuenta el Estado para la percepción idónea de los tributos. Gomes de Sousa citado por Albeño Ovando (2015) indica que: “El sistema tributario de cualquier parte del país debe, sobre todo, corresponder a sus condiciones económicas y sociales, y ser adaptado a sus instituciones políticas y su régimen jurídico general” (p. 5).

De la anterior cita, destaca la indiscutible sumersión del derecho tributario a los principios torales que le informan, principalmente los de capacidad de pago y el de legalidad, los cuales tienen fundamento jurídico en la Constitución Política de la República de Guatemala como norma suprema

y en el Código Tributario como norma especial, por lo que su tratamiento es de observancia obligacional a la generalidad de contribuyentes.

El tributo y sus clases

En principio es importante entender el concepto de tributo identificándole como una unidad, siendo éste el universo o género y su clasificación la especie, de tal manera que en ninguna circunstancia éste podría ser atendido refiriéndose a él en plural, porque desde ahí su falsa concepción para caer en error, *contrario sensu* conceptualizándolo de forma singular, hará entender su clasificación y diversidad que le atañe.

Monterroso (2019) afirma que: “cuando hablamos de tributos nos referimos al género de los gravámenes impositivos y la especie será entre otros el impuesto...” (p. 14), a ello hay que sumarle el entendimiento de lo que a los gravámenes impositivos respecta, de dicha cuenta, éstos encajan en el denominado tributo, que como ya se ha dejado claro, es la columna de donde desprenden los impuestos, tasas o arbitrios y contribuciones, cuyo cumplimiento por el sujeto pasivo, abre la puerta a la obtención de servicios públicos por parte del Estado.

Por su parte, el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, define a los tributos como “prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige ... con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”, tales prestaciones pecuniarias repercuten sobre el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria que por prescripción legal ha sido constituido, mismo que recibirá de vuelta como contraprestación servicios públicos otorgados por el Estado, tales como acceso a la salud, pavimentación, ornato, alumbrado público, entre otros. (Código Tributario Decreto número 6-91, 1991, artículo 9).

En lo que respecta a la clasificación de los tributos, el cuerpo normativo en mención en el artículo 10 reconoce los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, mismos que en la práctica financiera del Estado tienen finalidad y destino diferente, aunque sin escapar del bien común al que la Constitución Política de la República de Guatemala aspira. En cuanto a las tasas y arbitrios, merece la pena mencionar que éstos tienen una finalidad propia, la cual opera en favor de las municipalidades y otras entidades estatales.

Creación de los tributos

De las facultades que el Estado tiene para hacer imponente su soberanía, la creación de los tributos, es una de ellas, la cual por disposición constitucional ha sido otorgada al Organismo Legislativo a través del

Congreso de la República de Guatemala como órgano encargado, requisito *sine qua non* para revestir de legalidad la dinámica tributaria a la que se someten los sujetos, tanto el activo como el pasivo, pues de otra forma esta actividad se saldría del marco legal, dando espacio a su vulneración e incertidumbre jurídica.

En consonancia con el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala la facultad exclusiva para la creación de impuestos otorgada, debe atender a las necesidades del Estado y la equidad y justicia tributaria, principios que en su proceder ubican a los contribuyentes en conjuntos diferentes, porque a pesar de ser un deber cívico reconocido constitucionalmente y la igualdad evocada en la norma mencionada, los contribuyentes serán ubicados de conformidad con su actividad económica practicada, su edad, naturaleza, entre otros aspectos.

Del artículo citado, es necesario recalcar que otro de los poderes otorgados al Estado como parte de sus facultades potestativas es determinar las bases de recaudación, entendiendo por ellas aquellos límites a los que el sujeto activo debe atender para la recaudación del tributo, enumeradas por su orden en el articulado alusivo de la forma siguiente: "... el hecho generador de la relación tributaria; las exenciones; el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad tributaria; la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos, y las

infracciones y sanciones tributarias ...” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, artículo 239).

Al someter la creación de los tributos al conocimiento y promulgación del Congreso de la República de Guatemala, el pensamiento lógico orienta su existencia al sufrimiento de creación de la ley, por lo que desde su presentación, hasta su entrada en vigencia, los tributos deben ser creados a través de leyes con todo el procedimiento legislativo establecido, ubicándole en el rango de las leyes ordinarias, existiendo prohibición expresa en lo que a las leyes reglamentarias respecta, tal como lo indica el último párrafo del artículo 239 de la Carta Magna de Guatemala. En lo que se refiere a las tasas y arbitrios, estos gozan de especial disposición, puesto que el artículo 260 constitucional hace alusión a dichos tributos como propiedad exclusiva del municipio, por lo que toda su composición legal será manejada y controlada por la municipalidad correspondiente como ente recaudador de este tipo de tributo.

Dentro de las potestades que atañen al Organismo Legislativo es ineludible referirse no sólo a la creación de los tributos, sino también a la facultad que tiene para la modificación y remisión de éstos; la afirmación anterior tiene sentido al pensar analógicamente en una puerta, la cual al caso ejemplificativo sería la ley que crea los tributos, la que podrá ser abierta con la misma llave, entiéndase el Congreso de la República de

Guatemala, en ese sentido, las facultades de creación traen aparejadas las de modificación y condonación, pues de otra manera, la llave a la que se hace alusión sería distinta a la del registro para la cual fue creada.

Finalidad de los tributos

La recaudación de los tributos siempre tendrá como objeto la realización del bien común, el cual a su vez es catalogado por la Constitución Política de la República de Guatemala como el fin supremo del Estado, de acuerdo con el artículo 1; por ello es entendible la potencia que utiliza el Estado a través de su ente fiscalizador para obtener los ingresos suficientes que le ayuden a su cometido, toda vez que, para que un Estado pueda llegar a la cúspide del bien común, el acceso a la salud, educación, recreación, cultura, seguridad y certeza jurídica, entre otras, se hace demandante tener una fuente de ingresos superior a su demanda, o al menos equiparable a ella.

El Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, expresamente indica que el objeto del Estado en lo que a la recaudación tributaria se refiere, siempre será "... obtener recursos para el cumplimiento de sus fines", fragmento que confirma la aseveración del párrafo precedente, puesto que el Estado podría ofrecer por todos los medios calidad de vida para su población, pero de nada serviría si éste no

tuviera los suficientes recursos para dar cumplimiento a lo prometido, por lo que, aunque suene irónico, es el mismo contribuyente el que paga los servicios públicos a los que tiene derecho de acceder. (Código Tributario Decreto número 6-91, 1991, artículo 9).

Entender al Estado como la figura de la casa paterna vuelve digerible su entendimiento, porque si bien, éste tiene la obligación de sufragar los gastos internos y atender a las necesidades de los que viven bajo su techo, como responsable del hogar, llega el momento en que sus mismos subordinados aportan para tener un mejor estilo de vida, sea por haber adquirido edad, bienes o aptitudes, por ejemplo. En ese sentido, el Estado percibirá de los sujetos pasivos los tributos pagados pecuniariamente, para devolverlos transformados en servicios públicos a su población.

El contribuyente y sus clases

El contribuyente tiene protagonismo en lo que a los tributos atañe, puesto que sin él no podría llevarse a cabo la actividad tributaria a la que aspira el Estado, ya que no le beneficiaría diseñar toda la estructura para la obtención de recursos, constituir a un ente fiscalizador y destinar objetivamente sus ingresos, si éstos últimos no son pagados por el sujeto obligado, en este caso, el contribuyente, quien de acuerdo a la doctrina es estudiado bajo dos planos, siendo el primero como contribuyente tal cual,

y el segundo como responsable, razón que involucra a más sujetos dentro de la dinámica de la relación jurídica tributaria y que expande su estudio para la apreciación exhaustiva de dicha figura legal.

En virtud de ello, Monterroso (2019) hace una separación entre ambos sujetos, clasificando a los contribuyentes como deudores, agentes de retención y agentes de percepción; y por otro lado a los responsables como responsables por cuenta ajena y responsables por representación; todos ellos tienen el deber de pagar el tributo, de alguna forma u otra, directa o indirectamente, sin embargo, analizar a cada uno separadamente delimitará sus responsabilidades frente al Estado. Por ello afirma la autora citada que los deudores están conminados a hacer el pago directo, citando como ejemplo el Impuesto Único Sobre Inmuebles; los agentes de retención tienen la responsabilidad de retener del sujeto pasivo el impuesto, tal como sucede con algunos patronos; y los agentes de percepción, quienes tienen la tarea de ser auxiliares de la Administración Tributaria para recibir el pago de los tributos.

Por su parte, el obligado por cuenta ajena será aquel que sin ser contribuyente debe cumplir con las obligaciones tributarias que por disposición de la ley le han sido encomendadas; y por último el responsable por representación, quien por razón del cargo que ostenta en relación con otro sujeto, ha sido llamado al pago de tributos, tal es el caso

de los representantes legales de las entidades mercantiles, los que por nombramiento han sido destinados a representar en derechos y obligaciones a dichas personas jurídicas.

Sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria

Para definir a alguno de los sujetos que conforman la relación jurídico-tributaria, se hace necesario principiar por la concepción de lo que dicha relación implica, por lo que ésta se configura dentro del dinamismo de la recaudación y contraprestación de servicios públicos, en la que interviene el Estado y los particulares, por lo que es a partir de este punto en que las figuras de sujeto activo y sujeto pasivo surgen, convalidando de esta forma la concatenación de las relaciones recíprocas entre ambos sujetos, en la que uno da y el otro recibe. De esa cuenta, el sujeto pasivo será el contribuyente o responsable que por virtud de la ley, posición o cargo es el obligado ante el sujeto activo de pagar los tributos que en el ejercicio de sus actividades pecuniarias ha sido repercutido.

Monterroso (2019) afirma “... será sujeto pasivo el realizador del presupuesto de hecho tributario, y, por ende el titular de la capacidad económica gravada que con aquel se pone de manifiesto.” (p. 149), por lo tanto, al denominar al sujeto pasivo, se hace forzoso tratarle como el obligado a pagar, sin dejar de atender el principio constitucional de

capacidad de pago, puesto que no todos los sujetos realizan las mismas actividades económicas, ni perciben los mismos ingresos dinerarios.

Es interesante denominarle al sujeto pasivo como realizador del presupuesto de hecho tributario, y es que si se le presta atención al término la razón le acompaña, porque justamente es el encargado de rellenar las arcas estatales de ingresos para que constantemente el Estado tenga la capacidad de atender las necesidades de la generalidad, a la que debe darle además un trato igualitario, sin importar quién aporta más, inclusive quién no aporta nada o la nacionalidad del contribuyente, puesto que los extranjeros también podrán ser sujetos pasivos de alguna manera, dependiendo del caso concreto frente al cual se esté.

Deberes formales del contribuyente

Dentro de los deberes del contribuyente, por la actualización electrónica y virtual que gracias a la tecnología se ha disparado, el ente recaudador ha creado métodos actualizados para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias y el Estado pueda tener estabilidad económica para el logro de sus fines; al efecto, los contribuyentes deben generar su número de identificación tributaria, en la que darán sus datos generales de identificación a la Administración Tributaria y una orientación de la actividad económica a la que se dedican, para que esta a su vez determine

la base imponible a la que estará afecto y las obligaciones tributarias con las que debe cumplir, sea mensual, trimestral o anualmente.

En la actualidad, la Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con una plataforma denominada agencia virtual, en la que se le permite al contribuyente hacer gestiones personales relacionadas con la actividad de los tributos, a través de un sistema digital, por lo que cada cierto tiempo el contribuyente tiene la obligación de actualizar sus datos en dicha plataforma y evitar de esta manera la no tributación por parte del sujeto pasivo.

Dentro de otros deberes, es una formalidad obligacional de algunos sujetos pasivos la emisión de facturas y declaración de impuestos, actividad que tiene mayor apogeo en aquellas negociaciones comerciales, industriales o por prestación de servicios, por lo que a su vez, la tecnología y los medios digitales han permitido la generación de la factura electrónica, denominada por sus siglas por la Administración Tributaria como -FEL-, la cual ha sido un importante avance en la recaudación de impuestos, porque dentro de sus virtudes ésta tiene mayor certeza jurídica, debido a que una vez sea emitida, la misma queda en los registros de la plataforma del emisor y certificador, reduciendo las probabilidades de alteración en lo que a declaración de tributos se refiere.

Domicilio fiscal

Para conceptualizar el domicilio fiscal hay que partir de la idea del domicilio desde la perspectiva del derecho civil, por lo que al unificar los términos se estará ante la circunscripción territorial declarada por el contribuyente para efectos de localización por parte del Estado, quien además ocupa la posición de sujeto activo de la relación jurídica-tributaria que por causa del hecho generador los ha repercutido. En consecuencia, sin importar la naturaleza de la persona obligada o sujeto pasivo, ésta debe señalar un lugar físico en el que por razón de su actividad económica o por declaración ha constituido para ubicarle en caso de que la Administración Tributaria así lo requiera.

Señalar un domicilio fiscal no necesariamente es para que el ente fiscalizador se apersona al lugar a requerir el cobro, pero como sucede con cualquier relación jurídica, las partes deben prever la forma de ventilar sus diferencias, para que en caso surja un desacuerdo, ambas partes puedan ser localizadas e intentar disuadir sus conflictos, que no siempre serán judiciales, pero que en caso así sean, las notificaciones, requerimientos o citaciones puedan llegar a sus manos.

Esta figura jurídica es obligacional inclusive para los extranjeros que quieran realizar actividades económicas en el país, puesto que aunque no sean nacionales, para la realización de algunas de ellas deben constituirse como contribuyentes, tal es el caso de los comerciantes que pretenden inscribirse como tal en el Registro Mercantil General de la República, cuyo requisito esencial es obtener número de identificación tributaria, con toda razón, porque si ha de ejercer el comercio, su giro comercial se verá involucrado en constantes relaciones de negocios entre compras y ventas, por lo que deberá emitir las facturas correspondientes y gravar sus ventas de los impuestos relacionados.

En lo que concierne al domicilio de la Administración Pública, ejercida por la Superintendencia de Administración Tributaria, ésta también ha constituido domicilio para ser ubicada en caso de que así lo llegue a requerir la otra parte de la relación jurídico-tributaria, por lo que el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria señala que el domicilio principal se ubicará en su oficina central en la ciudad de Guatemala, razón que reviste de certeza jurídica dicha relación, porque ambas partes pueden abordarse personalmente o a través de sus representantes en cuanto sea necesario mediante su domicilio constituido.

Fiscalización del contribuyente y responsable

La Administración Tributaria ha constituido como responsable de la recaudación de los tributos a la Superintendencia de Administración Tributaria, con la finalidad de obtener los recursos para el pronto y eficaz cumplimiento de sus fines; al posicionarse frente a la figura jurídica de fiscalización, se está a la disposición de ser controlado y/o supervisado por el ente recaudador, hasta su total verificación y pago.

Para la fiscalización efectiva es evidente que la Administración Tributaria debe hacerlo de forma ordenada, para que tanto los ingresos como egresos de los recursos obtenidos, puedan sufragar el gasto público para el período presupuestal al que han sido proyectados, de tal suerte que sus activos y pasivos sean equiparables y que al cierre de cada ejercicio, el Estado pueda reflejar metas cumplidas, servicios públicos de excelencia y contribuyentes satisfechos.

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, fundamenta la premisa antes indicada, el cual en su parte conducente en lo que a facultades dotadas a dicho órgano conciernen establece “... organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo ...”, por lo que indudablemente será ésta

la responsable de promover todas las acciones necesarias, establecer la normativa interna que dé lugar a su cumplimiento y realizar las investigaciones pertinentes hasta la obtención legal judicial o extrajudicial de los tributos. (Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98, 1998, artículo 3, literal d).

De lo anterior es menester indicar que las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria son considerablemente importantes, puesto que es a través de ésta que el Estado obtiene los recursos que de forma cotidiana necesitará para su funcionamiento y cumplimiento de sus fines, a través de la prestación de servicios públicos que reiteradas veces ha sido expuesto, por lo que la responsabilidad que pesa sobre ella es determinante para que el Estado cada vez esté más cerca de lograr su sostenibilidad propia y manejar un estado preventivo en todos los ámbitos que le conforman, sea este la salud, la educación, el trabajo, entre otras.

Defraudación tributaria

Como cualquier norma jurídica, es pertinente que el legislador se ocupe de establecer sanciones a aquellas conductas que sean orientadas a transgredir el ordenamiento jurídico, pues no hay otra forma de ejercer coerción sobre los sujetos de derecho, lo que en otras palabras es el

ejercicio del *ius puniendi* del Estado, razón que valida la aplicación de sanciones en lo que a derecho tributario concierne, tal es el caso que tanto en el Código Tributario, como en el Código Penal se ha destinado un apartado para reglar lo referente a infracciones y delitos.

En el caso específico de la defraudación tributaria, la normativa aplicable se ubica en el Código Penal, Decreto número 17-73, del Congreso de la República de Guatemala, el que define esta conducta de la manera siguiente:

... comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva... (Código Penal, Decreto número 17-73, 1973, artículo 358 A).

En consecuencia, el obligado o responsable debe ser meticuloso en su declaración de impuestos y pago de éstos, porque de no hacerlo, corre riesgo de ser sujeto a la aplicación de la pena señalada en dicho articulado, la que además indica que será graduada conforme a la gravedad del caso e imposición de una multa equivalente al impuesto omitido. Es perceptible la intención de la normativa citada, la cual es disciplinar a aquellos que siendo sujetos al pago de impuestos pretendan de alguna forma quebrantar la relación jurídica-tributaria, haciendo incurrir en error a la Administración Tributaria y más fuerte aún, ocasionando el menoscabo en

el patrimonio estatal, lo que por ende traerá aparejada la ineficacia del Estado en la prestación de los servicios públicos.

De ese mismo artículo en su último párrafo la disposición se dirige a aquellos extranjeros que sean hallados culpables, señalando además que se harán merecedores de la expulsión del territorio nacional, lo cual deja ver la severidad del Estado para castigar el delito de defraudación, porque básicamente los sujetos usan el territorio para la prestación de servicios o para la comercialización interna, sin reportar tributos a la Administración Tributaria, sirviéndose de ella únicamente sin contribuir al gasto público, reduciendo al Estado a una especie de paraíso fiscal.

En virtud de lo anterior, una vez señaladas las bases impositivas y diseñada la estructura para el reporte o declaración tributaria, el contribuyente o responsable solo tiene una opción, la cual es pagar, incluso la ley permite hacer pagos mediante consignación o bajo protesta, cuando no sea recibido el pago, o cuando éste no sea definitivo, por lo que la relación entre sujetos activo y pasivo será estable y valedera siempre que ambas partes cumplan apegadas a estricto derecho.

El creciente aumento de los actos de comercio por el uso plataformas digitales ha generado un debate sobre los desafíos regulatorios que éste plantea, y sobre la necesidad de cambios requeridos en la actualización de

la normativa tributaria, en ese sentido, la importancia en la modificación de dicha normativa al regular esta actividad económica, fomentaría un aumento de las ventas para el país, lo que provocaría que las actividades económicas obtengan un crecimiento y por ende un desarrollo económico que haga frente a la crisis del país.

De tal cuenta, que la no regularización de las empresas que prestan servicios a través de plataformas digitales, a través de una actualización o modificación a la legislación tributaria nacional impacta enormemente a la recaudación fiscal del ente encargado de la misma, evitando de cierta manera, que el Estado deje de percibir ingresos económicos, ante la evidente evasión fiscal que es producida por la falta de fiscalización del comercio electrónico, esto impide que se cumpla con la obligación constitucional de garantizar el bien común a la población, al no contar con los suficientes ingresos económicos que puedan financiar los servicios que el Estado tiene que brindar a los ciudadanos.

Normativa internacional para las plataformas que prestan servicios digitales

Con el propósito de entender el sistema jurídico tributario que fiscaliza a empresas que prestan servicios en plataformas digitales, se debe acudir al derecho comparado internacional para confrontar las diferencias y

semejanzas que existen en otros países, los cuales en su normativa legal regulan lo referente a la recaudación de tributos por medios digitales, para ello se pretende el estudio de la legislación internacional que cuenta con un procedimiento establecido para la recaudación de esta clase de tributos, con la finalidad de obtener una posible solución que pueda ser reputada en el país.

Para los tratadistas y legisladores, el derecho comparado surge como necesidad de beneficiarse de las experiencias que tienen otros países en resolver conflictos de interés jurídico-social, que son motivo de estudio y que en su momento puedan ayudar a otro país vecino a obtener los conocimientos necesarios para la solución de una problemática jurídica, o con el simple hecho comparar sus diferencias. Desde la antigüedad existió el interés por comparar cualquier clase de objeto, personas y cosas, pero su enfoque radicaba en la comparación del derecho extranjero, actualmente el derecho o legislación comparada no se debe de utilizar para tomar el derecho de los demás, sino para el enriquecimiento cultural y el perfeccionamiento del derecho nacional de donde se estudia.

El derecho ha sido utilizado como un ente unido que es producto de una cultura, pero este no puede ser idéntico a la de países varios, Mario Cappelletti (1993) afirma que el derecho comparado “Trata de un método de comparación jurídica; es una manera de analizar el derecho de dos o

más sistemas diversos” (p.17), en ese sentido el derecho comparado es un instrumento que busca el estudio de carácter comparativo que trata de entender los sistemas jurídicos de países vecinos, con ello analizar el desenvolvimiento de las actividades similares en diversos ambientes en un mismo tiempo, y de qué forma pueden regirse.

El estudio comparativo del ordenamiento jurídico nacional con el extranjero no solo se enfoca al simple hecho de establecer las diferencias que existen entre ambos, también se encuentra enfocado a conocer culturas, costumbres y tradiciones que pueden ser semejantes al nuestro, incluso a la problemática que puedan pasar y de esta forma puedan ser utilizados como una inspiración a la que recurra la legislación guatemalteca. Al utilizar el sistema comparativo primero se debe ubicar un problema en especial o bien una necesidad que se presenta en una población determinada, y con esto buscar en los países extranjeros los medios jurídicos y los procesos que utilizan actualmente para contrarrestar este fenómeno.

En la presente investigación es de vital importancia utilizar el derecho comparado en materia tributaria a efecto de entender los mecanismos legislativos utilizados por los países vecinos, para conocer los procedimientos de recaudación tributaria que reciben las empresas que utilizan los medios digitales actuales para vender sus productos o

servicios, su objeto no es admirar el derecho extranjero sino utilizar las técnicas modernas que ofrecen, o bien las soluciones encontradas para llenar esos vacíos legales. El derecho comparado entonces surge como una necesidad para buscar experiencias y utilidades que contribuyan al bienestar social en la esfera jurídica de una población.

Se pretende en materia tributaria, a través de la comparación jurídica extranjera, realizar un estudio analítico que demuestre como los países han implementado mecanismos de recaudación de impuestos en su normativa, así como las estrategias utilizadas al incorporar en su legislación un procedimiento específico que garantice de manera eficiente que empresas que se dedican a la prestación de servicios, y a la venta de bienes y productos por medios electrónicos, se encuentren sujetos a la inspección fiscal y al pago de impuestos. En Guatemala, debido a la creciente evolución de la tecnología muchas de las empresas extranjeras se han dedicado a las ventas y suministro de servicios por medio de plataformas digitales, esto ha traído como consecuencia una evasión de impuestos por no encontrarse regulado un mecanismo de control de los movimientos económicos que se realizan a través de las plataformas digitales.

En Latinoamérica, el tema tributario ha ido evolucionando con el paso del tiempo, actualmente existen países que cuentan con procedimientos específicos dentro de su normativa que regula las actividades tributarias,

dentro de sus funciones se encuentra verificar el cumplimiento al pago de impuestos, implementar estrategias que fiscalizan y supervisan a las empresas que prestan sus servicios a través del internet, entre estos se pueden mencionar Costa Rica, Ecuador, Argentina, Colombia, México y Chile.

Costa Rica y la Ley del Impuesto al Valor Agregado

El sistema tributario costarricense cuenta con cuatro principios básicos: de orden fiscal, de orden económico, de orden social y de orden administrativo. Los principios de orden fiscal en la legislación tributaria de Costa Rica se refieren a que todos los tributos recaudados en la venta y prestación de servicios deben ser utilizados completamente para cubrir las necesidades del Estado, esto implica que todo lo recaudado por un año será directamente utilizado para el desarrollo social del país íntegramente, este principio tiene la característica del sistema impositivo, que permite al Estado obtener los ingresos tributarios de la imposición de tributos.

El principio de orden económico indica que los obligados a pagar impuestos por la venta y servicios prestados no perciban los tributos en un sentido negativo, sino todo lo contrario, que vean en ellos un factor positivo para el desarrollo económico del país a través de la carga tributaria equitativa. El principio de orden social establece que los tributos

deben ser aplicados a todos los habitantes de una nación sin discriminación alguna y de forma equitativa, en el sentido que cada persona física o jurídica deba tributar conforme a su capacidad económica, y que de ninguna manera pueda ser excluido de la obligación de tributar por el hecho de tener algún tipo de privilegio.

El principio de orden administrativo representa para la legislación tributaria costarricense, que los tributos se emplearán conforme a las necesidades del país, el cual debe ser al menor costo posible, para que los ciudadanos sientan mayor comodidad y no tengan la dificultad al momento de realizar el pago de los impuestos. El principio administrativo también garantiza a los habitantes que el Estado proporcione la celeridad en los trámites para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a efecto de establecer estrategias que simplifiquen el pago de los impuestos.

Con el paso del tiempo el país de Costa Rica implementó a través de una reforma tributaria el cumplimiento de los tributos y el incremento de los ingresos, evitando que pueda darse la evasión fiscal, fortaleciendo con esto a los órganos de administración tributaria. La reforma tributaria consistió en un proyecto de ley que incorporara el incremento de la base tributaria, esto consiste en fiscalizar a aquellos servicios que no estaban gravados y obtener mayores ingresos que provienen de estos servicios, en el proyecto

tributario se encuentran bienes y servicios que están exentos del pago de impuestos.

En Costa Rica la antigua regulación de la recaudación de impuestos se mantuvo aproximadamente por treinta y ocho años, durante ese tiempo el comercio fue el motor sobre el que giraba la economía costarricense; ante la evolución de la tecnología surgió el aumento del consumo de ventas y servicios a través de medios digitales, y al no existir una legislación que regulara estas actividades, la evasión del impuesto fue incrementando. La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Decreto 9635 del Congreso de la República de Costa Rica, promulgada el 3 de diciembre de 2018 y vigente hasta el 01 de julio de 2019, derogó casi en su totalidad a la Ley del Impuesto Sobre las Ventas e incorporó a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual indica: “Se establecer un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios, ...” (Ley del Impuesto al Valor Agregado, número 6826, 2018, artículo 1), esto trae como consecuencia regular toda aquella actividad independiente que se dedique a la venta de bienes o de prestar servicios al pago de impuestos, no importando el medio utilizado para realizar dicha actividad en el territorio de la república de Costa Rica.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado Número 6826 de la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, establece, que: “...el hecho generador del impuesto es la venta de bienes y la prestación de servicios realizados, de forma habitual, por contribuyentes...” (Ley del Impuesto al Valor Agregado Número 6826, 1982, artículo 2), esto comprende las ventas, las transferencias de dominio, arrendamiento y retiro de bienes, así como el suministro de productos informáticos o cualquier acto que involucre o que tenga un fin de transferencias da lugar al pago de impuestos, como hecho generador también se encuentra la prestación de servicios que se entiende como las “...operaciones que no tengan la consideración de transferencia o importación de bienes” (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, 1982, artículo 2), este tipo de prestación implica a personas que tengan habilidades en algún área determinada a realizar una serie de servicios a cambio de un precio. La normativa costarricense establece que para que estas acciones contengan un hecho generador que contribuya a la tributación, deben ser actividades destinadas al comercio, de forma pública, y debe ser continua o frecuente. En la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado de Costa Rica reformado por la Ley de Fortalecimiento de Finanzas Públicas indica “el objeto de la ley, el cual establece que están afectos al impuesto, dentro de su territorio las prestaciones de los servicios “...de medios digitales o de telecomunicación, de radio y de televisión, independientemente del medio

o la plataforma tecnológicas por medio del cual se preste dicho servicio” (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, 2019, artículo 1 literal “c”), la norma claramente hace mención que no importa el tipo de medio utilizado para ofrecer un servicio o productos, todos se encuentran sujetos al pago de impuestos, incluyendo los servicios que puedan ser prestados por cualquier medio electrónico.

La Administración Tributaria encargada de establecer y percibir los impuestos en el territorio costarricense determinó la regulación de consumo de medios digitales, a través de la creación de mecanismos que registran las actividades de los servicios que se prestan en su territorio, entre proveedores, intermediarios y hasta los consumidores finales. En Costa Rica la legislación que regula las actividades del comercio o la prestación de servicios por medios electrónicos es muy escasa, por lo que atienden a la integración de leyes que se encuentran vigentes y por analogía para que pueda determinarse la actividad contractual entre el que proporciona el servicio o el bien y el comprador o consumidor final.

Ante la carencia de una norma legislativa que regule las actividades del comercio y el pago de tributos consecuencia de estos actos, la Ley de Certificados, Firmas Digitales y Documentos Electrónicos, Número 8454 de la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, fue la solución que permitió la modernización tanto de procesos administrativos como la

del registro de empresas que se dediquen a la venta y prestación de servicios por medios digitales, esto facilita grandemente el desarrollo económico del país costarricense, ante la creación de una plataforma que registre y supervise la actividad económica electrónica que evoluciona día con día.

Actualmente la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Decreto Número 9635, establece:

“Se faculta a la Administración Tributaria para que establezca el cobro del impuesto sobre el valor agregado por medio de aquellas personas físicas, jurídicas o entidades, que actúen como proveedores o intermediarios para poner a disposición de un consumidor final, ... las compras de servicios por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos ...” (Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Decreto número 9635, 2018, artículo 30).

Los impuestos que puedan percibirse por la venta y prestación de servicios serán depositados a favor del fisco, quien es el encargado de establecer y percibir los impuestos en el país costarricense, este impuesto será depositado en el sistema bancario con autorización del banco central. En el artículo mencionado establece que donde el proveedor de servicios no se inscriba como contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Fortalecimiento de Finanzas Públicas establece que el responsable de realizar el cobro del impuesto sea el banco emisor de tarjetas de crédito o débito con el que se realizó el pago de la venta o la adquisición del servicio

a través de internet, en cuanto el consumidor se encuentre dentro del territorio costarricense al momento de realizar dicha actividad.

Debido a que en ocasiones es difícil determinar el lugar donde se realizó la adquisición del servicio al momento de utilizar las plataformas digitales, y pese a que la responsabilidad recae sobre las empresas que emiten tarjetas en el cobro de impuesto sobre compras y servicios que realicen los habitantes del país costarricense, la Administración Tributaria Costarricense ha optado por realizar un registro de las compañías que prestan servicios digitales que se encuentran sujetos del pago del impuesto, esto se lleva a cabo cuando se realice la compra en su plataforma digital respectiva, este tipo de estrategia fue definida a través de una resolución general emitida por dicha administración.

Costa Rica y el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en Costa Rica es el instrumento encargado de proporcionar y regular los procedimientos administrativos respectivos que faciliten la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, en él se incorporan aspectos para la correcta aplicación de los impuestos que los contribuyentes generen como resultado de la venta de productos y la prestación de servicios, como la salud, la educación en el ámbito privado, crea reglas de proporcionalidad para

graduar los impuestos en los servicios digitales nacionales e internacionales.

El reglamento tributario costarricense actual, incorpora el cobro adecuado del Impuesto al Valor Agregado por la necesidad que existe en el país, ante los nuevos conceptos desarrollados en las reformas realizada por la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, el reglamento contiene la imposición de los nuevos tributos, la entrega de comprobantes electrónicos que son autorizados por la administración tributaria, la forma de determinar el pago de los tributos, también regula lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley de Finanzas conforme a la percepción del impuesto, en las compras que se realicen a los servicios que prestan empresas internacionales por medio de proveedores o intermediarios, también proporciona una disposición al consumidor final al momento de realizar alguna compra, o de solicitar alguno de los servicios intangibles por medio de cualquier plataforma digital, siempre que éstos sean consumidos en el interior del país costarricense o bien cuando la empresa no se encuentre domiciliada en el territorio.

Para que las empresas internacionales se les pueda aplicar el pago de Impuesto al Valor Agregado, por el suministro de servicios digitales, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2011), implementó en el año 2017 “...las directrices que el país costarricense

debe de seguir como mecanismos que registre y facilite la percepción del impuesto en las transacciones entre proveedores o intermediarios hasta los consumidores finales” (p.426)

El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, Decreto número 41779 del Poder Ejecutivo de la República de Costa Rica, establece una definición que pueda ser utilizada para identificar el lugar en el internet como medio de interacción de los individuos que contratan servicios digitales, este lo define de la manera siguiente: “Plataforma digital ..., se entenderá como el servicio en línea que facilita la interacción a través de internet entre dos o más conjuntos de usuarios distintos que interdependientes...” (Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, Decreto número 41779, 2019, artículo 1). Este tipo de plataforma facilita la ejecución de negocios contractuales entre dos o más individuos que tengan el interés de realizar determinada compra o en el medio digital nacional o internacional.

La plataforma digital es utilizada como herramienta por distintos usuarios para el intercambio de productos; el reglamento del impuesto costarricense regula también los servicios transfronterizos que se entiende como:

... aquellos servicios digitales y de bienes intangibles prestado desde el exterior cuya operación se efectúa por medio de internet o cualquier otra plataforma digital que involucre la cesión, concesión o utilización temporal o permanente de los bienes intangibles propiedad

de un proveedor ubicado fuera del territorio de aplicación del impuesto (Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado Decreto Número 41779, 2019, Artículo 1).

En Costa Rica se implementa un tipo de pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado en el cual cada “...entidad pública y privada retiene una cantidad del 6% por más del 50% de ventas gravadas y el 3% hasta el 50% de ventas gravadas...” (Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado Decreto Número 41779, 2019, artículo 1), por concepto del pago de impuestos que se calculen de acuerdo al monto que se genera por las compras que se realicen con tarjeta de crédito o débito, la suma retenida como resultado de las compras de bienes y servicios realizados será depositada a favor del fisco en cuenta que determine la Administración Tributaria del país, siempre que los usuarios se encuentren en el interior del país costarricense al momento de realizar la compra o adquisición del servicio.

Ecuador y la Ley de Simplicidad Tributaria

El sistema tributario ecuatoriano comprende todos los impuestos fiscales, municipales y de provincias, el objeto principal de esta recaudación es alimentar los ingresos del sector público y financiar el presupuesto del país ecuatoriano. El Estado ecuatoriano con el objeto de garantizar a todos los habitantes del país la paz, la justicia, la seguridad y el desarrollo, se vale de los recursos económicos para poder satisfacer estas necesidades a los

ciudadanos, por lo que la tributación es una de las formas utilizadas no solo por el país ecuatoriano sino por todos los países para obtener dichos ingresos económicos y cumplir con los fines que se encuentran encaminados al bienestar común de la población.

En Ecuador, la historia del tributo comenzó a principios del año 1830 en donde la forma utilizada para la imposición de tributos consistía en realizar gravámenes, los cuales eran percibidos por parte del Estado, este tributo era impuesto a los indígenas de las comunidades y duró aproximadamente 30 años. En el año 1925 se creó el impuesto sobre la renta que se encontraba regulado en la Ley de Impuesto a la Renta que consistía en los ingresos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes que consistían en dinero, especie o servicios, también se incorporaron los impuestos por otro tipo de actos como sucesiones, por legados y los fideicomisos.

En la República del Ecuador los tributos se encuentran estructurados de la manera siguiente: impuestos directos, impuestos indirectos, impuestos gubernamentales, impuestos municipales, de seguridad social y las contribuciones por instituciones y organismos de control. Entre los impuestos directos se encuentran la renta, los impuestos activos en el exterior, las regalías de las patentes mineras, el impuesto a las tierras rurales, entre otros. Los impuestos indirectos están compuestos por las

divisas, el Impuesto al Valor Agregado, impuesto a consumos especiales y el impuesto redimible a las botellas plásticas.

El sistema tributario ecuatoriano pertenece al sistema impositivo que faculta al Estado a tomar medidas mediante normas para obtener ingresos, estos contribuyen al Estado al financiamiento del gasto público. El código tributario ecuatoriano se encuentra regido por principios, entre estos se puede mencionar los siguientes: principio de legalidad, de generalidad, de igualdad, de proporcionalidad e irretroactividad. El principio de legalidad tributaria indica que la ley es creada por los órganos del Estado y es el único instrumento facultado para la imposición de tributos.

El principio de generalidad indica que todos los habitantes de un Estado deben pagar impuestos sin ninguna discriminación y que cada habitante se encuentre obligado a contribuir al sostenimiento del país, el principio de igualdad establece que las cargas tributarias le corresponden a todos los habitantes que se encuentren en la misma situación, este principio se encuentra relacionado con el principio de proporcionalidad, que define que los impuestos no deben carecer de medidas en cuanto a las capacidades económicas de los habitantes del país y por último el principio de irretroactividad que establece que las normas tributarias deben aplicarse a circunstancias futuras.

Actualmente, las leyes que regulan la recaudación tributaria en Ecuador son emitidas por el Congreso Nacional, estas son complementadas con los reglamentos de la ley, resoluciones, formularios y todos los procedimientos que se establezcan para el cumplimiento de las disposiciones tributarias. En el país ecuatoriano la normativa vigente que regula todo lo relacionado a los tributos es el Código Tributario, el cual afirma:

Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional. (Código Tributario, 2008, Artículo 6)

En el país ecuatoriano la Ley Orgánica de Simplicidad y Progresividad Tributaria entró en vigencia en enero del año 2020, en esta ley se incorpora el Impuesto al Valor Agregado para todas las plataformas digitales que presten servicios por medio del internet, la Ley de Simplicidad y Progresividad Tributaria a través de su reglamento que entró en vigencia en julio del presente año, establece los procedimientos necesarios que se deben utilizar para percibir los impuestos que se originen en la compra de algún tipo de servicio en un medio digital.

El Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Simplicidad y Progresividad Tributaria, Número 1114, afirma lo siguiente “ En la importación de servicios digitales, el impuesto grava aquellos prestados

y/o contratados a través de internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos...” (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Simplicidad y Progresividad Tributaria, Número 1114, 2020, artículo 43), el artículo hace referencia a las plataformas tecnológicas, que son utilizadas en el internet o cualquier cambio que se derive de estos deberán estar sujetos al pago de tributos como cualquier otro servicio normal que se preste dentro del territorio ecuatoriano.

Los servicios digitales que se incorporan en el reglamento son el suministro y alojamiento de sitios informáticos y de páginas web, productos digitalizados, el mantenimiento a distancia de programas, la administración de sistemas remotos, también hace mención acerca del acceso de descarga de imágenes, de audio y video, de eventos deportivos o de cualquier otra clase que se proporcione por algún tipo de plataforma digital de manera directa o a través de un intermediario, forma parte de la prestación de un servicio que pueda gravar un impuesto.

Para que el impuesto pueda gravarse en este tipo de servicio el Reglamento de la Ley de Simplicidad Tributaria faculta a las entidades bancarias y las denomina como sujetos pasivos para que puedan retener el Impuesto al Valor Agregado, cuando por uso de tarjeta de crédito o débito, las personas realicen la adquisición de bienes, derechos y/o servicios en plataformas digitales, este reglamento indica lo siguiente:

...En los pagos que se realicen mediante tarjeta de crédito o débito por concepto de servicios digitales importados que corresponda a servicios de entrada y envío de bienes muebles de naturaleza corporal o por las que el prestador del servicio digital cobre comisión, se realizara la retención del IVA sobre el valor equivalente al 10% del monto total pagado al prestador del servicio digital... (Reglamento de la Ley de Simplicidad Tributaria, 2020, artículo 147.1).

Todos los servicios que se adquieran a través de los medios digitales estarán sujetos al pago de impuestos, y el servicio de Rentas Internas del país ecuatoriano tendrá la obligación de emitir resoluciones que establezcan las condiciones y los límites para el cumplimiento de las retenciones que puedan realizar las entidades bancarias. El referido reglamento también hace mención que, si las entidades que prestan servicios digitales no cuentan con domicilio en el país, tendrán la calidad de contribuyentes, aunque no cuenten con registro por parte del Servicio de Rentas Internas del país.

Argentina y la Ley del Impuesto al Valor Agregado

El sistema tributario argentino es el encargado de recaudar los ingresos que se utilizaran para el financiamiento de los gastos públicos del referido país, es un tipo de organización legal de carácter administrativo y técnico, la administración tributaria involucra tanto al gobierno nacional, a provincias y municipalidades del referido país. El país argentino al igual que otros sistemas tributarios presentados con anterioridad, cuenta con principios por los que se deben regir los tributos, entre estos están, el de

legalidad, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad, proporcionalidad y el de equidad.

A diferencia de los demás, el principio de no confiscatoriedad establece un límite en la carga tributaria de manera que, si esta es demasiado elevada y sobrepasa la capacidad de pago de algún individuo, los bienes que el contribuyente tenga en su poder no podrán ser confiscados como cumplimiento de la obligación y el de equidad establece que los tributos deberán imponerse conforme a la capacidad económica de cada habitante. En el país argentino el Impuesto al Valor Agregado es aplicado a los bienes y servicios que se realizan en el ámbito comercial, “actualmente Argentina cuenta con dos clases de IVA el primero es denominado general y equivale al 21% y el segundo es el IVA diferencial que equivale al 15%, que se aplica a las producciones primarias” (Agencia Argentina de Inversiones y Comercio Internacional, s.f, p. 3), por producciones primarias se entienden aquellas destinadas a la agricultura y crianza de animales. De tal cuenta que en Argentina la carga impositiva afecta directamente los ingresos netos de cada habitante.

Los avances tecnológicos en Argentina como en otros países latinoamericanos facilitan el trabajo humano y desempeñan un papel muy importante en la estimulación y apoyo al desarrollo económico de los países, sin embargo, con el paso del tiempo es necesario implementar

estrategias que permitan controlar los servicios que a través de estos se proporcionan. Argentina es un país en el que se ha implementado un tipo de mecanismo para regular la tributación de los servicios que prestan en el internet, este grava un tipo de impuesto a las empresas extranjeras que ofrecen servicios de entretenimiento de audio y video en plataformas digitales.

La Ley de Impuesto al Valor Agregado, Decreto 280/97 fue reformada mediante la Ley número 27.430 la cual incorpora cuales son los servicios digitales que se encuentran sujetos al pago de impuestos, según el artículo 3, considera servicio digital a:

...cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima... (Ley de Impuesto al Valor Agregado, Decreto 280/97, 1997, artículo 3).

Todas las personas que utilicen y/o adquieran los servicios digitales de empresas extranjeras estarán obligadas a pagar un porcentaje del 21% según lo que establece la Ley 27.430 que reforma al artículo 88 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y abarca todo "...acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos -incluyendo los juegos de azar-. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos

conectados a Internet...” (Cámara de Diputados, 1986, p. 4), esto quiere decir que todo contenido digital que se utilice se encuentra afecto al pago de impuesto por parte del que requiera el servicio.

Las empresas que se encuentren domiciliadas o residentes en el exterior que presten cualquier tipo de servicio digital en el país argentino se encuentran obligados al impuesto correspondiente, según La Resolución General 4240 / 2018 que expresa en su artículo 2 lo siguiente:

Cuando las prestaciones de servicios digitales aludidas en el artículo precedente sean pagadas a sujetos residentes o domiciliados en el exterior, que integren el Apartado A del Anexo II de la presente, por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, éstas deberán actuar en carácter de agentes de percepción y liquidación del impuesto (2.1.) e ingresar el monto correspondiente a esta Administración Federal, en tanto los prestatarios (2.2.) no revistan la calidad de responsable inscrito en el impuesto al valor agregado (Administración Federal de Ingresos Públicos, 2018, p. 1).

El país de Argentina en su normativa vigente tributaria detalla de manera específica qué tipos de servicios digitales se encuentran afectos al pago de impuestos, para esta actividad, utiliza encargados del cobro de tributos a quienes denomina agentes de retención. Los agentes de retención se encuentran conformados por entidades públicas y privadas, quienes por disposición legal, tienen la obligación de retener cierta cantidad de dinero por concepto de impuestos a las personas que procedan a adquirir un servicio a través de cualquier plataforma digital, y que el importe que sea recaudado se deposite a favor del fisco argentino.

Chile y la Ley del Impuesto al Valor Agregado

El sistema tributario chileno ha sufrido distintos cambios en los últimos años, el actual sistema tributario que cuenta el referido país fue creado”... en el año de 2014 y 2015, con las leyes 20.780 y 20899, que fueron reconocidas popularmente como la gran reforma tributaria...” (EL HERALDO, 2018, p.16), estas generaron un gran impacto debido a que establecían una forma más compleja al momento de imponer tributos, esto se debió a que Chile antes de la reforma tenía un situación tributaria inferior y la evasión de los impuestos por parte de los comerciantes se encontraba a la orden del día, es por ello que el objetivo de la reforma era incrementar las arcas fiscales del Estado al implementar un mayor control en la recaudación de los ingresos producto de las cargas tributarias.

En el país de Chile se ha visto en los últimos 5 años un crecimiento exponencial respecto a la economía que se implementa por medios electrónicos, debido a este fenómeno la Organización para la Cooperación y el Desarrollo ha implementado políticas que ayuden a mejoramiento y progreso económicos de los países miembros, ante la creciente evolución del comercio electrónico, así como la prestación de servicios de empresas internacionales. La Organización de Cooperación y Desarrollo (2011) define este tipo de comercio como “cualquier transacción para la compraventa de bienes o servicios realizada a través de redes informáticas,

mediante métodos específicamente diseñados de recibir o hacer pedidos” (p. 424), la organización pretende regular estrategias que permitan imponer impuestos a todas aquellas empresas que presenten servicios digitales en el interior de los países miembros de dicha organización.

En el año 2019 el país de Chile comenzó un reto muy importante al regularizar e incorporar el pago del Impuesto al Valor Agregado a las plataformas digitales, esta iniciativa fue presentada en el 2019 y entró en vigencia a partir del 13 de febrero del presente año con el nombre de Ley de Modernización de Legislación Tributaria, que incorpora un tipo de arancel para las empresas que se dediquen a la prestación de servicios digitales, el hecho generador se establece en “La intermediación de servicio prestado en Chile, cualquiera que sea su naturaleza, o de ventas realizada en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación” (Congreso Legislativo, 2020, p. 18).

Por lo anterior, la Ley de Modernización Tributaria establece que se entiende también como servicio a “la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como video, musica, juegos u otros analogos, a traves de descargas, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros” (Congreso Legislativo, 2020, p.19), también se encuentran incluidos dentro de este conetexto la

disposición de software, almacenamiento, plataforma o infraestructura informática.

La normativa chilena establece que todos aquellos servicios digitales que los habitantes del país hagan uso, se presumirán que se encuentran utilizados dentro de su territorio nacional, hasta que las personas demuestren lo contrario, entre lo servicios que se consideran dentro de la normativa tributaria se pueden mencionar a las plataformas digitales como Netflix, Spotify, Amazon, entre otras. Estas empresas tienen la obligación de registrarse en la Superintendencia digital del país chileno, a quienes se les proporciona un número de identificación tributaria con el que realizarán los trámites respectivos de registro, esto también incluye el pago mensual o trimestral a que se encuentre afecto.

El impuesto que grava a los servicios digitales es una clase de tributo que se exige a servicios intangibles como plataformas electrónicas. Para establecer el pago del impuesto por los servicios digitales, la normativa tributaria regula que se debe de tomar en cuenta la dirección de IP del dispositivo utilizado al momento de adquirir el servicio, de manera que corrobore si el servicio fue adquirido dentro del territorio nacional o fuera de él, para controlar los pagos serán considerados la tarjeta de los usuarios si corresponde a cuenta corriente u otro medio de pago utilizado que esté registrado en el país chileno, todas las empresas o entidades nacionales o

extranjeras que deseen suministrar servicios de entretenimiento digital están obligadas a regularizar su situación tributaria.

A las empresas que presten servicios de entretenimiento digital la Ley de Modernización Tributaria regula que se les impondrá el régimen tributario simplificado, de manera que aunque no tengan domicilio en el país de Chile deberán cumplir con la obligación al declarar y pagar el Impuesto al Valor Agregado de los servicios digitales que presten. El Sistema de Servicios de Impuesto para realizar el registro de las empresas de servicios digitales implementó una plataforma que les permite inscribirse con un número de clave de identificación tributaria.

México y la Ley del Impuesto al Valor Agregado

En la actualidad el sistema tributario mexicano es de carácter impositivo se adecúa a la economía abierta, con tasas efectivas impuestas a la renta empresarial según el nivel de salario. El Impuesto al Valor Agregado sustituyó al impuesto sobre ingresos mercantiles, que únicamente recaía en la actividad mercantil, el Impuesto al Valor Agregado fue establecido durante el Gobierno del Presidente José López Portillo, su objetivo fue la unificación de los impuestos y disminuir la carga fiscal a los contribuyentes.

La República de México cuenta con una política fiscal que se utiliza como “...medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general” (Centro de Estudios de las Finanzas Publicas, 2005, p.3). Estos impuestos ayudan al financiamiento para el desarrollo de los Estados Mexicanos, los mismos corresponden a un monto específico que es establecido por legislación tributaria para el ejercicio fiscal.

La ley encargada de regular el Impuesto al Valor Agregado en los Estados Mexicanos es la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal, lo define como “...un impuesto indirecto que grava el consumo de los contribuyentes; no repercute en forma directa sobre los ingresos, sino que recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se traslada a los consumidores a través de los precios” (Centro de Estudios de las Finanzas Publicas, 2005, p.43), el Impuesto al Valor Agregado en México es uno de lo más importantes después del Impuesto Sobre la Renta mexicano.

Para controlar lo servicios que se prestan por plataformas digitales, el Senado de la República Mexicana, aprobó una iniciativa de ley que consiste en gravar una cierta cantidad de impuestos a los servicios y venta de productos digitales que tengan su operación en México, esta normativa

entró en vigencia el primero de julio del presente año y pretende resolver la ausencia legal, en la cual los negocios denominados electrónicos se encuentran implementando prácticas mercantiles por dispositivos electrónicos. Al igual que en Costa Rica, Ecuador y Chile, la Organización de Cooperación para el Desarrollo establece directrices que ayuden a proteger al consumidor, de manera que exista una seguridad jurídica al momento de realizar una compra o bien en la adquisición de un servicio de entretenimiento digital, de esta forma contribuyan con el fortalecimiento de actividad tributaria mexicana, que tiene como objetivo el financiamiento del gasto público.

En el país mexicano a partir del 2020 se creó una sección específica que reforma a la Ley del Impuesto Sobre las Rentas la cual se denomina “De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares”, este también afecta directamente al Impuesto al Valor Agregado, el cual fiscaliza los servicios digitales de intermediación entre terceros. La Ley del Impuesto al Valor Agregado de los Estados Mexicanos establece que:

...se consideran únicamente los servicios digitales que a continuación se mencionan, cuando éstos se proporcionen mediante aplicaciones o contenidos en formato digital a través de internet u otra red, fundamentalmente automatizados, pudiendo o no requerir una intervención humana mínima, siempre que por los servicios mencionados se cobre una

contraprestación (Ley del Impuesto al Valor Agregado de los Estados Mexicanos, 2020, artículo 18-B).

El referido artículo indica que toda actividad mercantil que se realiza por cualquier plataforma digital, tenga intervención humana por muy mínima que sea estarán sujetos al pago de impuestos correspondientes, esto incluye “La descarga o acceso a imágenes, películas, texto, información, video, audio, música, juegos, incluyendo los juegos de azar, así como otros contenidos multimedia, ambientes multijugador, la obtención de tonos de móviles, la visualización de noticias en línea...” (Ley del Impuesto al Valor Agregado de los Estados Mexicanos, 2020, artículo 18-B), para este impuesto únicamente están exentos la descarga o acceso a libros, periódico y revistas que se encuentren en cualquier formato electrónico.

Para las empresas extranjeras que presten servicios por medios electrónicos que no tengan domicilio en el interior del país mexicano deberán cumplir con lo siguiente:

Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria. La inscripción en el registro se realizará dentro de los 30 días naturales siguientes contados a partir de la fecha en que se proporcionen por primera vez los servicios digitales a un receptor ubicado en territorio nacional. El Servicio de Administración Tributaria dará a conocer en su página de internet y en el Diario Oficial de la Federación la lista de los residentes en el extranjero que se encuentren registrados en el mismo (Ley del Impuesto al Valor Agregado de los Estados Mexicanos, 2020, artículo 18-D).

También tendrá, entre otras obligaciones, las de realizar ofertas y cobrar conjuntamente con el precio de sus servicios digitales, el impuesto al valor agregado correspondiente en forma expresa y por separado, además deberán proporcionar a la Administración Tributaria la información sobre el número de servicio u operación realizada en cada mes calendario con los receptores de los servicios que se prestan en el territorio mexicano, los cuales deberán de clasificarlos por el tipo de servicio, operaciones y su precio correspondiente.

El impuesto a que están sujetos las empresas que prestan servicios digitales en el territorio mexicano es del 16%, el numeral romano IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado obliga a:

Calcular en cada mes de calendario el impuesto al valor agregado correspondiente, aplicando la tasa del 16% a las contraprestaciones efectivamente cobradas en dicho mes y efectuar su pago mediante declaración electrónica que presentarán a más tardar el día 17 del mes siguiente de que se trate (Ley del Impuesto al Valor Agregado de los Estados Mexicanos, 2020, artículo 18-D).

La empresas también deberán de extender y enviar un tipo de factura electrónica a las personas que adquieran sus servicios digitales en el territorio mexicano, “estas deberán contener la información que permita identificar a los prestadores de los servicios y a los receptores” (Ley del Impuesto al Valor Agregado de los Estados Mexicanos, 2020, artículo 18-D).

Existen similitudes en cuanto a la normativa tributaria guatemalteca y lo que las legislaciones extranjeras estudiadas en este apartado establecen, desde los principios que rigen a los mismos. La Constitución Política de la República de Guatemala es la ley superior a la cual se rigen todas las normativas existentes del sistema jurídico guatemalteco, en ella se encuentran incorporados valores, obligaciones y principios que son las bases de la convivencia de los guatemaltecos, en ese sentido, también es la encargada de regular la actividad tributaria que será utilizada como financiamiento del Estado, por esta razón la

Constitución Política de la República de Guatemala, (1985) establece que: “son derechos y deberes de los guatemaltecos , además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República ... , contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley” (Artículo 135 literal d), por ende toda persona individual y jurídica tiene la obligación de contribuir al financiamiento del Estado según lo que le corresponda.

Los principios constitucionales en que se basa el sistema tributario guatemalteco tienen amplia relación con los sistemas tributarios estudiados, contándose entre ellos, el principio de legalidad, de capacidad de pago, de no confiscatoriedad, principio de prohibición de la doble imposición, de igualdad, de equidad y de generalidad. En un primer momento, el principio de legalidad se encuentra regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado, y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación...” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, artículo 239).

El principio de capacidad de pago, regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, refiere a que las leyes tributarias deben ser justas y equitativas, es decir la carga impositiva acorde a la situación económica de cada contribuyente, el cual establece que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias

serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, artículo 243).

El principio de no confiscatoriedad al igual que en el sistema tributario argentino establece que los tributos no deben de gravar la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, mucho menos los bienes como pago de los mismos, asimismo el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala (1985) regula “Se prohíbe los tributos confiscatorios”, en el referido artículo contempla que se encuentra prohibido la doble o múltiple imposición tributación interna, tal situación sucede cuando un mismo hecho generador se le atribuye doble impuesto.

El Código Tributario guatemalteco rige y contiene todo lo relacionado al sistema tributario, en el se incorporan las obligaciones de los contribuyentes al pago de tributos por las actividades comerciales que realizan, como sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, en la cual el Estado cumple función de acreedor. El Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el artículo 14 establece que “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo en la ley...” (p.5).

El Código Tributario guatemalteco regula lo concerniente al hecho generador que se encuentran afectos como un hecho imponible, determinando que clase de actividad origina un tipo de obligación tributaria. El Código Tributario guatemalteco define la relación jurídico tributaria definiendo al Estado como el sujeto activo que recauda los impuestos y a los habitantes como los sujetos pasivos que son los encargados del cumplimiento del pago de los impuestos.

El sistema tributario guatemalteco se caracteriza por su alto nivel de politización que se ajusta a las necesidades que contribuyen al desarrollo del país, este implementa estrategias que se enfocan al mundo global, esto quiere decir que el Estado cuenta con los mecanismos para contrarrestar los cambios en la evolución tecnológica, como propuestas de reformas, la modernización tributaria. Otra característica es que cuenta con un tipo de inestabilidad que provoca la falta de recaudación de los impuestos que necesita el Estado, esto debido a que “en el período del 2003 al 2012 se presentó un bajo nivel de carga tributaria” (Secretaría de Administración Tributaria, 2020).

Las instituciones que participan y que conforman el sistema tributario guatemalteco son: el Congreso de la República de Guatemala, quien cuenta con el poder legislativo para crear y reformar leyes, que regulen la imposición de tributos en el país, esto permite que se cumpla con los

requisitos del principio de legalidad; el Ministerio de Finanzas Públicas que vela por las finanzas del Estado y las políticas fiscales y financieras. El sistema tributario guatemalteco pertenece al sistema impositivo, que al igual que los sistemas tributarios del derecho extranjero, impone los tributos que se encuentran vigentes en un país.

Actualmente, en el sistema tributario guatemalteco se encuentran regulados dos tipos de tributos, por una parte, los directos y los indirectos. Los impuestos directos son aquellos que gravan las rentas, la riqueza y el patrimonio y en los impuestos indirectos se encuentran el consumo o la distribución de los productos y los servicios a los que se les impone el Impuesto al Valor Agregado. Debido a que el sistema tributario guatemalteco ha estado influenciado por distintos sistemas extranjeros tributarios, esto trae como consecuencia un efecto de rendimiento y efectividad que obliga al Estado guatemalteco a realizar reformas que fortalezcan las actividades de producción de ingresos tributarios.

Tributación de los servicios prestados a través de las plataformas digitales

Las plataformas digitales nacen con el objetivo de simplificar y facilitar las distintas actividades que realizan las personas en su entorno, existe gran cantidad de plataformas digitales y cada una de ellas se adecúa a la

necesidad de las personas, estas se presentan como un tipo de solución digital que hacen posible que se ejecuten diferentes tareas desde un mismo lugar. Las plataformas digitales atienden a las exigencias actuales, según su objeto o para la cual fueron creadas, estas pueden ser plataformas sociales, educativas, de entretenimiento y comerciales.

Las plataformas educativas son programas que abarcan distintas categorías de herramientas con el fin de coadyuvar a la actividad de docentes y estudiantes, en este entorno virtual se presentan todas las acciones de capacitación a distancia por medio del internet; las plataformas sociales su actividad radica en el cruce de información que facilitan la conexión de una o más personas, estas plataformas presentan un entorno digital más amistoso donde las personas pueden socializar libremente compartiendo imágenes, videos y fotografías de sus actividades; las comerciales son las que se dedican a las actividades de promocionar publicidad de las empresas y sus productos; las de entretenimiento ofrecen un tipo de servicio de audio y video destinado a que el usuario disfrute de un momento agradable, en ocasiones los servicios que prestan las plataformas digitales no son gratuitos, para poder utilizarlas el adquiriente debe pagar cierta cantidad de dinero para disfrutar de los servicios de *streaming* que proporcionan dichas plataformas.

La tecnología es utilizada por las empresas como un instrumento para comercializar sus productos, y para hacer uso de esta herramienta se crean las plataformas digitales, que no son más que programas destinados a ofrecer un bien, producto o servicio al mercado, esta clase de actividad tiene aparejada una obligación, que es el pago de tributo al Estado por su actividad destinada al comercio, todas aquellas empresas que se encuentran domiciliadas en el interior del país están sujetas a las normas tributarias.

Sin embargo, dichas acciones acarrear como consecuencia la posibilidad de que empresas extranjeras proporcionen un modelo de servicios en aplicaciones que se encuentran libremente en la *web* y que son utilizadas dentro del territorio nacional sin pagar ninguna clase de impuesto, debido a que actualmente no se cuenta con algún tipo de reforma normativa tributaria que grave este tipo de servicios. El sistema tributario debe adaptarse a los cambios para hacer frente a las exigencias de la población, así como para que el ente recaudador cumpla con sus funciones y obligaciones de una forma más efectiva.

La finalidad que se busca al momento de establecer, que empresas extranjeras realicen el pago correspondiente de impuestos por los servicios que proporcionan, no solamente es para contribuir al sostenimiento del Estado, sino es para evitar que se presente un tipo de competencia desleal

con las empresas que se encuentran debidamente establecidas en el país, que están sujetas al pago de impuesto, de manera que todos cuenten con las mismas capacidades o condiciones para el desarrollo de su actividad mercantil, “Las modificaciones tributarias siempre despertaron polémicas. Eso no es nuevo. Sin embargo, los cambios tecnológicos y la irrupción de nuevos modelos de negocios –con empresas que mueven importantes sumas de dinero, pero de muy difícil fiscalización- genera importantes desafíos para las autoridades recaudadoras a escala global” (Romano Alvarado, 2018).

Medios tecnológicos y su condición *sine qua non* para los negocios

Los constantes cambios tecnológicos han facilitado que las personas realicen sus actividades con mayor rapidez y eficiencia, también han contribuido con el aprendizaje de miles de estudiantes y es utilizada como una herramienta para poder expresar y transmitir a otros, distintos tipos de información. Entre los medios tecnológicos se encuentran la radio, la televisión y el internet, “Los medios electrónicos pueden ser definidos como instrumentos creados para obtener información de forma automatizada y eficiente” (Yonhatan, 2020), cuyo objetivo es informar a la sociedad de infinidad de temas tales como política, espectáculos, cultura, negocios, entre otros.

Los medios tecnológicos han transformado el entorno de una sociedad, acarreando como consecuencia el surgimiento de una nueva cultura en la que la comunicación se basa en el intercambio de señales a través de las redes sociales y plataformas digitales que se presentan en el internet, esto hace que se realice de forma instantánea con mayor rapidez y que pueda ser percibido por un alto número de personas en distintos lugares al mismo tiempo.

La tecnología también se posiciona como alternativa para los comerciantes individuales y colectivos, debido a que por medio de esta se ponen a disposición sus productos y servicios por plataformas digitales, esto es una ventaja para las personas, ya que permiten realizar compras *online* desde la comodidad de sus hogares con el simple hecho de dar *click* sobre el producto y solicitar que les sea enviado a donde ellos indiquen.

En el contexto del comercio, los medios tecnológicos desempeñan un papel muy importante, a través de éstos puede facilitarse la intermediación de productos y servicios entre el vendedor y el consumidor final o entre el intermediario y éste. Antonio Pequeño (1998) indica “El internet es el factor fundamental de conocer y entender una economía nueva que se desarrolla en el campo digital y por ende esta transforma las maneras de interpretar el comportamiento del mercado digital y la información en ella expuesta” (p.15), el internet es el medio utilizado que conecta un

dispositivo con otro y por ende un usuario con otro, esto se realiza a través de la creación de plataformas electrónicas denominadas sitios *web*, o bien aplicaciones destinadas a proporcionar productos o servicios que funcionan directamente con el uso de internet.

El comercio electrónico presenta efectos positivos para los compradores, ya que éstos pueden escoger entre una mayor gama de productos que se encuentran a la disposición de todos, otra de las ventajas es la rapidez y facilidad al contratar por internet cualquier servicio o compra de bienes, sin mencionar el alcance que se tiene sin necesidad de acudir a una tienda física, con esto se evitan de igual forma las largas filas y se elimina el tiempo de espera en adquirir el producto o servicio.

El internet y las plataformas electrónicas han brindado una nueva oportunidad de hacer negocios y comercializar productos y servicios sin la necesidad de salir de casa, a esta nueva forma de comercialización se le denomina comercio electrónico, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (2016) define al comercio electrónico (*e-commerce*) “...como cualquier transacción para compraventa de bienes y servicios realizada a través de redes informáticas, mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos” (p.424). El comercio electrónico es un fenómeno que surge del nuevo mundo globalizado, que a través del internet y los medios electrónicos permiten que no solo se

realice un tipo de interacción de personas, también resulta la forma más fácil para que cualquier persona acceda a cualquier tipo de servicio o de bienes alrededor del mundo.

El comercio electrónico se ha convertido en un amplio campo para las personas individuales, empresarios e inversionistas, quienes utilizan los medios tecnológicos y el internet como una herramienta impulsadora que es de fácil acceso, y que se convierte en el empuje para darse a conocer y percibir ingresos económicos producto de sus servicios y ventas. Villanueva Meza (2009) menciona que:

...el impacto que el avance de la tecnología ha producido dentro de los negocios con la utilización del internet, ha desarrollado al comercio electrónico de una manera acelerada. Esta herramienta es la nueva palanca con la que muchas corporaciones y empresas sean estas medianas o pequeñas hacen que su presencia sea notable en el mundo y los negocios globalizados.

En el comercio electrónico surge un tipo de contratación al momento de adquirir un bien o servicio, derivado de ello nace una nueva forma contractual de realizar negocios jurídicos, este tipo de relación contractual nace en el momento en que una persona adquiere un bien o servicio a través de una plataforma digital específica. En ocasiones los servicios se presentan en anuncios comerciales en las redes sociales, otras son difundidas en la radio o televisión, todo esto con el objeto de que los productos o servicios tengan una mayor difusión en la población, de esta manera la necesidad por adquirir dichos servicios involucra una relación

contractual y que es de interés jurídico por su constante y creciente aplicación.

En el comercio electrónico intervienen tres figuras, la primera es el proveedor quien puede ser una persona o empresa que se dedica a la transformación o venta de bienes y servicios con el objeto de una actividad económica, el segundo es el consumidor quien es la persona que adquiere los bienes y servicios que utilizará para su consumo, también se encuentra el intermediario quien puede ser una persona individual o jurídica que se dedica a comunicar o vincular a dos o más personas para que adquieran bienes o servicios de otra, estas actividades son realizadas a través de medios digitales según sea el tipo de prestación o venta al que se dediquen. Este tipo de actividades es de vital importancia debido a que afecta de manera negativa a la economía del país si no existe una normativa legal vigente que regule este tipo de actividades de comercio.

Proyecto de reforma tributaria

Un proyecto es un tipo de solución o idea que se adapta a una necesidad que se pretende resolver, de tal modo que en él se concentren un conjunto de estrategias debidamente organizadas para su cumplimiento, en ese sentido cuando se habla de un proyecto de reforma de ley o propuesta del tipo legal comprende todas las actividades que van dirigidas a modificar

parcial o totalmente una normativa que rige determinada materia, por la razón de que no cumple con las necesidades actuales de una sociedad.

Un proceso legislativo consiste en el conjunto de etapas debidamente establecidas destinadas a crear, modificar o derogar leyes que autoricen o prohíban determinadas conductas a las personas que integran un Estado. La iniciativa de ley es una de las atribuciones que le otorga la Constitución Política de la República de Guatemala a algunos entes estatales, entre ellos el Congreso de la República, para proponer, reformar o derogar una ley. La Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 174 establece: “Para la formación de las leyes tienen iniciativa los Diputados al Congreso, el Organismo Ejecutivo, la Corte Suprema de Justicia, la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Tribunal Supremo Electoral” (p.40).

Por iniciativa de ley se entiende como la presentación del proyecto de ley destinado a entender las necesidades del país, ante el órgano legislativo encargado de revisarla, estos someten dicha propuesta a discusión y estudio, si ésta llena los requisitos exigidos por el órgano facultado y atiende las necesidades según su objeto es aprobado por dicho órgano, quien continuará con el proceso para su publicación.

Toda iniciativa cuyo propósito sea la presentación de un proyecto de ley, deberá presentarse redactada en forma de decreto separándose la parte considerativa de la dispositiva, incluyendo una cuidadosa, y completa exposición de motivos, así como los estudios técnicos y documentación que justifique la iniciativa (Ley Orgánica del Organismo Legislativo, Decreto número 63-94, 1994, Artículo 109).

Para la aprobación el proyecto de ley debe ser dado a conocer al órgano legislativo quien lo someterá a discusión y votación según la naturaleza de la norma, para esto es necesario que el proyecto de ley sea presentado por:

por escrito, en hojas numeradas y rubricadas por uno o varios de los ponentes y, además, en forma digital, para que inmediatamente después de que el Pleno tome conocimiento de la iniciativa por la lectura de la exposición de motivos, se ponga en disponibilidad de todos los diputados al Congreso de la República por los medios electrónicos existentes, para su información y consulta (Ley Orgánica del Organismo Legislativo, Decreto número 63-94, 1994, Artículo 109).

Cumplidos los requisitos el proyecto será puesto a “...discusión la cual se resolverá en tres sesiones celebradas en días distintos y no podrá votarse hasta que se tenga por suficiente discutido en la tercera sesión...” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, Artículo 179), se omitirá este procedimiento si el proyecto de ley es de urgencia nacional y será con el voto de las dos terceras partes del número total de diputados que integran el órgano legislativo. Cuando la iniciativa de ley es propuesta por un organismo del Estado o por los facultados por la constitución, el pleno del Congreso dará lectura y posteriormente será trasladado a la comisión correspondiente, quienes realizarán los estudios respectivos y de lo que resulte propondrán las enmiendas al contenido de la propuesta de

ley, la cual podrá ser parcial o total con previa audiencia al ponente de la iniciativa, esto se realizarán en tres sesiones diferentes. “Si el dictamen fuere desfavorable se pondrá a discusión en una sola lectura y la votación resolverá lo procedente” (Ley Orgánica del Organismo Legislativo, Decreto número 63-94, 1994, Artículo 112).

El proceso para la discusión del proyecto de ley continuará y se omitirá si existiere urgencia nacional, la cual deberá solicitarse por una moción privilegiada. “El diputado que hubiere presentado una iniciativa de ley, podrá desistir de ella manifestando al pleno del Congreso” (Ley Organica del Organismo Legislativo, Decreto número 63-94, 1994, Artículo 116), durante la discusión del proyecto de ley se entrará conocer conforme se encuentre estructurada, posteriormente artículo por artículo, si se encuentran defectos o este se encuentra incompleto, el Congreso mediante moción privilegiada retornará el proyecto de ley a la comisión para que se realice un nuevo estudio.

Una vez realizadas las correcciones y aprobado el proyecto de ley por el Congreso de la República, se dará lectura a los artículos del proyecto para su redacción final, la Constitución Política de la República de Guatemala (1985) en el artículo 177 establece que “Aprobado un proyecto de ley, la Junta Directiva del Congreso de la República, en un plazo no mayor de diez días, lo enviará al Ejecutivo para su sanción, promulgación y

publicación”. Si el Presidente de la República realizara el veto al proyecto de ley, la Junta Directiva debe de ponerlo en conocimiento al pleno del Congreso, quien en un plazo de no mayor de treinta días podrá considerarlo o rechazarlo, si el Congreso de la República no se encuentra de acuerdo por lo resuelto por el presidente, podrá este continuar con el trámite con el voto de las dos terceras partes del total de sus miembros, en consecuencia el Ejecutivo obligadamente deberá de sancionar y promulgar el decreto dentro de las ocho días de haberlo recibido.

La Constitución Política de la República de Guatemala (1985) en el artículo 178 establece que “Si el Ejecutivo no devolviera el decreto dentro de los quince días siguientes a la fecha de su recepción, se tendrá por sancionado y el Congreso lo deberá promulgar como ley dentro de los ocho días siguientes”, recibido el proyecto de ley en el cual se rechaza el veto el Ejecutivo se encuentra obligado a sancionar y promulgarlo, pero, si a pesar de lo decidido por el Congreso este se niega “...la Junta Directiva del Congreso ordenará su publicación en un plazo que no excederá de tres días, para que surta efecto como ley de la República”

Si el proyecto de ley fue aprobado, sancionado y promulgado este “...empieza a regir en todo el territorio nacional, ocho días después de su publicación íntegra en el Diario Oficial, a menos que la misma ley amplíe

o restrinja dicho plazo o su ámbito territorial de aplicación” (Asamblea Nacional Constituyente, 1985, p.41).

La sociedad necesita que sus actividades sean reguladas por normas jurídicas, para que exista un tipo de convivencia pacífica entre los habitantes de un Estado, la ley es la especie y dentro de esta se encuentran decretos, resoluciones, reglamentos y sentencias que determinan un tipo de conducta específica en determinados casos de la vida cotidiana de la población. Uno de los fines principales de las normas es limitar la conducta de las personas, prohibir determinados actos que perjudiquen al bienestar común de los habitantes de un Estado, también permiten y autorizan determinados actos que garanticen el respeto a los derechos inherentes del ser humano, con la condicionante de que puedan sufrir algún tipo de sanción si no la cumplen.

Con el paso del tiempo las sociedades evolucionan y crecen a pasos agigantados, las actividades y costumbres cambian día con día, la búsqueda de beneficios crece y ya no basta con la simple satisfacción de las necesidades, esto hace que las ideas para el desarrollo crezcan para satisfacer aún más las demandas de una sociedad, es en ese preciso momento cuando la tecnología juega un papel muy importante en el desarrollo de una sociedad, al simplificar las actividades y realizarlas en un menor tiempo posible.

La tecnología es utilizada como una herramienta para facilitar la vida de las personas en sus actividades laborales y en las personales, el crecimiento desmesurado que han tenido los medios tecnológicos en el mundo y con la ayuda del internet han contribuido a eliminar barreras y distancias entre las personas, convirtiéndose en una herramienta de productividad y desarrollo para el país, la tecnología ha dejado de ser de ámbito privado y pasó a convertirse en un tipo de política pública en la cual el mismo Estado se ve involucrado en la utilización de los medios digitales.

Ante la creciente evolución de la tecnología en la sociedad, las personas individuales y jurídicas han implementado un tipo de venta de bienes y la prestación de servicios por medios tecnológicos, de igual forma se encuentran empresas extranjeras que prestan servicios por plataformas digitales, tales como Hbo, Netflix, Spotify, Amazon, Disney, Blim, Deezeer, entre otras, el fin de estas empresas es el servicio de *streaming* de audio y video, en ocasiones la venta de productos; estos servicios son prestados directamente en aplicaciones para dispositivos móviles, computadoras y aparatos de televisión, estos han venido ganando territorio por la popularidad y su constante cambio, sin embargo estas empresas no se encuentran afectas al pago de ningún tributo en el país, debido a que tributan en otra jurisdicción de menor fiscalidad con el objeto de obtener

mayores utilidades en sus ganancias. Las empresas que prestan servicios digitales no están sujetas al pago de tributos, por no existir una normativa vigente que regule este tipo de actividad.

El Estado entonces debe implementar políticas fiscales que se adapten a los nuevos avances tecnológicos, a efecto de que fiscalice toda actividad económica, tanto nacional como extranjera que se dedique a la venta de bienes y a la prestación de servicios por medios electrónicos, y con ello obtener ingresos que serán utilizados principalmente para el financiamiento de los proyectos y las actividades del Estado. En Guatemala aún no se ha realizado un consenso que se enfoque en medir la economía digital, tampoco sus indicadores, por lo que es importante regular dichas actividades si se pretende un crecimiento sostenible para el país ante el constante crecimiento del comercio electrónico en el mundo, que se ha convertido en uno de los pilares en el desarrollo económico de los países en Latinoamérica y a nivel mundial, en las mismas circunstancias que las legislaciones internacionales, Guatemala debe de incorporar a su normativa vigente, mecanismos de recaudación de tributos a las empresas que se dediquen a la prestación de servicios digitales y la venta de productos en plataformas digitales.

La falta de interés que tiene el Estado en implementar políticas públicas que creen estrategias para monitorear a las empresas que realizan sus actividades comerciales a través de medios tecnológicos, trae como consecuencia que tanto empresas nacionales como extranjeras no se encuentren sujetas al pago de impuestos al momento de prestar los servicios en el país, lo cual provoca una evasión fiscal.

En Guatemala se encuentra vigente la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala, la que tiene por objeto regular la transacción o acto jurídico, público o privado, nacional o internacional que se realice a todo tipo de comunicación electrónica, sin embargo, la referida ley exceptúa cierto caso para su aplicación, siendo el siguiente:

...las transacciones y actos realizados exclusivamente entre sujetos privados y que no afecten derechos de terceros, las partes podrán convenir en la aplicación de los mecanismos previstos en esta ley o bien de cualesquiera otras alternativas que deseen para asegurar la autenticidad e integridad de sus comunicaciones electrónicas. (Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto 47-2008, 2008, Artículo 1).

Esta normativa autoriza todo acto de comunicación que se pueda realizar por medios electrónicos, sin que exista la necesidad u obligación de realizar actos jurídicos por medio de contrato o convenio comercial entre las partes, lo cual permite una ruta para que empresas extranjeras puedan prestar sus servicios digitales en el país, sin estar sujetos a una normativa que regule sus actividades. La Ley para el Reconocimiento de las

Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto Número 47-2008 del Congreso de la República en su artículo 2 define al comercio electrónico como:

...toda relación de índole comercial sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de una o más comunicaciones electrónicas o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las operaciones siguientes: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios... (Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Efectronicas, Decreto Número 47-2008, 2008, Artículo 2)

La Ley para el Reconocimiento de Comunicaciones y Firmas Electrónicas a pesar de tener incorporada una definición de comercio electrónico, no regula ningún procedimiento para establecer las actividades en sí, de las empresas que prestan servicios digitales en el país, su objeto se encuentra orientado en facilitar trámites o negocios que por razón de distancia es difícil que una de las partes se encuentre presente en el país, esta reconoce las claves de criptografía, códigos y datos únicos como un tipo de firma electrónica que proporciona la autenticidad de un documento.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, regula ciertos tributos, que son: "...los pagos que el Estado exige a la población con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines y deberes" (Secretaría de Administración Tributaria, s.f. Principales Impuestos en Guatemala, recuperado de: www.portal.sat.gob.gt), los tributos se encuentran compuestos por los

impuestos, los arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras; el impuesto es “...el tributo que tiene como hecho generador (causa de la obligación), una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”; en otro sentido es el pago consistente en dinero que se debe de realizar a favor de la hacienda de un Estado.

El arbitrio es “...el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades” (Secretaría de Administración Tributaria, s.f. 336 Indicadores Tributarios, recuperado de: www.portal.sat.gob.gt), la contribución especial es el pago que se realiza con el fin de obtener beneficios directos, como obras públicas y estatales; por otro lado la contribución especial es un tipo de tributo que se grava para costear las obras públicas que produce una plusvalía inmobiliaria, actualmente la Superintendencia de Administración Tributaria (1998) “...tiene a su cargo la recaudación de alrededor de 13 impuestos diferentes y cada uno tiene su hecho generador distinto (causal del gravamen), así como varios regímenes (modalidades) bases y tipos impositivos (tasas o tarifas)”.

Toda forma de comercio debe de estar regulada por el Estado, por ende las actividades comerciales como la prestación de servicios electrónicos debe estar sujeta al pago de impuestos por su actividad económica, debido a los cambios que sufre la sociedad, la normativa tributaria guatemalteca

debe ser flexible para adecuarse a los cambios que sufren las actividades de comercio, es por ello que se debe reformar el Código Tributario y la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento a efecto de abarcar los negocios que realicen los particulares en materia de servicios digitales. Un proyecto de reforma tributaria enfocada al comercio electrónico propone que se pueda normar toda actividad mercantil que se produzca en los medios electrónicos dentro de la República de Guatemala, tanto de empresas nacionales como extranjeras, a controlar y fiscalizar las contrataciones de servicios que realicen las personas en las plataformas digitales, establecer mecanismos de recaudación de los impuestos que se deriven de estos actos.

El proyecto de reforma pretende que la Administración Tributaria pueda planificar, programar y realizar un listado de todas aquellas empresas extranjeras que presten servicios electrónicos dentro del territorio nacional; con el fin de controlar todas las actividades que tengan vinculación con relaciones jurídico tributarias que se realicen en plataformas digitales, asimismo que en un futuro se pueda establecer una plataforma en la cual toda empresa extranjera que preste un servicio dentro del territorio guatemalteco pueda llenar un formulario electrónico que podrá ser supervisada por la Administración Tributaria.

El proyecto de reforma podría proponer un procedimiento para calcular el impuesto que deben de pagar las empresas que prestan servicios digitales, esto lograría ser calculado sobre su base imponible cuya realización origina el nacimiento de la obligación, en este caso dentro la propuesta se normarían los hechos materiales y digitales, esto quiere decir que derivado de la adquisición de un servicio digital tendrá el acaecimiento de la obligación tributaria, esto abarcaría la venta y suministro de bienes y servicios en plataformas digitales, lo cual al estar normada su actividad económica, el Estado podrá obtener un ingreso para el financiamiento de los gastos públicos.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, no se cuenta con un concepto que defina todo lo concerniente a plataformas digitales, por lo que el proyecto podría proponer que se incorpore una definición de plataforma digital para su correcta comprensión, como por ejemplo, podría ser entendida como el sistema empleado por un medio electrónico que utiliza los servicios propios del internet, destinado al suministro y venta de bienes y de servicios, tales como entretenimiento de audio y video denominado *streaming*, como a la venta de productos de cualquier índole. Para que pueda existir una fecha de pago del impuesto a que podría estar afecto el servicio que se adquiriera por la venta y suministro de servicios

por medio de plataformas digitales, el proyecto de reforma alcanzaría proponer que éste deberá ser al momento que se adquiriera el derecho del servicio hasta su finalización. Actualmente, la tarifa del impuesto de los contribuyentes que se encuentren afectos a las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, es del doce por ciento (12%) sobre la base imponible, por lo que la propuesta pretende que este mismo porcentaje pueda ser cobrado a las empresas que prestan servicios digitales, la cual podría ser cobrada por los agentes de retención que se definirán más adelante, como en los mecanismos podrían ser utilizados para el cobro de los impuestos de dichos servicios.

Para poder determinar y gravar los impuestos sobre las actividades de comercio electrónico en la adquisición del servicio en plataformas digitales, así como la compra de bienes por este mismo medio, el proyecto de reforma propone incorporar a la normativa tributaria, que este pueda realizarse a través del uso de la tarjeta de crédito y débito emitida por las entidades bancarias de la República de Guatemala, con el fin de que pueda retenerse el impuesto al que pueda estar afecto dicha actividad, que se adquiriera dentro del país, y para poder comprobar en qué lugar ha sido adquirido el servicio, el proyecto tiene contemplado que podría determinarse por medio de la dirección del Protocolo de Internet (*IP*) o

cualquier otro medio de geolocalización, si el servicio digital fue adquirido en el extranjero o dentro de la República de Guatemala.

Intermediación de servicios o de ventas

La intermediación es el proceso mediante el cual una persona llamada intermediario es quien trabaja por cuenta propia y se encarga de transferir o vender mercancías a otro llamado consumidor. Este tipo de proceso es común en el comercio, es un acto que comunica al proveedor y al consumidor, este tipo de actividad se realiza para obtener un tipo de ganancia económica. “El modelo basado en la intermediación permite a los intermediarios ser los creadores del mercado: juntan compradores y vendedores y facilitan los intercambios” (recuperado de: [https://:br.escueladenegociosydireccion.com](https://br.escueladenegociosydireccion.com)).

Los medios electrónicos y el internet han permitido que las personas encuentren nuevas formas de obtener información de los productos y servicios, de manera que estos puedan realizar un análisis comparativo entre calidad y costos. Las personas que se dedican a la intermediación de servicios crean nuevos mercados en donde posicionan productos, y son los encargados de proponer la oferta y que de esta cuenta nazca la demanda, esta actividad les genera un ingreso por cada transacción que se realice.

Los intermediarios también son los encargados de difundir y divulgar la información relacionada al producto de sus proveedores, con el fin de que los servicios y productos que ofrecen, adquieran un sentido atractivo. A consecuencia de la evolución tecnológica, los intermediarios utilizan el apoyo del internet con el objeto de que la publicidad de los productos pueda alcanzar no solo a personas de su circunscripción, sino también que lleguen al alcance a personas de otros países.

La actividad de intermediación es un modelo de negocio que puede estar sujeto al pago de impuestos, esto debido a que al momento que un intermediario proporcione un producto al consumidor, este inmediatamente se encuentra obligado a emitir factura por la actividad realizada, asimismo, tiene la obligación de declarar los ingresos que perciba a consecuencia de su actividad de comercio.

La normativa en materia de comercio determina que los intermediarios en la prestación de servicios y ventas tienen calidad de comerciantes, según el Código de Comercio de Guatemala, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, indica: “Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refiere (..). La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios” (Código de Comercio de Guatemala, Decreto 2-70, 1970, Artículo 2).

Los intermediarios pueden dividirse en: “distribuidores, compradores, agregadores y plataformas de afiliación” (Escuela de Negocios, 27 de enero 2014, Modelos de Negocio en Internet: Basado en la Intermediación, recuperado de: <https://br.escueladenegociosydireccion.com>), el distribuidor es una persona individual o jurídica que se dedica a ofrecer un producto o servicio; los compradores son los encargados de ofrecer al demandante la calidad de los productos en el mercado, facilita la compra del demandante al momento de escoger un producto; los agregadores son los encargados de investigar las noticias respecto a las competencias, también es el encargado de diseñar y agregar ofertas en sitios para los demandantes; las plataformas de afiliación son los medios tecnológicos encargados de crear publicidad a través del internet y en los distintos sitios web.

Mecanismos para el cobro

El origen de los tributos se debe a la necesidad del gobierno para financiar los gastos públicos de las necesidades de un país, para esto el Estado necesita crear procedimientos y mecanismos que contribuyan a la recaudación de los impuestos que se obtengan por parte de la población. La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 1 define a la Superintendencia de Administración Tributaria

como: “...una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos” es la encargada de la recaudación, control y fiscalización de los tributos internos, también de los tributos que gravan el comercio exterior.

Asimismo, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, establece las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria de la siguiente forma: “...establecer mecanismos de verificación del valor en aduanas, el origen de las mercancías, cantidad y clasificación arancelaria...” (Ley Organica de la Superintendencia de Administracion Tributaria, Decreto 1-98, 1998, Artículo 3), establece mecanismos para regular la contratación de las empresas internacionales, la verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precio u otros servicios afines o complementarios. Además, entre sus funciones está “organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo” (Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98, 1998, Artículo 3)

La Administración Tributaria implementa planes operativos estratégicos anuales en los que regula las actividades en cuanto a las operaciones de tributos internos y de comercio exterior, buscando un equilibrio entre la

facilitación al contribuyente y controles más asertivos. Sin embargo, no ha sido suficiente el esfuerzo realizado por la Administración Tributaria en implementar un plan que se encuentre enfocado en aumentar la recaudación tributaria, esto debido a que aún no existe una propuesta de reforma tributaria que regule ciertas actividades de comercio, por ejemplo, el comercio electrónico denominado *ecommerce* que se ofrece a través de plataformas digitales, en el cual se prestan servicios de entretenimiento en el interior del país, dichas actividades carecen de una normativa legal que contenga los mecanismos de recaudación del impuesto.

Las políticas tributarias utilizan diversos tipos de mecanismos de recaudación de impuestos, los cuales pueden ser directos e indirectos, actualmente las políticas tributarias son “...un conjunto de directrices, orientaciones, criterios y lineamientos, los cuales son establecidos para determinar la carga impositiva directa e indirecta con la que contribuirá la población para financiar la actividad del Estado” (Centro Interamericano de Administración Tributaria, 2003, p.247). El tipo de política tributaria debe estar orientado a establecer en el comercio electrónico cuál es el hecho generador del impuesto en la relación contractual de servicios, quien es el sujeto pasivo, cuánto se debe pagar y de qué forma se puede realizar el cobro a los contribuyentes que adquieran un servicio electrónico.

Con el objeto de obtener mayor recaudación derivado de la venta o prestación de servicios prestados a través de las plataformas digitales, la Ley para el Reconocimiento de Comunicaciones y Firmas Electrónicas podría sufrir una modificación; esto contribuiría a que las empresas extranjeras que prestan esta clase de servicios tengan que registrarse en la Administración Tributaria como contribuyentes. Costa Rica creó la Ley de Certificados, Firmas Digitales y Documentos Electrónicos, número 8454 de la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica y con ello ha obtenido una mejor recaudación, obligando de esta manera a las empresas al pago de sus impuestos por los servicios prestados, facultando, a las entidades emisoras de tarjetas de crédito o débito a realizar el cobro de estos.

Tal y como lo hiciera Ecuador en su Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Simplicidad y Progresividad Tributaria, Número 1114, del Presidente Constitucional de la República de Ecuador, en el cual otorga la facultad a las entidades bancarias para realizar la retención del impuesto por la prestación de servicios a través del internet. Guatemala para poder determinar un mecanismo de cobro del impuesto sobre actividades de comercio electrónico, podría realizar una modificación en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en cuanto a los agentes de retención, en este caso las entidades

bancarias, debido a que emiten tarjetas de crédito y débito, tendrían la obligación de retener el Impuesto al Valor Agregado cuando los usuarios utilicen dichas tarjetas en plataformas digitales donde adquieran servicios o bienes dentro de la República de Guatemala. La Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala tendría a su cargo establecer los procedimientos necesarios que utilizarán las entidades bancarias para la retención de los impuestos, al momento que las persona adquieran un servicio o un bien en cualquier tipo de plataforma digital dentro del territorio guatemalteco.

Para poder fiscalizar a estas empresas, el Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala podría ser modificado en su sección segunda en cuanto al domicilio fiscal de los contribuyentes con domicilio en el extranjero, así como también la Administración Tributaria debe llevar un registro de esta clase de contribuyentes, solución que ha implementado Chile y México. Todos estos mecanismos de cobro relacionados, contribuirían a obtener una mayor recaudación fiscal y por ende coadyuvarían lograr el fin supremo del Estado, el cual consiste en la realización del bien común de acuerdo a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala de 1985.

Conclusiones

Se determinó que es conveniente regular toda actividad de las empresas que se dedican al comercio electrónico que prestan servicios a través de las plataformas digitales, dentro de la normativa tributaria; esto puede consistir en la ampliación de la base tributaria y fiscalizar aquellos servicios que no se encontraban gravados, como el suministro de productos, la transferencia de bienes, la prestación de servicios por medio digitales o de telecomunicación, también por cualquier otro medio electrónico, esto abarca tanto, a proveedores directos e intermediarios hasta el consumidor final, debido a que no se cuenta con una normativa tributaria que regule dichas actividades, lo que trae como consecuencia una nula tributación.

Se pudo establecer que el impacto económico que provoca la no actualización de la normativa tributaria, al no contener los procedimientos que regulen los actos de comercio de prestación de servicios por plataformas digitales, trae como consecuencia una evasión de impuestos que afecta directamente a la economía guatemalteca, debido a que no se cuenta con mecanismos de control y fiscalización de los movimientos económicos que realizan empresas extranjeras que no cuentan con una presencia física en el lugar donde realizan su actividad de comercio, la causa radica en que Guatemala aún no cuenta con una reforma tributaria

que incorpore este tipo de actividad como hecho generador de impuesto, en el cual se establezcan procedimientos y se deleguen funciones para regular a toda empresa extranjera que se dedique a suministrar servicios por medio de dichas plataformas.

Al analizar los sistemas tributarios en países como Costa Rica, Ecuador, Chile, Argentina y México, quienes han implementado procedimientos específicos dentro de su legislación del Impuesto al Valor Agregado, se pudo establecer que cuentan con estrategias que fiscalizan y supervisan a las empresas que utilizan el internet y que por medio de plataformas digitales ofrecen servicios de entretenimiento de audio y video, así como la venta de bienes; y con el objeto de contrarrestar el déficit financiero y aumentar las arcas fiscales, realizan el cobro del impuesto que consiste en delegar al banco emisor de la tarjeta de crédito o débito la facultad de retener el Impuesto al Valor Agregado a que se encuentra afecto el servicio y que lo recaudado sea depositado a favor del fisco según el país. Todas estas actividades para que puedan ser gravadas tienen que estar destinadas al comercio, es decir que perciban un lucro por la actividad a la que se dediquen.

Referencias

Libros

Administración Federal de Ingresos Públicos. (2018). *Resolución General 4240*. Buenos aires, Argentina: S.E.

Agencia Argentina de Inversiones y Comercio Internacional. (s.f). *El Sistema Tributario en la Argentina* . Argentina : s.e.

Albeño, O. (2005). *Derecho Tributario Guatemalteco. Parte especial*. Guatemala: Editorial Santillana

Albeño, O. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco-parte Especial-(3ª Ed.)* Guatemala: Editorial Santillana, S.A.

Capelleti, M. (1993). *El Derecho Comparado, Métodos y Finalidades*. México: Ed. Porrúa.

Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. (2005). *El Ingreso Tributario en México*. México: Palacio Legislativo.

Centro Interamericano de Administración Tributaria. (2003). *Manual de Fiscalización; Refuerzo de la función de fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe*. Países Bajos: IBFD Publicaciones BV.

El Herald. (2018). Situación Tributaria Chilena. *El Herald* , 16.

Monterroso G. (2019). *Fundamentos Tributarios. (Edición actualizada)*
Guatemala: Comunicación Gráfica G&A

Morales Ramos, R., & Rodríguez Garro, F. (2019). *Tributación para Equidad de Género en Costa Rica*. Costa Rica: S.E.

Organización de Cooperación para el Desarrollo. (2011). *Un Manual Para la Economía Digital*. París: S.E.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo. (2016). *Un Manual para la Economía Digital*. México: S.E.

Pequeño, A. (1998). *Comercio Electrónico, Oportunidades para las Empresas y los Clientes* . México: S.E.

Superintendencia de Administración Tributaria. (2020). *Plan Operativo Anual*. Guatemala: Gerencia de Planificación y Operación.

Vanegas, R. B. (2013). *La Unificación de la Administración del Régimen Tributario y la Recaudación, como Mecanismo para Reducir la Evasión*. Guatemala: S.E.

Referencias electrónicas

Alvarado, R. (10 de agosto 2020). *Uruguay está haciendo punta a nivel mundial en gravar aplicaciones digitales*. Recuperado de <http://www.crónicas.com.uy/portada/uruguay-está-haciendo-punta-a-nivel-mundial-en-gravar-aplicaciones-digitales/>

Bastarrica, D. (10 de agosto 2020). *Cómo y cuánto se cobra por el impuesto digital en el mundo*. Recuperado de: <http://www.crónicas.com.uy/portada/uruguay-está-haciendo-punta-a-nivel-mundial-en-gravar-aplicaciones-digitales/>

Escuela de Negocios y Dirección. (06 de septiembre 2020). *Bussines Review*. Recuperado de <https://br.escueladenegociosydirección.com/business/marketing-ventas/negocio-internet-intermediación/>

Secretaría de Administración Tributaria. (02 de Septiembre de 2020).
Portal SAT. Recuperado de
<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/estadísticas/47-estadísticas-tributarias/336-indicadores-tributarios.html>

Secretaría de Administración Tributaria. (04 de septiembre de 2020).
www.portal.sat.gob.gt. Recuperado de www.portal.sat.gob.gt:
<https://portal.sat.gob.gt/portal/preguntas-frecuentes/principales-impuestos-guatemala/>

Villanueva Meza, R. (03 de septiembre 2020). *Aproximación al Comercio Electrónico y Política Fiscal Internacional al Consumo en América Latina.* Recuperado de www.barzallo.com:
<http://www.barzallo.com/DOCUMENTOS%20WEB/DOCTRINA/General/>

Yonhatan. (03 de septiembre de 2020). *BLOGGER.* Recuperado de
BLOGGER: <http://melectryom.blogspot.com>

Legislación

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (2019).

Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. Costa Rica: S.E.

Asamblea Nacional Constituyente. (1985). *Constitución Política de la*

República de Guatemala. Guatemala: Diario de Centroamérica.

Cámara de Diputados. (1986). *Ley del Impuesto al Valor Agregado*.

Argentina: Boletín Oficial.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Código Tributario,*

Decreto número. 6-91. Guatemala: Diario de Centroamérica

Congreso de la República de Guatemala. (1992). *Ley del Impuesto al*

Valor Agregado, Decreto número 27-92. Guatemala: Diario de Centroamérica.

Congreso de la República de Guatemala. (1994). *Ley Orgánica del*

Organismo Legislativo, Decreto número 63-94. Guatemala: Diario de Centroamérica.

Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. (1978). *Ley del*

Impuesto al Valor Agregado. México : Diario Oficial Federal.

Congreso Legislativo. (2020). *Ley de Modernización de Legislación Tributaria*. Chile: S.E.

Congreso Nacional. (2008). *Código Tributario*. Ecuador: S.E.

Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- (2007). *Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo No.007-2007*. Guatemala. S.E

El Congreso de la República de Guatemala. (1970). *Código de Comercio de Guatemala, Decreto número 2-70*. Guatemala: Diario de Centroamérica.

El Congreso de la República de Guatemala. (1998). *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98*. Guatemala: Diario de Centroamérica.

EL Congreso de la República de Guatemala. (2008). *Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto número 47-2008* . Guatemala: Diario de Centroamérica.

Poder Ejecutivo de Costa Rica. (2019). *Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre el Valor Agregado, Decreto No. 41779*. Costa Rica: S.E