

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



**“ANÁLISIS DE LOS ASPECTOS LEGALES DEL CUMPLIMIENTO DE LAS
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LA EMPRESA IMPORTADORA Y
EXPORTADORA DE MOTOS, RELACIONADA CON EL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO E IMPUESTOS SOBRE LA RENTA EN EL COMERCIO
ELECTRÓNICO”**

LIC. HENRY ISAAC CHICOJAY HERNÁNDEZ

GUATEMALA SEPTIEMBRE DE 2020

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



“ANÁLISIS DE LOS ASPECTOS LEGALES DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LA EMPRESA IMPORTADORA Y EXPORTADORA DE MOTOS, RELACIONADA CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO E IMPUESTOS SOBRE LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO”

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

**Docente del Curso:
MSC. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA**

**Autor
Lic. HENRY ISAAC CHICOJAY HERNÁNDEZ**

GUATEMALA SEPTIEMBRE DE 2020

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

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Segundo: MSc. Byron Giovani Mejía Victorio
Vocal Tercero: Vacante
Vocal Cuarto: BR.CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal Quinto: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

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

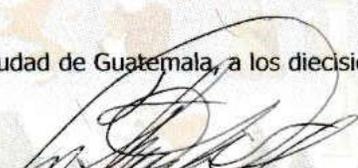
Coordinador: MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Evaluador: MSc. Claudia Lorena García Bran
Evaluador: MSc. Luty Anaytte Gómez Martínez

ACTA/EP No. **2425****ACTA No. GT-D-19-2020**

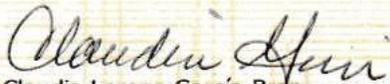
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 17 de octubre de 2020, a las 14:00 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del Licenciado Henry Isaac Chicojay Hernández, carné No. 201110637, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018-----

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado "ANÁLISIS DE LOS ASPECTOS LEGALES DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LA EMPRESA IMPORTADORA Y EXPORTADORA DE MOTOS, RELACIONADA CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO E IMPUESTOS SOBRE LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue satisfactorio con una nota promedio de 78 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Se le realizan recomendaciones las cuales debe realizarlas y entregarlas en un plazo máximo de 5 días hábiles.

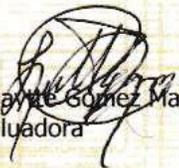
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los diecisiete días del mes de octubre del año dos mil veinte.



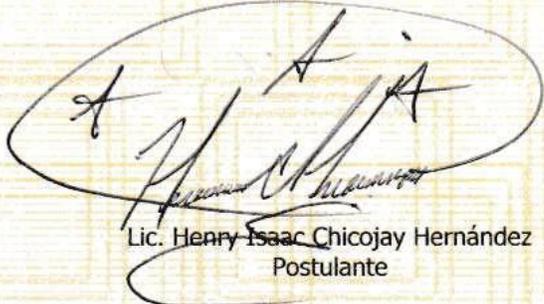
MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Coordinador



MSc. Claudia Lorena García Bran
Evaluadora



MSc. Luty Anyel Gómez Martínez
Evaluadora



Lic. Henry Isaac Chicojay Hernández
Postulante

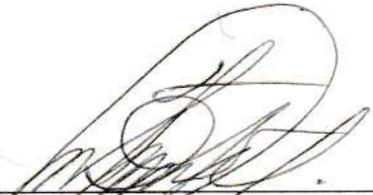


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ADDENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Lic. Henry Isaac Chicojay Hernández, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 10 de noviembre de 2020.

(f) 
MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Coordinador

AGRADECIMIENTOS

A Dios: Por haberme dado la vida, ser el inspirador y darme fuerzas para poder terminar mi formación profesional.

A mis Padres: Por darme su amor incondicional, ser el apoyo y fortalezas en los momentos de dificultad y debilidad.

A mi Esposa: A mi esposa, por ser parte de mi vida y columna en todos mis proyectos, Dios te bendiga siempre.

A mis Hijas: A mis hijas Adanelly, Sofia, el mejor título de mi vida.

A mis Hermanas: Por estar siempre a mi lado y apoyándome.

A la USAC: A la Facultad de CCEE: Universidad de San Carlos de Guatemala por albergarme en mi formación profesional.

A mis Amigos: A cada uno gracias por compartir conocimientos y amistad en los momentos que más los necesite Dios les bendiga en todos sus proyectos.

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
1.1 Orígenes del comercio electrónico	1
1.2 Hitos en la evolución tecnológica	2
1.3 Origen de los tributos	4
1.4 Época antigua	5
1.5 Tributos que se pagaban en la Edad Media	6
1.6 Cronología de la tributación en Guatemala y Centroamérica	7
2. MARCO TEORICO	9
2.1 Definición de comercio electrónico.	9
2.2 Tipos de comercio electrónico	10
2.3 Internet	12
2.4 El pago por internet	13
2.5 Firma electrónica	16
2.6 El comercio electrónico en Guatemala	17
2.7 Sector Financiero	18
2.8 Gobierno (E-Government)	18
2.9 Banca SAT	19
2.10 Declaraguat	19
2.11 Guatecompras	19
2.12 Empresas y la factura electrónica	19
2.13 Beneficios para las empresas	20
2.14 Efectos sociales y culturales del comercio electrónico y la firma digital en Guatemala	20
2.15 La necesidad de regular el comercio electrónico en Guatemala.	21
2.16 Aspectos tributarios	22
2.17 Tributación	24
2.18 Necesidad y finalidad de los tributos	25

2.19	Obligación tributaria	26
2.20	Elementos de la obligación tributaria	28
2.21	Obligaciones de los sujetos pasivos	28
2.22	Contribuyente	28
2.23	Elusión tributaria	29
2.24	Objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria	29
2.25	Código Tributario, Decreto 6-91	30
2.26	Impuesto al valor agregado	31
2.27	Cauca y Recauca	33
2.28	Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012	33
2.29	Ley Orgánica SAT Decreto 1-98	34
2.30	Aspectos constitucionales, legales, comerciales y principios	35
2.30.1	Principio de legalidad en materia tributaria.	41
2.31	La empresa	43
2.31.1	Elementos de la empresa	44
2.32	Funciones de la empresa	45
2.33	Características de la empresa	46
3	METODOLOGÍA	48
3.1	Definición del problema	48
3.2	Delimitación del problema	48
3.2.1	Ámbito geográfico	48
3.2.2	Ámbito institucional	48
3.2.3	Ámbito personal	48
3.2.4	Ámbito temporal	49
3.3	Objetivo General	49
3.4	Objetivos Específicos:	49
3.5	Diseño utilizado	49
3.5.1	Método Científico	50
3.6	Alcance de la Investigación	50
3.6.1	Descriptivo	50
3.6.2	Explicativo	51

3.6.3 Investigación Cuantitativa	51
3.7 Técnica de recolección de información	51
3.7.1 Bibliográfica	51
3.7.2 De campo	51
3.8 Instrumentos de investigación	52
3.8.1 Fichaje	52
3.8.2 Guía de Entrevista	52
3.9 Población	52
3.10 Resumen del procedimiento	52
4 ANÁLISIS DE RESULTADOS	53
4.1 Información General de la empresa	53
4.2 Estructura tributaria de la empresa	53
4.3 Antecedentes de la compra de software en la empresa importadora y exportadora de motos	54
4.4 Procedimiento actual para la compra de software por medio del comercio electrónico en la empresa importadora y exportadora de motos	55
4.5 Evaluación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa importadora y exportadora de motos en la compra de software a no residentes	56
4.5.1 Obligaciones tributarias en el pago de derecho de uso a no residentes	57
4.5.2 Obligaciones tributarias en la compra de programas informáticos	57
4.6 Contingencias derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa importadora y exportadora de motos en la compra de software a no residentes	58
4.7 Contingencias derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa importadora y exportadora de motos en la compra de software por el Impuesto al Valor Agregado	60
4.8 Consideraciones para desvanecer los riesgos detectados	60
4.9 Impacto en la determinación del Impuesto al Valor Agregado	62
CONCLUSIONES	67
BIBLIOGRAFIA	69
INDICE DE CUADROS	74

RESUMEN

El presente trabajo de investigación nace de la inquietud del personal de la empresa importadora y exportadora de motos en analizar y presentar un tema que los lleve a una actualización moderna en materia de legislación tributaria y así lograr estar acorde a las nuevas tendencias en un mundo informatizado y globalizado.

En este trabajo de investigación se pretende demostrar que el comercio electrónico ha significado la generación de un nuevo valor agregado para la economía mundial, el cual se rige en el tratamiento fiscal adecuado para poder hacer los registros contables adecuados en la compra de Software, este tiene concepto de ser un activo intangible y se debe de conocer los componentes básicos que regulan la relación del contribuyente en el comercio electrónico en la empresa importadora y exportadora de motos en los siguientes casos:

El Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta han tenido varias dificultades de la manera en que se gravan hechos generadores dentro de Guatemala en la tributación, a raíz del comercio electrónico, que día a día es una modalidad más común y segura para realizar transacciones. La comparación legislativa sobre la forma de determinación tributaria que presenta esta modalidad de comercio electrónico, en otros países, es un referente de la globalización tributaria.

El problema que tiene la empresa importadora y exportadora de motos, es el no saber las causas y efectos al tener el desconocimiento en el personal al momento de efectuar el registro de compras de software en línea. Se utilizó en la metodología el método científico donde se realizó la evaluación del control interno sobre los procesos tributarios y su verificación en su aplicación de acuerdo a la normativa vigente.

El alcance de la investigación es descriptivo por lo que se podrán identificar los procesos y operaciones que se desarrollaron dentro de la empresa, es explicativo porque se expondrán los resultados, las técnicas de recolección que se utilizaron son las bibliografías y entrevistas las cuales fueron instrumentos en el fichaje, la guía de entrevista.

Los resultados más importantes de la investigación, cuando se verificó si tenían claros los aspectos legales de la importación de un software mediante el comercio electrónico se detectó que no tienen conocimiento sobre los mismos, lo cual permite que se les pueda dar una actualización fiscal y efectos que recurre la operación al realizarlo conforme la ley y poder optar a los beneficios que nos proporciona el tener una correcta aplicación. No ha sido perfeccionado en las compras de software que han realizado en la empresa importadora y exportadora de motos porque no cuentan con el personal capacitado para realizarlo.

Se ha utilizado el método científico cuantitativo, utilizando como referencia las entrevistas realizadas al personal de la empresa importadora y exportadora de motos que realiza compras de software en esta modalidad y aquí se demuestra que no realizan el uso adecuado del tratamiento fiscal para poder registrar el activo intangible como se debe, y además como para el comercio electrónico no existe una figura estrictamente definida, sin embargo, por el aspecto de la territorialidad del Impuesto Sobre la Renta, desde el momento en que se da la generación de una renta en territorio guatemalteco, debe ser gravado según su categoría correspondiente.

En otros países desarrollados han podido crear mecanismos legales para determinar tributariamente una carga fiscal de una manera diferente, pero utilizando los mismos principios para gravar el comercio electrónico, ya que estos países han utilizado el convenio aportado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y las herramientas reguladas en dicho convenio. Dichos países ilustran la unificación de criterios respecto a los mecanismos legales tributarios de los referidos impuestos, con la finalidad de simplificar y mejorar la recaudación de actividades del comercio electrónico que en Guatemala carece de regulación específica, por lo que pueden ser utilizados como modelos en armonía con el Decreto 10-2012 Ley del Impuesto Sobre la Renta de Guatemala.

INTRODUCCIÓN

Este informe de trabajo profesional titulado “Análisis de los aspectos legales del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa importadora y exportadora de motos, relacionada con el Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Sobre la Renta en el comercio electrónico”, es el resultado de la investigación realizada en la empresa de motos, debido que manejan la compra de software por medio del comercio electrónico.

El trabajo contiene cuatro secciones las cuales fueron utilizados para conocer sobre el comercio electrónico y la compra de software y cuál es la forma correcta de darle el tratamiento fiscal en la importación para registrarlo en la contabilidad para realizar sus declaraciones del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta y así poder deducir dicho gasto de la compra del activo incorpóreo en una amortización no mayor a 5 años.

La sección uno, contiene los antecedentes de los tributos, particularmente el del Impuesto Sobre la Renta y el Valor Agregado en el comercio electrónico.

La sección dos, se exponen las teorías, conceptos de los temas de la unidad de análisis como el comercio electrónico, el sistema tributario, principales impuestos en Guatemala haciendo énfasis en el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

La sección tres, titulado “Marco Metodológico”, se describe la definición del problema, la limitación, el objetivo general y específicos, el tipo de estudio, método de investigación, unidad de análisis y las técnicas de investigación utilizadas.

Finalmente, en la sección cuatro, titulado “Análisis de Resultados”, se presenta el análisis sobre la aplicabilidad en el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado al momento de generar una compra de software mediante el comercio electrónico, se abordan temas sobre las obligaciones tributarias en el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, la información financiera de la empresa importadora y exportadora de motos.

Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones del presente informe; así mismo, en la parte final se adjunta la bibliografía consultada como los anexos, índice de graficas e índice de cuadros.

1. ANTECEDENTES

En esta sección se conocerá la importancia del origen y el tratamiento fiscal que las leyes tributarias y aduaneras, establecen acerca del comercio electrónico, con el fin de poder orientar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones, en la empresa importadora y exportadora de motos que desarrolla en el comercio interno como las mercancías que provienen desde el exterior, de esa forma evitarse riesgos fiscales ante la Administración Tributaria.

1.1 Orígenes del comercio electrónico

El origen del comercio electrónico se dio en el año de 1,920 a finales del siglo XIX en Estados Unidos, con la venta por catálogo y mediante correo postal. Se creó como un nuevo modelo comercial, rompió esquemas, pudiendo comprar desde casa por primera vez. La tendencia a evolucionar por la venta de catálogo dio un paso más con la aparición del teléfono y la llegada de los pedidos telefónicos. En 1,914 Western Unión genera un punto de inflexión con el lanzamiento de la primera tarjeta de crédito, no se popularizó hasta la década de los cincuenta, los consumidores comenzaban a familiarizarse con este nuevo método de pago. (Lynkoo,2020)

En los años 70 se dio la innovación tecnológica, con los primeros ordenadores empresariales. La información de la actividad comercial de las empresas se intercambiaba telemáticamente, a través del IED (Intercambio Electrónico de Datos), que permitía procesar con mayor rapidez las operaciones y la llegada a un mayor número de clientes. En esta primera etapa, estas operaciones se circunscribieron al ámbito interempresarial, o sea al Business to Business. (Empresa Actual,2020)

En el cambio de década, en los años 80 llegan con un nuevo planteamiento comercial: con un comercio electrónico llamado la tele tienda. En su momento pasó con el teléfono, y de ahí la televisión, se incorpora al canal de ventas, mostrando sus productos en todos los hogares y cerrando la compra vía telefónica. Evidentemente, el IED como las tarjetas

de crédito fueron esenciales para poder procesar el gran volumen de ventas en esa década. (Empresa Actual,2020)

1.2 Hitos en la evolución tecnológica

En el año de 1981, la agencia de viajes Thompson Holidays realizó la primera venta online B2B, cuando conectó a sus agentes de viajes para que pudieran acceder en tiempo real a su catálogo disponible y poder ofrecerlo a sus clientes, mientras que la primera venta de teletienda se produjo en Reino Unido en 1984. (Empresa Actual,2020)

Al final de los años 80 empiezan a producirse hitos tecnológicos relevantes que cambian el paradigma conocido y la historia del comercio electrónico:

- En 1,989 se crea la World Wide Web (WWW) y se comienza a usar Internet por particulares.
- En 1,991 La National Science Foundation (NSF) permite el uso de Internet con fines comerciales.
- En 1,992 Nace la primera librería online mediante un sistema de tablón de anuncios llamada Book.com.
- En septiembre de 1,993 se vende el primer anuncio en Internet por Global Network Navigator a un despacho de abogados en Silicon Valley.
- En 1,994 Netscape desarrolla la tecnología SSL (Secure Socket Layer) que permite cifrar las comunicaciones y con ello hacer la transferencia de datos para las compras seguras.
- En octubre de 1,994 AT&T compra el primer banner publicitario que aparece en la Web de la revista Wired.

- Entre 1,995 y 1,998, Amazon, Ebay y Zappos inauguraban sus primeros servicios e-commerce, lo que significó una revolución en las compras digitales.
- En 1,997 Coca-Cola hizo posible comprar sus productos por SMS y recibirlos en los hogares de los compradores.
- En 1,998 Ritmoteca (precursora de iTunes o Spotify) comenzó su e-commerce en el sector de las descargas musicales.
- En 2,001 Amazon.com lanza su eCommerce mobile.
- En 2,002 eBay compra PayPal.
- En 2,003 Apple lanza su propia tienda: iTunes.
- En 2,004 se estandarizaron los pagos NFC y las adquisiciones relacionadas con la geolocalización. También se creó el Consejo de Normas de Seguridad de la Industria de Tarjetas de Pago (PCI).
- En 2,005 aparece la Web 2.0, que convierte a los sitios en más interactivos.
- En 2,007 se funda Prestashop, la empresa de software para crear eCommerce más importante del mundo.
- En 2,008 Se lanza Magento, el gran competidor de Prestashop.
- En 2019, a nivel mundial, el e-commerce alcanza el 75% de todos los usuarios de Internet, la mitad de los cuales lo hacen a través de dispositivos móviles. (Empresa Actual,2020)

1.3 Origen de los tributos

En la tesis de Licenciatura de Donald Ramos (2009), titulada “El Derecho Tributario y los Principios de Legalidad e Igualdad en Guatemala”, avalada por la Universidad de San Carlos de Guatemala, los reyes con el objeto de incrementar su patrimonio y el de sus súbditos, se mantenían en constantes guerras con sus vecinos, el resultado de las victorias era la obtención de los tesoros del derrotado y la adquisición de nuevas tierras y súbditos. Esta situación de constantes guerras eran propiciadas por los nobles o principales del reino, pues de acuerdo al botín logrado así era la riqueza y bienestar de que gozarían dichos personajes como en algunas oportunidades las guerras se prolongaban demasiado, las finanzas del Rey se verían disminuidas y a veces al borde de la bancarrota total, situaciones que hizo que el Rey se viera en la necesidad de solicitar de los principales nobles su colaboración para el sostenimiento del reino y de sus ejércitos.

Las prestaciones solicitadas exclusivamente a los principales del reino, que crecen con las necesidades de las guerras a un ritmo tan vertiginoso que obligan a los reyes a dirigirse no sólo a los nobles, sino directamente hacia sus súbditos en demanda de nuevos recursos.

Las ayudas consentidas del vasallo al señor y en general todos los tributos que el Rey solicito de sus súbditos durante la baja Edad Media, no por consideraciones de interés público sino al menos en un principio por intereses recíprocos, siempre como consecuencia de las guerras, el Rey impone su poder a los nobles y a sus súbditos, lo agrega a los vencidos y para sostener a sus ejércitos, crea impuestos que deben ser pagados por todos en forma obligatoria.

Esta ampliación de la base contribuyente obligó a dar entrada a sus representantes en el primitivo Consejo del Rey, después denominado comunes, Cortes o Estados Generales. Así desde el nacimiento de las Cortes, la representación de la Sociedad Estamental tuvo participación directa en la aprobación de impuestos con cierta preponderancia del Estado llano, sobre todo a partir de la segunda mitad del siglo XIII,

el consentimiento de impuesto se presenta como un derecho de los súbditos opuesto a la facultad de los monarcas de acudir constantemente a ellos en demanda de recursos, pero desde el punto de vista del súbdito es fundamental un derecho de defensa, una garantía y una seguridad frente a la arbitrariedad de abusos de los reyes.

En el tiempo, las funciones de las cortes, de los comunes y de Estados Generales, desde un principio limita al consentimiento del impuesto, el cual se iría abriendo paso y ampliando a lo largo de casi cuatro siglos de incesantes luchas con la monarquía, entrando al siglo XVII en su completa desaparición bajo el absolutismo que domina el continente europeo, o en su definitiva consolidación bajo el reinado de Guillermo III en Inglaterra y un siglo más tarde, en el resto del continente, como consecuencia del triunfo de las ideas surgidas por la Revolución Francesa.

Como conclusión se puede exponer que el origen de los tributos fue la ambición de los reyes y nobles por adquirir nuevas riquezas, para obtener dicho objetivo era necesario mantener grandes ejércitos, los cuales para su mantenimiento requerían la utilización de grandes cantidades de bienes, al no poder ser suministrados por el propio Rey hizo necesario la petición de colaboración de los nobles, y al no alcanzar dicha colaboración se impone la contribución obligatoria para el súbdito, la cual se hace extensiva para los vencidos en la guerra para esbozar el origen de los tributos contemplaremos la época antigua (Egipto, Babilonia, Grecia y Roma), la edad moderna y la edad contemporánea.

1.4 Época antigua

- Egipto y Babilonia: Aquí se encuentra la mayoría de los antecedentes de los impuestos, se pagaban en servicio o en especie.
- Grecia: Inicialmente los griegos se opusieron al pago de los impuestos, ya que se decía que era un acto en contra de la voluntad y la libertad individual, pero luego comprendieron la necesidad de cobrar los mismos, fueron exigentes en que se diera una correcta inversión de los recursos y aceptaron dos clases de impuestos:

Los primeros eran prestaciones voluntarias, en estas los griegos basaron sus impuestos, pero no por obligación, sino por simple convicción, sólo así podía el Estado cubrir sus necesidades. En el segundo era un sistema de imposición indirecta, se pagaba al comprar mercancía, un ejemplo de ello tenemos el Impuesto al Valor Agregado–IVA- actualmente.

- Roma: Al inicio no se pagaban los impuestos; eran los pueblos vencidos en la guerra quienes debían pagarlos. Los romanos tomaron la actitud de no pagar los impuestos que los pueblos conquistados debían pagar los mismos; pero al extenderse el imperio ya no alcanzaban con esos tributos y hubo necesidad de acudir al pueblo romano, a los ciudadanos romanos.

1.5 Tributos que se pagaban en la Edad Media

Los impuestos eran cobrados por los señores feudales, en las formas que se relacionan a continuación:

Formariage o servidumbre matrimonial: Consistía en una cantidad de dinero que se pagaba conforme a la estatura de la mujer; se pagaba al señor feudal, cuando un siervo o sierva quería contraer matrimonio con persona de otro feudo.

Mano muerta: Consistía en el derecho que tenía el señor feudal para apoderarse de la herencia de sus siervos que morían sin tener hijos, o los parientes colaterales no podía heredar; pero éstos no podían heredar si no pagaban al señor feudal el impuesto que éste les imponía, consistía en el impuesto de herencias, legados y donaciones.

Capitación: Era el impuesto que se pagaba al señor feudal por cabeza, después de realizar un censo, es decir cada persona censada debía pagar su impuesto por un año, aquí se originó el concepto de ingreso per-cápita, que constituye el antecedente del Impuesto Sobre la Renta -ISR-.

Derecho de Relieve: Consistía en pagar un rescate o impuesto, por parte de los parientes colaterales del fallecido si querían quedarse con los bienes de éste; es el derecho de los

familiares para recuperar los bienes del pariente que no dejaba herederos, pagando un impuesto a los señores feudales, además se pagaba impuesto por la venta de sal, carne, trigo, (impuesto al consumo, hoy el Impuesto al Valor Agregado-IVA-. derecho de circulación; carreteras (peaje).

1.6 Cronología de la tributación en Guatemala y Centroamérica

Todas las sociedades han tenido y tienen tributos; a lo largo de la historia el tributo ha adoptado diversas formas y ha sido utilizado para propósitos diferentes, obras públicas, sostenimiento de las clases altas, hacer la guerra, entre otras; para entender su desarrollo en Guatemala y Centroamérica se ha dividido en las siguientes épocas.

En la civilización maya los campesinos tenían que sostener a su supremo gobernante, jefes locales y sacerdotes; construyeron los centros ceremoniales y las vías de comunicación, los tributos consistían en alimentos, cacao, miel, tejidos, aves, collares, conchas, otra forma de tributar fue el trabajo de los esclavos, en las culturas de Centroamérica los tributos consistían en alimentos, cerámica y animales.

Época colonial

La conquista inició con la explotación de los indígenas; por medio del sistema de encomiendas o el repartimiento, que buscaba el aprovechamiento de la mano de obra indígena por los conquistadores; pero también se obligó a los españoles a pagar impuestos, el primero de ellos fue el quinto real.

Época independiente

La federación Centroamericana sustituyó los impuestos coloniales por otros, el déficit de la balanza de pagos obligó a los Estados a recurrir a préstamos ingleses; a finales del siglo XIX los gobiernos de la región centroamericana aplicaron una reforma tributaria y un incremento de impuestos, por ejemplo la exportación de café que aumentó la recaudación por alcabala marítima, ingresos que se cuadruplicaron en una década, reapareció el trabajo forzado para la población indígena en las plantaciones y en la construcción de obras públicas.

Época republicana

Constituye el surgimiento de las repúblicas centroamericanas, cada una de ellas estableció sistemas parecidos, pero en general los impuestos recaían a la exportación e importación de bienes agrícolas o industrializados, a mediados del siglo XX, en que se produce la crisis económica mundial, se inician programas en donde la administración tributaria se encuentra ante el gran reto de la obtención de recursos para que el Estado pueda ejecutar los gastos indispensables que requieren los servicios, que por ley le corresponde prestar.

Época contemporánea

En el área de Centroamérica se aplican sistemas de ajuste estructural, que afectan a las clases más desfavorecidas y el alza de la carga tributaria al pequeño contribuyente así como al comerciante; los Estados en Centroamérica iniciaron programas reguladores para combatir el fraude fiscal, sobre todo de los grandes capitales que evaden el pago de sus impuestos directos; en épocas pasadas como en la actualidad las políticas fiscales y los sistemas de recaudación se han mostrado deficientes, lo que se ha traducido en servicios públicos con grandes carencias calidad y cobertura. (Donald Ramos 2009)

2. MARCO TEORICO

En este capítulo se mostrarán las teorías que fundamentan y sustentan la investigación relacionada con el “análisis de los aspectos legales del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa importadora y exportadora de motos, relacionada con el Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Sobre la Renta en el comercio electrónico”.

2.1 Definición de comercio electrónico.

Según expresa el autor, Doctor Vladimir Aguilar Guerra, “el comercio electrónico, puede ser definido como la oferta y la contratación electrónica de productos y servicios a través de dos o más ordenadores o terminales informáticos conectados a través de una línea de comunicación dentro del entorno de red abierta que constituye Internet”, Si tomamos el caso de las operaciones bancarias, su movimiento se mide en cientos de millones de la moneda que sea. (Vladimir Guerra,2016)

En la tesis de Licenciatura de Gabriel Rosada (2005), titulada “La Necesidad de Regular el Comercio Electrónico en Guatemala” avalada por la Universidad de San Carlos de Guatemala, determina que el comercio electrónico comprende todas aquellas transacciones comerciales, nacionales e internacionales, que se realizan por medio del intercambio electrónico de datos y por otros medios de comunicación, en los que se usan métodos de comunicación y almacenamiento de información substitutivos de los que se usan en papel.

Para que se comuniquen dos ordenadores, situados en cualquier parte del mundo, lo único que se requiere es que ambos posean un modem. Los modem convierten el lenguaje numérico de las computadoras, en un lenguaje que se envía a través de la línea telefónica o por vía satelital, es convertido a números binarios por el modem situado en el otro extremo. La computadora viene a desarrollar en estos casos un rol similar al de los medios de comunicación tradicionales: telegramas, télex, fax, etcétera. El avance que ha tenido este tipo de comunicación ha hecho que se comercie por medios electrónicos y ha sido necesario su respectiva regulación.

Existen autores que distinguen dos clases de comercio electrónico que son el comercio electrónico directo y el comercio electrónico indirecto.

Definiendo al indirecto: es cuando solamente la oferta y la aceptación se producen de manera electrónica, mientras que los bienes y servicio se entregan por canales ordinarios, esta vía puede ofrecer mayor confianza a los consumidores y usuarios, por ejemplo, realizando el pago contra reembolso, pero limita enormemente las posibilidades del nuevo sistema implantado.

En el comercio electrónico directo, por el contrario, se produce en línea tanto la oferta y aceptación como la entrega de bienes o servicios intangibles y el pago de los mismos. Esta modalidad puede referirse a servicios de información, ocio, enciclopedias en línea, actualizaciones, consultas de base de datos, revistas electrónicas y programas informáticos, etc., es habitual que el cliente obtenga una licencia de uso temporal o una versión limitada que, tras efectuar el pago, va a ser plenamente operativa.

Desde la perspectiva de la recepción del bien o servicio por el contratante, el comercio electrónico directo admite dos modalidades, dependiendo de que esta pueda efectuar directamente la descarga del bien o servicio, o que el proveedor lo remita directamente por vía electrónica a través de correo electrónico.

2.2 Tipos de comercio electrónico

La siguiente es una clasificación de los tipos de comercio electrónico dependiendo de quienes son los participantes en el intercambio comercial. (Empresa Actual,2020)

- B2B (Business to Business) Negocio a negocio. Comercio entre empresas, relación entre cliente y proveedor. (Empresa Actual,2020)
- B2C (Business to Customer) Negocio a cliente. Ventas de productos finales al consumidor. (Empresa Actual,2020)

- C2C (Customer to Customer) Cliente a cliente. Subastas en las que usuarios particulares venden productos. (Empresa Actual,2020)
- C2B (Customer to Business) Cliente a negocio. Consumidores particulares se agrupan para tener más fuerza y hacer pedidos a empresas. (Empresa Actual,2020)

Ventajas para las empresas: Mejoras en la distribución, la web ofrece a ciertos tipos de proveedores (industria del libro, servicios de información, productos digitales) la posibilidad de participar en un mercado interactivo, en que los costos de distribución o ventas tienden a ser cero. Por poner un ejemplo, los productos digitales (software) pueden entregarse de inmediato, dando fin de manera progresiva al intermediario. (Puente Digital,2020)

También compradores y vendedores se contactan entre sí de manera directa, eliminando así restricciones que se presentan en tales interacciones. De alguna forma esta situación puede llegar a reducir los canales de comercialización, permitiendo que la distribución sea eficiente al reducir sobrecosto derivado de la uniformidad, automatización e integración a gran escala de sus procesos de administración. De igual forma se puede disminuir el tiempo que se tardan en realizar las transacciones comerciales, incrementando la eficiencia de las empresas. (Puente Digital,2020)

El comercio electrónico puede utilizarse en cualquier entorno en el que se intercambien documentos entre empresas: compras o adquisiciones, finanzas, industria, transporte, salud, legislación y recolección de ingresos o impuestos. Ya existen compañías que utilizan el comercio electrónico para desarrollar los aspectos siguientes:(Sites Google,2020)

- a) Creación de canales nuevos de mercadeo y ventas.
- b) Acceso interactivo a catálogos de productos, listas de precios y folletos publicitarios.
- c) Venta directa e interactiva de productos a los clientes.

- d) Soporte técnico ininterrumpido, permitiendo que los clientes encuentren por sí mismos, y fácilmente, respuestas a sus problemas mediante la obtención de los archivos y programas necesarios para resolverlos. (Sites Google,2020)

Mediante el comercio electrónico se intercambian los documentos de las actividades empresariales entre socios comerciales. Los beneficios que se obtienen en ello son: reducción del trabajo administrativo, transacciones comerciales más rápidas y precisas, acceso más fácil y rápido a la información, reducción de la necesidad de reescribir la información en las computadoras. Los tipos de actividad empresarial que podrían beneficiarse mayormente de la incorporación del comercio electrónico, son: (Sites Google,2020)

- a) Sistemas de reservas. Centenares de agencias dispersas utilizan una base de datos compartida para acordar transacciones.
- b) Existencias comerciales. Aceleración a nivel mundial de los contactos entre mercados de existencias.
- c) Elaboración de pedidos. Posibilidad de referencia a distancia o verificación por parte de una entidad neutral.
- d) Seguros. Facilita la captura de datos.
- e) Empresas que suministran a fabricantes. Ahorro de grandes cantidades de tiempo al comunicar y presentar inmediatamente la información que intercambian. (Sites Google,2020)

2.3 Internet

En la tesis de Licenciatura de Carlos Herrera (2014), titulada “La Planeación de Una Auditoría de Estados Financieros del Componente de Ingresos en un Ambiente E-Commerce Para Una Empresa Que Se Dedicar a la Venta de Libros y Música en Internet”, avalada por la Universidad de San Carlos de Guatemala, es una colección mundial de redes, tanto grandes como pequeños, que pueden conectar entre sí de muchas maneras diferentes. Nadie es dueño de Internet, sin embargo, se controla y se mantiene en diferentes maneras. The Internet Society (www.isoc.org) es una organización sin fines

de lucro que administra la formación de las políticas y protocolos que se refiere al uso y la interacción con Internet. Esta modalidad tiene el potencial de transformar un modelo de negocio tradicional en una línea de negocio con éxito competitivo. Algunas de las razones de esto son:

Bajo costo: Las empresas en línea son comparativamente menos costosas de instalar y operar, en comparación con las empresas de comercio tradicional. El costo marginal de la realización de una transacción en línea no es nada costoso.

Tiempo: Se puede ahorrar un tiempo súper considerable para los clientes y el negocio al proporcionar información fácilmente accesible sobre los productos y servicios ofrecidos por la empresa en línea.

Interactividad: Un negocio en línea puede proporcionar a sus clientes una mayor interactividad. Los usuarios pueden obtener información en el sitio web, enviar comentarios, personalizar sus necesidades y utilizar funciones como el orden de seguimiento así mismo ver si la orden se encuentra en una etapa en particular.

Alcance universal: Este elimina las limitaciones geográficas. Un cliente en cualquier lugar del mundo puede ordenar un producto o servicio de un negocio en línea.

2.4 El pago por internet

No cabe duda que uno de los elementos fundamentales en el comercio en general y en el comercio electrónico en particular, es la realización del pago correspondiente a los bienes o servicios adquiridos. En este ámbito el comercio electrónico presenta una problemática semejante a la que plantea en otros sistemas de compra no presencial, es decir, en aquella en la que las partes no se reúnen físicamente para realizar la transacción, como ejemplo en la compra por catálogo o telefónica: (Sites Google,2020)

El comprador debe tener garantía sobre calidad, cantidad y características de los bienes que adquiere. (Sites Google,2020)

- El vendedor debe tener garantía del pago. (Sites Google,2020)
- La transacción debe tener un aceptable nivel de confidencialidad. (Sites Google,2020)

En ocasiones, se entiende que para garantizar estos hechos, comprador y vendedor deben acreditar su identidad, pero sólo necesitan demostrar su capacidad y compromiso respecto a la transacción. De esta manera cada vez más sistemas de pago intentan garantizar la compra anónima, en el comercio electrónico se añade otro requerimiento que generalmente no se considera en otros sistemas de venta no presencial, aun cuando existe. (Sites Google,2020)

El comprador debe tener garantía de que nadie pueda, como consecuencia de la transacción que efectúa, suplantar en un futuro su personalidad efectuando otras compras en su nombre y a su cargo. (Sites Google,2020)

Se observa que, al tratar los medios de pago en el comercio electrónico, se abordan fundamentalmente los temas de seguridad, garantía y acreditación. Aún queda un requerimiento respecto a los medios de pago de cualquier tipo de comercio: (Sites Google,2020)

El costo por utilizar un determinado medio de pago debe ser aceptable para el comprador y el vendedor, al igual que cuando se utiliza una tarjeta de crédito para pagar en una tienda, el comerciante acepta el pago de un porcentaje sobre el importe de la compra a cambio del mayor número de ventas que espera realizar aceptando este medio de pago; los medios de pago asociados al comercio electrónico suelen conllevar un costo que los puede hacer inapropiados o incluso inaceptables para importes pequeños, los denominados micro pagos. (Sites Google,2020)

Para realizar estos micro pagos los sistemas suelen ser de uno de estos dos tipos: El comprador adquiere dinero anticipadamente (prepagado) para poder gastarlo en pequeños pagos. El comprador mantiene una cuenta que se liquida periódicamente y no

transacción a transacción. Este sistema se utiliza frecuentemente para el acceso a pequeñas piezas de información de pago, como, por ejemplo, artículos de la prensa económica. (Sites Google,2020)

En el comercio electrónico pueden distinguirse dos tipos de medios de pago: (Sites Google,2020)

Medios de pago tradicionales: utilizados en cualquier tipo de transacción comercial, electrónica o no. Por ejemplo: (Sites Google,2020)

Contra reembolso: Es el único medio de pago utilizado en el comercio electrónico que implica la utilización de dinero en efectivo. Hoy día es uno de los medios de pago preferidos por el consumidor en general, pues garantiza la entrega de los bienes antes del pago. Desde el punto de vista del vendedor este medio de pago conlleva dos inconvenientes fundamentales: el retraso del pago y la necesidad de recolectar físicamente el dinero por parte de quien realiza la entrega. (Sites Google,2020)

Cargos en cuenta (domiciliación): Suele emplearse para cargos periódicos o suscripciones, por ejemplo, el Boletín Oficial del Estado. (Sites Google,2020)

Tarjeta de débito y de crédito: Son el medio más popular y tradicionalmente usado en el comercio electrónico. Para el comprador supone el pago al momento de realizar la transacción (débito) o a posteriori, con o sin devengo de intereses (crédito). Para el vendedor, suponen un cobro rápido, a cambio de una comisión que le descuenta el banco. (Sites Google,2020)

Medios de pago específicos: para el nuevo entorno del comercio electrónico, especialmente Internet. Por ejemplo: Tarjeta de crédito o débito, son utilizables para el comercio electrónico, su uso es escaso. (Sites Google,2020)

2.5 Firma electrónica

En la tesis de Licenciatura de Edwin Xitimul (2010), titulada “Sistema de Seguridad Jurídica del Comercio Electrónico y la Firma Digital y Sus Efectos, Sociales y Culturales en Guatemala”, avalada por la Universidad de San Carlos de Guatemala, la firma electrónica, es una herramienta que puede darle la confianza y seguridad de los usuarios y que es clave para impulsar el comercio electrónico, la firma electrónica o digital se conoce como “un conjunto de datos electrónicos que identifican a una persona en concreto. Esta firma suele unirse al documento que se envía por medio telemático, como si de la firma tradicional y manuscrita se tratara, de esta forma el receptor del mensaje está seguro de quién ha sido el emisor, así como que el mensaje no ha sido alterado o modificado”.

También, nos sirve para realizar actuaciones con y entre la administración, es decir que tanto para las relaciones entre los propios entes públicos que la forman como para las relaciones del ciudadano con la administración (por ejemplo, la presentación de la declaración anual de los impuestos).

La firma digital puede ser definida como “una secuencia de datos electrónicos (bits) que se obtienen mediante la aplicación a un mensaje determinado de un algoritmo (fórmula matemática) de cifrado asimétrico o de clave pública, equivale funcionalmente a la firma autógrafa en orden a la identificación del autor del que procede el mensaje”. Desde un punto de vista material, la firma digital es una simple cadena o secuencia de caracteres que se adjunta al final del cuerpo del mensaje firmado digitalmente.

Este instrumento que permite, entre otras cosas, determinar de forma fiable si las partes que intervienen en una transacción son realmente las que dicen ser, y si el contenido del contrato ha sido alterado o no posteriormente.

En el Artículo dos de la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, da algunas definiciones que servirán en el transcurso de esta investigación y que a continuación se transcriben algunas:

Firma electrónica: Los datos en forma electrónica consignados en una comunicación electrónica, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante con relación a la comunicación electrónica e indicar que el firmante aprueba la información recogida en la comunicación electrónica”

Firma Electrónica Avanzada: La firma electrónica que cumple los requisitos siguientes:

- a) Estar vinculada al firmante de manera única;
- b) Permitir la identificación del firmante;
- c) Haber sido creada utilizando los medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control;
- d) Estar vinculada a los datos a que se refiere, de modo que cualquier cambio ulterior de los mismos sea detectable.

2.6 El comercio electrónico en Guatemala

En la tesis de Licenciatura de Carlos Herrera (2014), titulada “La Planeación de una auditoría de Estados Financieros del Componente de Ingresos en un Ambiente E-Commerce Para la Empresa que se Dedic a la Venta de Libros y Música en Internet ”, avalada por la Universidad de San Carlos de Guatemala,, el comercio electrónico es un tema poco abordado en Guatemala, aunque no se puede descartar que en un futuro se convierta en la mejor opción de las empresas para vender sus bienes o servicios. Los dispositivos móviles se han convertido en uno de los principales medios para ingresar en internet y efectuar transacciones comerciales.

El mundo está invadido por teléfonos inteligentes, tabletas y computadoras portátiles, que cuentan con aplicaciones para negociar, impulsadas por la gran cantidad de conexiones rápidas de banda ancha y Wi-Fi, el aumento explosivo de la cobertura de la red.

Las últimas cifras publicadas en el sitio web de Internet world stats muestran que a finales de junio de 2020 Guatemala contaba con el número de usuarios de internet, siete millones 910 mil, de una población aproximada de 17 millones 915mil 568, según

proyecciones del Instituto Nacional de Estadística. La penetración de la red alcanzaba al 44.02% de la población guatemalteca. Aunque este dato es bajo, la fuerte apuesta de la telefonía celular potencia la capacidad de transar por medio de internet.

A continuación, se realiza una breve descripción de los sectores que utilizan el comercio electrónico en Guatemala:

2.7 Sector Financiero

Para Guatemala el sector más avanzado en términos de comercio electrónico es el sector bancario donde la gran mayoría de las transacciones se hace por vía electrónica, algunos bancos permiten además controlar el estado de la cuenta y hacer transacciones entre cuentas del mismo banco. Banca Red <http://www.bancared.com.gt/> ofrece un servicio de autoridad de certificación que emite y administra certificados digitales, actúa como una entidad de registro que valida las solicitudes de certificados.

El uso del comercio electrónico en los bancos se utiliza para proveer servicios tales como manejo de cuenta bancarias, pago de impuestos o servicios, apertura de cuentas, transferencias, solicitudes de préstamos, pagos B2B, manejo de planillas para las empresas y otros. Algunos bancos en Guatemala también ofrecen servicios a través de los dispositivos móviles, donde los usuarios pueden realizar diversidad de transacciones tales como: consulta de saldos, mini estados de cuenta, pagos de tarjetas y préstamos, consumo de tarjetas, retiro de cajeros, recordatorio de pagos y otros.

2.8 Gobierno (E-Government)

El sector estatal en Guatemala cuenta con diferentes programas de Gobierno electrónico que han tenido actividad recientemente, están dirigidos a nivel interinstitucional, el sector privado y ciudadanos, principalmente destacan entre ellos la recaudación de impuestos con Bancasat, las contrataciones y adquisiciones públicas del Estado con el programa Guatecompras, el turismo, educación y otros.

2.9 Banca SAT

El programa Banca SAT, es un sistema de declaración y pago de impuestos que opera en internet a través de los bancos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria. La Superintendencia de Administración Tributaria nace como parte de los acuerdos de paz, una de sus principales misiones es mejorar el nivel de recaudación tributaria. “El sistema Banca SAT funciona en base a tres actores: los contribuyentes, los bancos y la SAT. Los contribuyentes deben generar un archivo electrónico encriptado que contenga la declaración de impuestos, el cual se puede generar con alguna de las aplicaciones Asiste (Asiste PC y Asiste Web).”

2.10 Declaraguatate

“Declaraguatate es el nombre del sistema por medio del cual los contribuyentes pueden llenar vía internet diferentes formularios electrónicos para la declaración y el pago de impuestos. Funciona en la dirección en internet <http://declaraguatate.sat.gob.gt>. Los contribuyentes sin necesidad de código de usuario ni contraseña, ingresan al sitio <http://declaraguatate.sat.gob.gt>, escogen el formulario que necesitan y lo completan en línea.”

2.11 Guatecompras

“En Guatemala se cuenta con el portal denominado Guatecompras, el sitio Web donde la mayor parte de instituciones del Estado publican las bases para la contratación pública y ejecutan actos puramente contractuales, mediante los cuales se puede obtener desde el contrato de suministros, la prestación de servicios y la ejecución de obras. Este sitio Web se rige por normas para el uso del sistema de información de contrataciones y adquisiciones del Estado de Guatemala, en el Artículo 1 de estas normas regula que el Sistema de Información de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, denominado GUATECOMPRAS, funciona a través de la dirección en Internet www.guatecompras.gt.

2.12 Empresas y la factura electrónica

“La factura electrónica en Guatemala es el reemplazo de las facturas emitidas en papel actualmente. Es el comprobante de venta, el cual se emite en forma electrónica, no es

necesaria la impresión del papel para demostrar su autenticidad. La factura Electrónica es realmente un registro electrónico que recoge la información relativa a una transacción comercial y sus obligaciones de pago y liquidación de impuestos. Estas facturas también pueden visualizarse en papel en los formatos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala.

La factura electrónica es una factura autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria, cuyo registro es emitido, archivado y conservado en forma electrónica. Entre sus objetivos está la disminución de costos de las empresas de Guatemala y al mismo tiempo facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

2.13 Beneficios para las empresas

- La existencia y procedencia del emisor.
- La precisión de su contenido.
- El control de las facturas emitidas en “tiempo real”.
- La facilidad de acceso a la información, así como facilidad de la reimpresión de copias.
- Igual validez que una factura o documento impreso.
- Igual validez que una factura o documento impreso pero mayor seguridad de su contenido.
- Incorpora un Código de Autorización de Emisión (CAE) que la hace única y que permite la validación de los datos más importantes de cada Factura Electrónica.”

2.14 Efectos sociales y culturales del comercio electrónico y la firma digital en Guatemala

En la tesis de Licenciatura de Edwin Xitimul (2010), titulada “Sistema de Seguridad Jurídica del Comercio Electrónico y la Firma Digital y Sus Efectos, Sociales y Culturales en Guatemala”, avalada por la Universidad de San Carlos de Guatemala, el comercio electrónico obliga claramente a replantearse muchas de las cuestiones del comercio tradicional, surgiendo nuevos problemas, e incluso agudizando algunos de los ya existentes. Ejemplo de los efectos sociales y su entorno es que permite búsquedas

profundas no lineales que son iniciadas por los clientes, por lo tanto las actividades de mercadeo mediante el comercio electrónico están más impulsadas por los clientes que aquellas proporcionadas por los medios tradicionales; otro es que facilita la investigación y comparación de mercados; por último, la capacidad para acumular, analizar y controlar grandes cantidades de datos especializados permite la compra por comparación y acelera el proceso de encontrar los artículos, abarata los costos y precios, conforme aumenta la capacidad de los proveedores para competir en un mercado electrónico .

En lo cultural permite mejoras en la distribución, el comercio electrónico ofrece a ciertos tipos de proveedores (industria del libro, servicios de información, productos digitales) la posibilidad de participar en un mercado interactivo, en el que los costos de distribución o ventas tienden a cero. Por ejemplo, los productos digitales (software) pueden entregarse de inmediato, dando fin de manera progresiva a los intermediarios. También compradores y vendedores se contactan entre sí de manera directa, eliminando así restricciones que se presentan en tales interacciones.

De alguna forma esta situación puede llegar a reducir los canales de comercialización, permitiendo que la distribución sea eficiente al reducir sobre costo derivado de la uniformidad, automatización e integración a gran escala de sus procesos de administración. De igual forma se puede disminuir el tiempo que se tardan en realizar las transacciones comerciales, incrementando la eficiencia de las empresas.

2.15 La necesidad de regular el comercio electrónico en Guatemala.

En la tesis de Licenciatura de Gabriel Rosada (2005), titulada “La Necesidad de Regular el Comercio Electrónico en Guatemala” avalada por la Universidad de San Carlos de Guatemala, el comercio electrónico es una realidad ineludible en nuestro país desde hace un par de años, sin embargo, han faltado por parte de los gobiernos políticas más acordes ante la evolución tecnológica que día a día vive el planeta.

Desde su aparición como concepto se ha convertido en parte esencial de las estrategias de las grandes empresas, al igual que en terreno de debate y diferencias entre potencias.

Es importante que veamos al comercio electrónico como un gestor potencial de grandes oportunidades y beneficios, sin dejar de vislumbrar que también puede presentar peligros para países como el nuestro, al no contar con legislaciones adecuadas, ni actualizadas.

La necesidad de implementar legislaciones que atiendan el problema del tratamiento fiscal del comercio electrónico, hace necesario que en nuestro país se implementen legislaciones acordes con las nuevas tecnologías, pero que al mismo tiempo atiendan a los principios de, seguridad, autorregulación y privacidad, cuya práctica es indispensable para la recaudación y control seguro del Comercio Electrónico.

2.16 Aspectos tributarios

En la tesis de postgrado de Carlos Lemus (2013), titulada “Nuevas Tendencias Internacionales de Recaudación Tributaria y su Potencial Aplicabilidad en Guatemala”, avalada por la Universidad de San Carlos de Guatemala, las autoridades deben prever que el comercio electrónico no socave la capacidad del Gobierno para recaudar los ingresos públicos vía tributación. Asimismo, los principios de tributación que rigen a los gobiernos en relación con el comercio tradicional deberían adecuarse para su aplicación a esta nueva vía de comercialización.

En la tesis de Licenciatura de Edwin Xitimul (2010), titulada “Sistema de Seguridad Jurídica del Comercio Electrónico y la Firma Digital y Sus Efectos, Sociales y Culturales en Guatemala”, avalada por la Universidad de San Carlos de Guatemala, la relación existente entre la jurisdicción tributaria y el comercio electrónico no es tan sencilla como se imagina, dado que el término comercio electrónico reúne transacciones muy diversas, tanto en sus contenidos como en los sujetos intervinientes, incluso en la forma de su ejecución, en las transacciones puede concluirse y realizarse a través de la propia Web on-line o por medio de otros medios off line como ser correo electrónico.

Todas las operaciones de comercio electrónico se encuentran alcanzadas por los gravámenes que integran el sistema tributario guatemalteco, entre ellos, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, no obstante, se ha estimado conveniente

evaluar su impacto para determinar en qué medida la legislación en vigor debería ser adaptada.

El objetivo de este estudio es examinar las implicancias de las distintas modalidades del comercio electrónico en Guatemala y los requerimientos que ellas plantean en materia de políticas públicas, partiendo de la premisa de que las transacciones electrónicas deberían aplicarse los mismos principios de imposición que rigen respecto del comercio tradicional: (neutralidad, eficiencia, seguridad y simplicidad, eficacia e imparcialidad y flexibilidad).

Debe destacarse que los asuntos tributarios le corresponden la tarea de analizar el impacto en la recaudación fiscal, como consecuencia del avance de las operaciones de comercio electrónico. En tal sentido, en primer término, el estudio del fenómeno de la elusión y la evasión tributaria como factor de distorsión del comercio electrónico, así como la situación impositiva y aduanera de los bienes intangibles y los servicios, todo esto en el marco de la legislación vigente y de los compromisos internacionales asumidos.

El aspecto tributario debe efectuar un análisis del comercio electrónico y de las distintas modalidades de imposición, destacándose que resulta sumamente importante la distinción entre comercio electrónico directo e indirecto. En virtud que el primero involucra bienes inmateriales que se transmiten por la red, mientras que el segundo, no guarda diferencia alguna con las ventas telefónicas. En atención a ello, se considera necesario definir adecuadamente cada uno de los contratos involucrados a efectos de establecer el tratamiento impositivo a dispensarles.

Bajo ese entendimiento, se aclara que se debe distinguir en primer lugar si el comprador es un sujeto individual o una empresa, para seguidamente analizar cada tipo de transacción en particular.

Así, en el caso de que el adquirente sea una persona física y el producto digitalizado sea destinado a su consumo personal, se estará ante una prestación de servicio, pudiendo presentarse en el Impuesto al Valor Agregado las siguientes alternativas:

- a. Operación efectuada con un prestador del exterior: en este caso la transacción no se encuentra alcanzada por el impuesto.
- b. Operación efectuada por un prestador local a un no residente: la operación se encuentra gravada a tasa cero.
- c. Operación efectuada con un prestador local: la misma se encuentra sujeta al tributo.

En cuanto a las transacciones realizadas con empresas, sean estas personas jurídicas o empresas unipersonales, corresponderá analizar cada contrato en particular para tipificar adecuadamente el mismo.

2.17 Tributación

“El economista inglés Charles M. Allan expone: “La economía perfectamente competitiva, se presenta al menos a primera vista, como capaz de funcionar de un modo muy satisfactorio sin que intervenga formalmente el Estado, y, por consiguiente, sin tributación” No obstante propugnar por la no intervención del Estado, este autor luego justifica su existencia e intervención, al reconocer que determinados bienes o servicios, sólo pueden ser suministrados por el Estado, entre los que se señala: la defensa nacional, administración de justicia y orden público, alumbrado, vivienda, limpieza de calles, parques urbanos, la educación.”, (Carlos Chicas,2016).

“Carlos María Giulliani Founroge define la tributación, así: “Prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.” (Oscar Ochoa,2014).

En la legislación tributaria guatemalteca, la tributación se define así: “Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder

tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” (Código Tributario, 1991).

En la tesis de Licenciatura de Donald Ramos (2009), titulada “El Derecho Tributario y los Principios de Legalidad e Igualdad en Guatemala”, avalada por la Universidad de San Carlos de Guatemala, la tributación tiene como fin principal el sostenimiento de un Estado que requiere de recursos para atender las necesidades de una población. Con base en su poder tributario el Estado establece su régimen tributario e impone los tributos que cuyo pago puede ser exigido de forma coercitiva.

2.18 Necesidad y finalidad de los tributos

El economista inglés Charles M. Allan expone “que la economía perfectamente competitiva, se presenta al menos a primera vista como capaz de funcionar de un modo muy satisfactorio sin que intervenga formalmente el Estado y por consiguiente sin tributación”, siento que es muy discutible lo que expone este autor ya que el sostiene que existe un sistema de economía que regula la producción de bienes que necesitamos y que por lo tanto, no se justifica la intervención del Estado al sostener cuando observamos las economías de occidente este sistema estilizado de mercado parece verosímil, como una aproximación a lo que sucedería si se suprimiera la actuación del Estado.

Las tres sugerencias en cuanto al Estado, es que proporciona bienes sociales y bienes meritorios, algunos de estos bienes poseen características que les hacen poco aptos para su provisión a través del mercado, justifica su existencia e intervención al reconocer que determinados bienes o servicios sólo pueden ser suministrados por el Estado, entre los que señala la defensa nacional, administración de justicia y orden público, alumbrado, vivienda limpieza de calles, parques urbanos la educación.

Es así como el Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos para la satisfacción de las necesidades generales como la defensa de su territorio, la administración de justicia, educación, salud pública, para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, es menester realizar

erogaciones que suponen los previos ingresos, observamos por lo pronto la necesidad de que el Estado efectúe gastos debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones, el Estado debe tener ingresos y es ahí cuando se establece la necesidad de crear los tributos.

2.19 Obligación tributaria

Obligación, es un término que procede del latín obligatio y que refiere a algo que una persona está forzada a hacer por una imposición legal o por una exigencia moral. La obligación crea un vínculo que lleva al sujeto a hacer o a abstenerse de hacer algo de acuerdo a las leyes o las normativas. (Definición, 2020)

La obligación tributaria es el vínculo que se establece por ley entre el acreedor (el Estado) y el deudor tributario (las personas físicas o jurídicas) y cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria. Por tratarse de una obligación, puede ser exigida de manera coactiva. (Definición, 2020)

El contribuyente, de esta manera, tiene una obligación de pago a partir del vínculo jurídico. Gracias a los tributos, el Estado puede solventarse y desarrollar obras de bien público. (Definición, 2020)

La obligación tributaria es el vínculo que se establece por ley entre un acreedor que es el Estado y el deudor tributario que son las personas físicas o jurídicas, cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria. La cual puede ser exigida de manera coactiva y finalizada la misma con su cumplimiento, es decir pagando el tributo. (Definición, 2020)

La obligación tributaria, surge entre el estado en las distintas expresiones del poder público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. (Guiliani Fonrouge 2015).

Para Guiliani Fonrouge, define la obligación tributaria como: “El deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo. En nuestra opinión, el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar.”, (Guiliani Fonrouge 2015).

En la tesis de Licenciatura de Andrea de León (2015), titulada “Aspectos Generales de la Obligación Tributaria”, avalada por la Universidad Rafael Landívar, el objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

En el artículo 14 del Código Tributario, 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, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

En conclusión, la obligación tributaria debe contener siempre dos elementos subjetivos (activo y pasivo). El Elemento subjetivo: Son los sujetos que participan dentro de una obligación, tanto de carácter público como privado, se puede observar la participación de dos sujetos, activo y pasivo.

El sujeto activo, es aquel quien tiene el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación, en el caso de la obligación tributaria, siempre es el Estado, o el ente encargado, designado por el Estado. El sujeto pasivo, es aquel que está obligado al cumplimiento de una prestación, en la obligación tributaria, es el ciudadano que haya realizado el presupuesto establecido en la ley, por lo que le dio nacimiento a la obligación tributaria.

2.20 Elementos de la obligación tributaria

Para Matus Benavente considera que los: “Principales elementos de la obligación tributaria. Además de la determinación de los sujetos activos y pasivos de toda obligación tributaria, los siguientes elementos deben encontrarse claramente determinados en ella:

- El objeto gravado.
- La cuantía.
- Las obligaciones anexas a la principal del pago.
- Las fechas o épocas de pago.
- Lugares de pago.
- Las formas de cancelar los impuestos.
- Los plazos de extinción de las acciones del Estado para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.
- Los procedimientos administrativos o judiciales para el cobro de la obligación tributaria.
- Los tribunales que pueden o deban conocer las controversias tributarias.
- Los recursos que la ley concede al contribuyente. Según Matus Benavente, Manuel. Finanzas Públicas, 2015.

2.21 Obligaciones de los sujetos pasivos

“Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por el código tributario o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan”. (Código Tributario, 1991).

2.22 Contribuyente

Es toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el

territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley. (Ley del IVA, 1992)

2.23 Elusión tributaria

En la tesis de Posgrado de Patricia Gordillo (2015), titulada “La Elusión Tributaria en Guatemala en los Casos Concretos de: Calificación Indebida de Empresas Bajo el Decreto 29-89, Empresas Vinculadas y Transmisión de Dividendos Bajo el Velo de Contratación Laboral”, avalada por la Universidad Rafael Landívar, consiste en el comportamiento del contribuyente que busca evitar la ocurrencia de los hechos imponibles que darían lugar a la obligación tributaria. La aplicación de la elusión tributaria podría utilizar figuras jurídicas establecidas en la legislación para procurar que un hecho sea tratado bajo una norma distinta o que bien que la norma no le sea aplicado.

Tiene por objetivo desvirtuar la base imponible a declarar. Generalmente cuando una legislación no es clara en sus definiciones o bien hay ausencia de las mismas provoca que el contribuyente identifique esos vacíos con lo que busca no producir un hecho que esté configurado, aplicando prácticas que no estén en el alcance la regulación con el propósito de eludir la tributación.

2.24 Objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

Es objeto de la SAT, entre otras, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: (Ley Orgánica de la SAT, 1998)

- a. Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. (Ley Orgánica de la SAT, 1998)

- b. Administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley y con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero. (Ley Orgánica de la SAT, 1998)
- c. Establecer mecanismos de verificación del valor en aduana, origen de mercancías, cantidad y clasificación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación para lograr la correcta y oportuna tributación. (Ley Orgánica de la SAT, 1998)
- d. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo. (Ley Orgánica de la SAT, 1998)
- e. Mantener y controlar los registros, promover, ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas. (Ley Orgánica de la SAT, 1998)
- f. Sancionar a los sujetos pasivos tributarios, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras. Ley Orgánica de la SAT. Artículo 3. (Ley Orgánica de la SAT, 1998)

2.25 Código Tributario, Decreto 6-91

Considerando que los contribuyentes o responsables están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por el Código Tributario o normas legales especiales, por el hecho generador o hecho imponible es el presupuesto

establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización que origina la obligación tributaria citados en los artículos 23 y 31. (Código Tributario, 1991).

2.26 Impuesto al valor agregado

Este impuesto es gravado sobre los actos y contratos por las normas de la ley del Impuesto al Valor Agregado decreto 27-92, se genera el hecho generador al momento de realizar una importación, obliga al sujeto pasivo aplicarle una tarifa del 12% la cual se realiza en la fecha establecida, conforme el recibo legalmente extendido , caso contrario de no efectuarlo las aduanas no autorizan el retiro del bien del recinto aduanero, de esta operación nace un derecho de crédito fiscal a favor del importador de las operaciones realizadas durante el mismo período, las cuales se le deducen los impuestos correspondientes . (Ley del IVA, 1992)

Se debe de sumar el crédito generado por emisión de notas de débito que hayan sido registradas durante el mes por aumentos de impuestos ya facturados. Esto obliga que cada documento emitido al cliente se debe de entregar en original y se registra en la contabilidad, lo cual obliga a llevar libros de compras y ventas, donde se registran los datos del vendedor, dichos documentos no deben de exceder dentro de un plazo no mayor de dos meses contados a partir de la fecha de emisión. (Ley del IVA, 1992)

Si el vendedor se niega a emitir facturas se debe de realizar factura especial, para solicitar devolución del crédito fiscal, debe cumplir con lo establecido conforme a la ley del Impuesto al Valor Agregado, la documentación del requerimiento tiene que ser el que se reporta cada mes en su declaración del impuesto, en el caso que resultara un remanente a favor del contribuyente se acumulará en el período impositivo siguiente esto citado en los artículos 1, 3 numeral 3, 4 numeral 2, 5, 6, 10, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 29, 34, 37, 40, 52, 53 y 54. (Reglamento del IVA, 2006)

El reglamento del impuesto del valor agregado tiene como objeto la aplicación de dicha ley y lo relativo al cobro administrativo de dicho impuesto, así como los procedimientos para facilitar su recaudación y control. Por lo que los gastos que no generaran crédito

fiscal como se pueden mencionar los siguientes: los de consumo particular del contribuyente, socios, directores etc., y todo lo que no sea relacionado a la operación de la empresa, todas las compras realizadas a los contribuyentes inscritos en el régimen de pequeño contribuyente del impuesto, debe de cumplirse en orden cronológico y en forma separada las compras e importaciones de bienes y adquisición de servicios que vinculen a operaciones de ventas locales de la manera siguiente: (Reglamento del IVA, 2006)

- “Serie, número y fecha de las facturas, facturas de pequeño contribuyente, notas de crédito, declaración aduanera de importación, escrituras públicas o facturas especiales, que respalden las adquisiciones de bienes y servicios. (Reglamento del IVA, 2006)
- NIT y nombre completo del vendedor o prestador del servicio. En caso de facturas especiales si el vendedor no tuviere NIT, se consignará el número del documento personal de identificación. (Reglamento del IVA, 2006)
- Precio neto (sin incluir el impuesto), conforme a la separación efectuada de las compras e importaciones de bienes y de la adquisición de los servicios de acuerdo a cada una de las actividades de ventas realizadas. (Reglamento del IVA, 2006)
- IVA (crédito fiscal) conforme a la separación efectuada de las compras e importaciones de bienes y de la adquisición de los servicios de acuerdo a cada una de las actividades de ventas realizadas. (Reglamento del IVA, 2006)

Las facturas emitidas por pequeños contribuyentes, se registrarán en el libro de compras sin consignar ningún valor en la columna correspondiente al impuesto, toda vez que no incluyen el Impuesto al Valor Agregado y en consecuencia no generan derecho a crédito fiscal.” Los pagos se deben de realizar en efectivo o por cualquier otro medio que la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes, a través de la declaración mensual que para efecto se establezca esto citado en los artículos 22,33 y 40. (Ley del IVA, 1992)

2.27 Cauca y Recauca

En el artículo 3 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano - RECAUCA- define como mercancía, a los bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial y la inserción de la tecnología en los mercados locales e internacionales, se ha creado la incertidumbre en reconocer como bien o servicio la compra venta por medios electrónicos de software y licencias, así como sus repercusiones fiscales en el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, motivo por el cual se hace necesario abordar el tema objeto de investigación, para que los contribuyentes puedan aplicar adecuadamente lo que para el efecto establecen las leyes tributarias y aduaneras a este respecto. (Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento, 2008)

2.28 Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012

En el Libro I Impuesto Sobre la Renta de la Ley de Actualización Tributaria contenido en el Decreto Número (10-2012) del Congreso de la República de Guatemala, en el artículo 4 literal c) inciso III) establece que son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital generadas en Guatemala, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por contribuyentes residentes o no en el país, como las regalías pagadas por personas individuales o jurídicas residentes o por establecimientos permanentes que operen en Guatemala, por el uso de derechos o licencias sobre programas informáticos o sus actualizaciones.(Ley de Actualización Tributaria, 2012)

El artículo 104 numeral 3) literal c. del citado Libro, refiere que el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta, que aplica a los no residentes en concepto de regalías es del 15% para el caso de no residentes con establecimiento permanente, cuando su giro normal no sea comercializar con dichos derechos de uso deberán de retener el 10%, el obligado a realizar la retención del Impuesto Sobre la Renta en el pago de regalías por el derecho de uso de un programa informático derivadas de licencias compradas a un no residente por vía de medios electrónicos. (Ley de Actualización Tributaria, 2012)

La misma norma legal antes citada, en su artículo 33, norma que el costo de adquisición de los activos intangibles, tales como los derechos sobre programas informáticos y sus licencias deben deducirse por el método de amortización de línea recta, en un periodo no menor de cinco años. (Ley de Actualización Tributaria, 2012)

No obstante, lo indicado, en la Ley de Actualización Tributaria, también establece otros métodos mediante los cuales los contribuyentes pueden deducir de su renta bruta los costos y gastos, siempre que cuenten con la documentación legal correspondiente de la forma como lo establece la ley. (Ley de Actualización Tributaria, 2012)

Por lo tanto, es de importancia que los contribuyentes residentes en Guatemala, que realizan compras por medios electrónicos, conozcan sus obligaciones tributarias que la ley les impone, al momento de realizar la compra y venta de software y licencias por el derecho de uso de programas informáticos por medios electrónicos, si los mismos son considerados bienes o servicios, los impuestos a que están afectos dichas compras y los trámites de importación del software que deben realizarse ante el servicio aduanero, a efecto de que el costo o gasto en que se haya incurrido por parte de los contribuyentes, puedan considerarse como deducibles en el Impuesto Sobre la Renta y su documentación de soporte. (Ley de Actualización Tributaria, 2012)

Lo anterior, con el fin de que los contribuyentes puedan cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias y aduaneras de acuerdo a lo que establece el ordenamiento jurídico guatemalteco, y evitar contingencias fiscales por parte de la Administración Tributaria, como ente fiscalizador del Estado de Guatemala, encargado de verificar dichos cumplimientos tributarios, de acuerdo a sus funciones que le otorga. (Ley de Actualización Tributaria, 2012)

2.29 Ley Orgánica SAT Decreto 1-98

El Decreto Número 01-98 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el artículo 3 literal a) refiere que es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de

Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. (Ley Orgánica de la SAT, 1998)

Como parte de la función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros, facilitando el cumplimiento tributario de los contribuyentes y responsables tributarios. (Ley Orgánica de la SAT, 1998)

2.30 Aspectos constitucionales, legales, comerciales y principios

Los aspectos fiscales son de vital importancia para cualquier persona y/o empresa, se vuelve más relevante en el comercio electrónico internacional, ya que la transacción se realiza por medios electrónicos entre 2 países, en consecuencia, debe de realizarse un análisis sobre que legislación es la aplicable para poder determinar que impuestos están sujetos a cada transacción y como realizar el pago de los mismos. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985).

La asesoría legal y contable se vuelve importante, si no se tiene claro en qué lugar y como tributar, el incumplimiento de las obligaciones tributarias puede generar gastos adicionales como el pago de multas, intereses moratorios o hasta demandas por incumplimiento de obligaciones tributarias que pueden perjudicar no solo económicamente a una empresa, si no también pueden generar un daño en el nombre y marca de la empresa. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985).

Además, resulta necesario identificar las oportunidades de mejora no solo de las capacidades técnicas, sino que lo relativo a documentación de respaldo que será necesario disponer para atender adecuadamente el cumplimiento de esta regulación fiscal, en los contribuyentes que realizan transacciones comerciales por medios electrónicos. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985).

Guatemala es un Estado libre, independiente y soberano, organizado para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y de sus libertades. Su sistema de Gobierno es republicano, democrático y representativo. (Asamblea Nacional Constituyente,1985).

El Estado mantendrá relaciones de amistad, solidaridad y cooperación con aquellos Estados, cuyo desarrollo económico, social y cultural, sea análogo al de Guatemala, con el propósito de encontrar soluciones apropiadas a sus problemas comunes y de formular conjuntamente, políticas tendientes al progreso de las naciones respectivas, conforme los artículos 140 y 157 de la Constitución Política de la República de Guatemala. (Asamblea Nacional Constituyente,1985)

La República de Guatemala es un Estado soberano e independiente de Centro América, y forma parte de la Organización de las Naciones Unidas y de la Organización de los Estados Americanos. Se rige por la Constitución Política de la República de Guatemala política y jurídicamente, la cual es la ley suprema del Estado. El sistema de gobierno de Guatemala es republicano, democrático y representativo, según lo establecido en el artículo 140 de la Carta Magna. (Wikipedia, 2020)

La soberanía de Guatemala radica en el pueblo quien la delega, para su ejercicio, en los Organismos del Estado, según lo establecido en el artículo 141 de la referida Constitución, los cuales son: (Wikipedia, 2020)

Organismo Legislativo: Es el cual ejerce el poder legislativo, es decir, que tiene la potestad legislativa para hacer las leyes que favorezcan al desarrollo integral del país, así como, procurar el bienestar común entre los habitantes. (Wikipedia, 2020)

Está compuesto por los diputados del Congreso de la República y por el personal técnico y administrativo, es el órgano legislativo unicameral de Guatemala. Está conformado por 160 diputados electos democráticamente, de manera directa, para un período de cuatro años con posibilidad de reelección. (Wikipedia, 2020)

El Congreso de la República cuenta con dos períodos de sesiones anuales, el primero abarcando del 14 de enero al 15 de mayo y el segundo del 1 de agosto al 30 de noviembre. Las sesiones son efectuadas en el Palacio Legislativo. (Wikipedia, 2020)

Organismo Ejecutivo: Es uno de los organismos del Estado, que ejerce el poder ejecutivo de la República de Guatemala. Está compuesto por el Presidente de la República, el Vicepresidente de la República, los Ministerios de Estado, las Secretarías de la Presidencia y Vicepresidencia, las gobernaciones departamentales, las dependencias y entidades públicas descentralizadas, autónomas y semi-autónomas correspondientes a este organismo. (Wikipedia, 2020)

El presidente y el vicepresidente son elegidos por un período improrrogable de cuatro años por medio del sufragio universal y secreto. El Presidente de la República es el Comandante General del Ejército de Guatemala y Oficial Superior de las Fuerzas Públicas. (Wikipedia, 2020)

El Presidente de la República es el encargado de sancionar, promulgar y cumplir las leyes nacionales y de hacerlas cumplir, las cuales son creadas y aprobadas por el Congreso de la República y que son hechas respetar por la Corte Suprema de Justicia. La Constitución de la República establece que el Organismo Ejecutivo será también el encargado de procurar la correcta aplicación de las leyes para el bienestar común de la población. (Wikipedia, 2020)

Organismo Judicial: Es uno de los organismos de la República de Guatemala, el cual ejerce el poder judicial. En ejercicio de la soberanía delegada por el pueblo, imparte justicia conforme la Constitución Política de la República de Guatemala y los valores y normas del ordenamiento jurídico del país. (Wikipedia, 2020)

El Organismo Judicial está organizado de acuerdo a la Ley del Organismo Judicial, en la cual establece su división en dos grandes áreas que son: Área Jurisdiccional y Área Administrativa. El órgano supremo es la Corte Suprema de Justicia. (Wikipedia, 2020)

El Organismo Judicial está conformado por alrededor 619 tribunales, distribuyéndose de la siguiente manera: La Corte Suprema de Justicia, 30 salas de la Corte de Apelaciones, 218 juzgados de Primera Instancia y 370 juzgados de Paz. (Wikipedia, 2020)

El orden jurídico del Estado de Guatemala fue creado por los guatemaltecos, en la Constitución Política. Es un orden general, de aplicación en todo el territorio del Estado de Guatemala y de observancia obligatoria. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

La validez de las normas y principios jurídicos que componen el orden jurídico, depende de que las normas guarden entre sí, cierto orden jerárquico, basado en la jerarquía, en la cual, en la parte más alta o en la cúspide, está ubicada la norma suprema y fundamental del Estado de Guatemala: la norma constitucional, denominada Constitución Política de la República de Guatemala. ¿Existe alguna ley que pueda considerarse la norma creadora del orden jurídico guatemalteco? No en Guatemala, donde el orden jurídico fue creado por los autores de la Constitución Política. Las leyes desarrollan el orden jurídico guatemalteco. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

El Estado de Guatemala, a través del ordenamiento jurídico vigente ejerce su Potestad Tributaria, con el fin de recaudar los ingresos para su subsistencia. En ese sentido, los autores José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, definen al poder tributario así: "la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la constitución, y que sólo pueden manifestarse por medio de normas legales". Ello en atención al principio de legalidad tributaria. Martín, José María y Rodríguez Usé, (Estuardo Guillermo, 2014).

En la tesis de Licenciatura de Donald Ramos (2009), titulada “El Derecho Tributario y los Principios de Legalidad e Igualdad en Guatemala”, avalada por la Universidad de San Carlos de Guatemala, la denominación de potestad tributaria no es aceptada unilateralmente, pues existe a este respecto dispersión de opiniones en efecto se habla de supremacía tributaria, algunos lo denominan como poder fiscal, poder de imposición o poder tributario; es así como puedo decir abiertamente que la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial, esto en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas.

La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, significa por un lado supremacía y por otro sujeción, es decir la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, frente a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior, se dice que siempre tiene que ser clara la potestad tributaria, es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes necesarios para tal obtención.

Es necesario entonces tener presente que cuando el Estado se convierte en el titular de un derecho subjetivo tributario, frente a él tendrá a obligados a dar hacer o no hacer, mientras ello no suceda y la potestad tributaria se mantenga en el plano abstracto como mera facultad, el estado encontrará a su frente a la comunidad en su conjunto es decir a un conglomerado de sujetos indeterminados.

Este se expresa en la norma suprema constitucional la que faculta al Estado para poder imponer tributos, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio y se ejerce cuando el órgano correspondiente, o sea el Congreso de la República establece los tributos en una ley que vincula a los sujetos Activos y Pasivos de la relación jurídica tributaria, o sea que la potestad tributaria que otorga la Constitución se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen los tributos , por ello se considera que la potestad tributaria se agota con la creación de la ley tributaria, de igual

forma el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y paralelamente está la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa lo cual se denomina competencia tributaria.

-

Son necesarios los tributos para cubrir diferentes gastos público; en Guatemala, representa más del 85% de los ingresos del Estado, con estos ingresos, el Estado puede dar cobertura a los gastos públicos y cubrir las necesidades básicas de la población, como lo son: salud, educación, carreteras, escuelas, etc., la finalidad que se persigue haciendo efectiva la actividad tributaria de los particulares hacia el Estado, es tratar de cubrir los diferentes gastos públicos, se justifican los tributos cuando existen gastos que cubrir.

En la tesis de Licenciatura de Daniel Tejeda (2005), titulada “Obligaciones Tributarias Formales de los Profesionales Como Contribuyentes Del Fisco”, avalada por la Universidad de San Carlos de Guatemala, en ese orden de ideas, se puede indicar que la Potestad Tributaria, es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago sea exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial siendo su destino es el de cubrir las erogaciones que implica el atender necesidades públicas. De manera resumida, se puede precisar las siguientes características de la potestad tributaria:

- a. Es inherente o connatural al estado
- b. Emanada de la norma suprema
- c. Es ejercida por el poder legislativo
- d. Faculta para imponer contribuciones mediante la ley
- e. Fundamenta la actuación de las autoridades tributarias para la fiscalización, recaudación y control de los tributos, que, en este caso, fue delegada a la Superintendencia de Administración Tributaria. Congreso de la República de Guatemala. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98. (Pérez y Gardey 2014)

De lo anterior, se puede indicar que la ley, es el único modo de manifestación del poder tributario del Estado. Como consecuencia, la potestad tributaria que se reconoce al Estado, esencialmente debe mantenerse por medio de leyes, dado que, si no fuera así, esa facultad estatal perdería su propio ser. La importancia de comprender la esencia de los principios, sobre todo en materia tributaria, estriba en que el Estado, en el ejercicio del poder tributario (una expresión esencial del poder imperio del mismo), debe respetar los Principios Constitucionales de la Tributación para ejercer su poder tributario, en el cobro de los impuestos, que por ley le corresponde recaudar. El poder Tributario como facultad estatal, puede ser de dos clases: (Rodríguez Usé,2012)

- **Poder tributario originario.** Es aquel poder natural que tiene el estado y que de acuerdo al marco legal es ejercido, conforme a la estructura estatal quien tiene la facultad de crear, modificar y derogar tributos, llamado a el ejercicio de dicha potestad dada a través de sus electores o representados. (Pérez y Gardey, 2014).
- **Poder tributario derivado.** Es el desempeño de dicho poder por organismos del estado teniendo una delegación de facultades, en el caso de Guatemala, este poder derivado lo tiene la SAT por la especialización en materia tributaria y es dicha entidad descentralizada, el encargado del ejercicio del poder tributario no como un poder originario sino mediante la delegación del Estado de Guatemala. (Ley Orgánica de la SAT, 1998)

A continuación, se presentan algunos conceptos y definiciones que deben ser tomados en cuenta para un mayor entendimiento del tema a desarrollar ya que forman el fundamento a la explicación del tema objeto de análisis.

2.30.1 Principio de legalidad en materia tributaria.

Este principio se refiere a que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales: de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo. Este principio constituye un límite formal respecto al sistema de

producción de esa norma. Dicho principio está regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República. (Pérez y Gardey, 2014).

En sentencia del tribunal constitucional, refiere sobre el Principio de Legalidad, lo siguiente: "el principio de legalidad se refiere a que al Congreso de la República le corresponde, con exclusividad, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, atendiendo a las necesidades del Estado y la justicia y equidad tributaria; lo cual, además de referirse al citado origen y procedencia de los impuestos, implica que al decretarlos deban determinarse las bases de recaudación, especialmente el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos. (Pérez y Gardey, 2014).

Así como las infracciones y sanciones tributarias que deben revestir las características de seguridad y certeza jurídicas para poder ser comprensibles y exigibles al contribuyente". Se encuentra regulado en el artículo 171 de la Constitución Política de la República y la Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (Expediente 2951-2006, Sentencia ,2015).

La Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. El artículo 239 constitucional determina la potestad del Congreso de la República de determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo. La norma citada incluye en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias, especialmente el Código Tributario. (Código Tributario,1991)

El principio de legalidad ha sido ampliamente analizado en la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, siendo un ejemplo de lo anterior lo siguiente:

"La potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y así mismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el artículo 239 del texto Supremo. Gaceta No. 93. (Expediente No. 3785-2014, sentencia ,2014).

Al tratar sobre este tema, Pérez Royo afirma lo siguiente: "Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de la separación de poderes. En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de auto imposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes.". (Fernando,2015)

Este principio de seguridad, se encuentra vinculado con el principio de legalidad, debido que, al estar los tributos legalmente regulados, lleva aparejada la seguridad jurídica o certeza del Derecho, para que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales.

Por ello es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria, cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en una norma legal, que tal como se ha indicado, debe contener las bases de la recaudación conforme el mandato constitucional.

2.31 La empresa

Es la unidad económico – social que coordina el talento humano, los recursos físicos, materiales y tecnológicos; para ofrecer al público productos, servicios o ambos y de esa manera generar utilidades. (Ordoñez, 2016)

Es la entidad integrada por el capital y el trabajo, como factores de la producción y dedicada con las actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos. (Marroquín, 2015)

2.31.1 Elementos de la empresa

Son aquellos factores que influyen directos o indirectos en el funcionamiento. Los cuales se describen a continuación: (Rodríguez ,2014)

2.31.1.1 La tierra o recursos naturales

Es un medio para la producción de bienes y servicios proporcionado por la naturaleza sin modificación previa realizada por el hombre. (Rodríguez ,2014)

2.31.1.2 El trabajo

Es el esfuerzo realizado como factor productivo para la transformación de materias primas en bienes o servicios y obtener así un beneficio económico, o un medio para cubrir las necesidades personales. (Rodríguez ,2014)

2.31.1.3 El capital

Son todos los recursos financieros con los que cuenta la empresa, pueden ser duraderos o inversiones según su temporalidad o no duraderos o corrientes. (Rodríguez ,2014)

2.31.1.4 Los proveedores

Personas o entidades que proporcionan la materia prima o los productos necesarios para ser comercializados. (Rodríguez ,2014)

2.31.1.5 Los clientes

Persona física o jurídica individual o colectiva a quien va dirigido y a quien se comercializa los bienes y servicios producidos por la empresa, es un valor. (Rodríguez ,2014)

Se le distingue por su capacidad de compra, su capacidad de pago y su poder de decisión: (Rodríguez ,2014)

- La capacidad de compra, es el resultado de una necesidad, real o provocada, consciente o inconsciente que el cliente sabe o no como satisfacer. (Rodríguez ,2014)
- La capacidad de pago del cliente se mide en función de si es futura, aplazada o presente. (Rodríguez ,2014)
- El poder de decisión del cliente puede ser nulo, absoluto o compartido. (Rodríguez ,2014)

2.31.1.6 Productos

Puede ser un bien, un servicio o una idea capaz de ser ofrecido al mercado por su poder de motivación, o como elemento para cubrir necesidades. (Rodríguez ,2014)

2.32 Funciones de la empresa

2.32.1.1.1 Técnicas

Aquellas a través de las cuales se realiza la producción de bienes y servicios. (Contreras, 2016)

2.32.1.1.2 Comerciales

La empresa necesita tanto saber producir eficientemente como comprar y vender bien. (Contreras, 2016)

2.32.1.1.3 Financieras

Es imprescindible una hábil gestión financiera con el fin de sacar el mayor provecho posible de las disponibilidades evitando aplicaciones imprudentes de capital. (Contreras, 2016)

2.32.1.1.4 Seguridad

Protección de las personas y bienes de la compañía contra robos, inundaciones, etc. (Contreras, 2016)

2.32.1.1.5 Contable

Relacionadas con los inventarios, registros, balances, costos y estadísticas. (Contreras, 2016)

2.32.1.1.6 Administrativa

Las encargadas de coordinar y sincronizar las otras cinco funciones. Dentro de estas se distinguen las siguientes: (Contreras, 2016)

- a) **Planear:** consiste en anticipar el futuro y trazar el plan de acción.
- b) **Organizar:** consiste en mantener la tanto la estructura material como social de la empresa.
- c) **Dirigir:** consiste en guiar y orientar al personal.
- d) **Coordinar:** consiste en armonizar todos los actos y todos los esfuerzos colectivos
- e) **Controlar:** es verificar que todo suceda de acuerdo con las reglas establecidas y las órdenes dadas. Contreras, (2016)

2.33 Características de la empresa

Es toda aquella peculiaridad que tiene una, que la hace diferente de las demás, se puede mencionar: (Contreras, 2016)

2.33.1.1.1.1 Entusiasmo y poder de convencimiento

Es el alto poder de convencimiento que debe tener la persona que la dirige, ya sea para las propias ideas o incluso, para ideas ajenas. Si cree en algo, muestre entusiasmo por ello y motive a la gente a su alrededor en cuanto a un proyecto. (Contreras, 2016)

2.33.1.1.1.2 Competencia profesional

Debe tener en cuenta que aparte del conocimiento del mercado y la competencia se debe conocer perfectamente el producto propio. El empresario trae consigo su experiencia y sus conocimientos obtenidos durante el desarrollo del producto o servicio. (Contreras, 2016)

2.33.1.1.1.3 Competencia social

Este punto es muy importante, pues en si se trata de hasta donde se puede lograr obtener el apoyo de la gente a su alrededor. No hay diferencia entre un cliente o un empleado. (Contreras, 2016)

2.33.1.1.1.4 Capacidades de visionario

Los visionarios anticipan cambios y desarrollan de acuerdo a los mismos productos y servicios hechos a la medida. Estas personas pueden haber sido calificados como locos, pero la perseverancia del empresario junto con su entusiasmo le ayudara a compartir su visión con otras personas y convencerlas. (Contreras, 2016)

3 METODOLOGÍA

En esta sección se presenta el proceso metodológico del trabajo relacionado en el “Análisis de los aspectos legales del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa importadora y exportadora de motos, relacionada con el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta en el comercio electrónico”, la definición del problema, la delimitación, los objetivos, la metodología y técnicas de recolección permitiendo fundamentar el desarrollo del trabajo realizado.

3.1 Definición del problema

La aplicación y cumplimiento de la regulación de las leyes tributarias y aduaneras en el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, relacionadas con la compra de software mediante el comercio electrónico, requiere que la empresa Importadora y Exportadora de Motos disponga de información y documentación para sustentar adecuadamente la determinación de la obligación tributaria, al realizar la compra de programas informáticos a través de medios electrónicos. En la aplicación de la regulación uno de los inconvenientes prácticos es el desconocimiento de las leyes tributarias y aduaneras en el comercio electrónico, lo que implica que los responsables del tratamiento fiscal incumplan con el pago de los impuestos que de acuerdo a la ley les corresponde tributar si realizan actividades mercantiles en el territorio nacional.

3.2 Delimitación del problema

Para un mejor análisis de la situación, se delimitó de la siguiente manera:

3.2.1 Ámbito geográfico

La investigación se realizó en ruta al pacifico km 29, de la Ciudad de Guatemala

3.2.2 Ámbito institucional

Se efectuó en la Empresa Importadora y Exportadora de motos.

3.2.3 Ámbito personal

Fue dirigido al Gerente Financiero, Auditoría Interna y Contador General.

3.2.4 Ámbito temporal

Se realizó en el período de investigación del mes de marzo 2019 a agosto 2020.

3.3 Objetivo General

Determinar el tratamiento fiscal que debe cumplir la empresa importadora y exportadora de motos, relacionado con el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, en el registro correcto por la compra de software mediante el comercio electrónico

3.4 Objetivos Específicos:

- 3.4.1** Investigar los aspectos fiscales y técnicos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que la empresa realiza relacionados con el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, en la compra de software mediante el comercio electrónico.
- 3.4.2** Analizar la aplicación contable relacionada con los aspectos legales que la empresa, debe considerar para lograr el adecuado cumplimiento de lo regulado por la ley, con respeto a sus obligaciones tributarias, relacionadas con la compra de software mediante el comercio electrónico caso contrario dar a conocer las contingencias fiscales que están sujetos por no cumplir con lo que regula el criterio 02-2017.
- 3.4.3** Dar a conocer propuestas adecuadas para el tratamiento fiscal correcto, realizar un proceso de importación de software y una guía para para la clasificación de software, y de esta forma evitarse contingencias fiscales por la aplicación incorrecta de las normas tributarias y aduaneras.

3.5 Diseño utilizado

El diseño de la investigación fue no experimental porque se analizó el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta relacionadas con la compra de software mediante el comercio electrónico de la

empresa importadora y exportadora de motos, es transaccional debido de que es objeto de estudio brindaron la información de los años 2019 y 2020.

3.5.1 Método Científico

Se realizó el análisis del tratamiento fiscal que le dan a los bienes intangibles utilizando el método científico para la realización del estudio a través de las siguientes fases:

3.5.1.1 Fase Indagatoria

Se recolectó información bibliográfica a través de consultas primarias y secundarias como son; libros de texto, leyes, tesis, y consultas electrónicas que servirán de base teórica para fundamentar la investigación.

3.5.1.2 Fase Demostrativa

Se analizó y determinó los procedimientos administrativos – fiscales del tratamiento correcto de la adquisición del Software en la contabilidad, tomando en cuenta que deben estar diseñados correctamente, para el aprovechamiento de los gastos deducibles y su amortización.

3.5.1.3 Fase Expositiva

Se presentó el análisis al Gerente Financiero, Auditor Interno y Contador General de la Empresa objeto de estudio. Lo anterior se expone en el informe de trabajo.

3.6 Alcance de la Investigación

El alcance de la investigación tuvo como prioridad describir cualidades, características del estudio realizado sobre el tema investigado.

3.6.1 Descriptivo

Se utilizó de forma auxiliar el método descriptivo, mediante la presentación de acontecimientos, se pudo identificar en los procesos y operaciones que se desarrollan dentro de la empresa importadora y exportadora de motos, que se carece del

conocimiento del tratamiento fiscal de la adquisición de programas informáticos y se proporcionó material para que pueda ser de utilidad en el informe.

3.6.2 Explicativo

Se expusieron los resultados obtenidos a la administración de la empresa importadora y exportadora de motos.

3.6.3 Investigación Cuantitativa

Fue importante para la investigación que se realizó tener una serie de pasos cronológicos para lograr un correcto uso de los beneficios que se obtienen al comprar software mediante el comercio electrónico acorde a las necesidades de la empresa objeto de estudio.

3.7 Técnica de recolección de información

Dentro de las técnicas utilizadas para llevar a cabo el presente trabajo de investigación, se efectuaron: la revisión y análisis de documentos, la observación participativa, el estudio, en virtud de que es necesario conocer los antecedentes que preceden esta investigación y hacer análisis de las variaciones que pudieron darse.

3.7.1 Bibliográfica

Se recolectó la teoría en libros, tesis, leyes, y consultas electrónicas que sirvió de base teórica en forma ordenada para poder realizar la investigación.

3.7.2 De campo

Se llevó a cabo en las instalaciones de la empresa importadora y exportadora de motos con el personal clave, para lo cual se necesita lo siguiente:

3.7.2.1 Entrevista

Sirvió de base para obtener información fidedigna y confiable, sobre todos los procesos y procedimientos operativos que realizan en la empresa Importadora y exportadora de motos objeto de estudio.

3.8 Instrumentos de investigación

Los instrumentos de investigación son herramientas que fueron utilizadas para recolectar la información y poder resolver la incógnita descrita en el planteamiento del problema, que luego facilitó dar respuesta al análisis de los aspectos legales del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa importadora y exportadora de motos, relacionada con el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta relacionadas con la compra de software mediante el comercio electrónico.

3.8.1 Fichaje

Esta técnica fue realizada para la recopilación y registro del material bibliográfico, a través de resumen, paráfrasis, comentarios.

3.8.2 Guía de Entrevista

Se realizó al Gerente Financiero, Auditor Interno y Contador General donde se registraron los aspectos más importantes que realizan en la tributación y como es que les afecta en los Gastos Deducibles y Amortización de Activos Intangibles.

3.9 Población

Se realizó con el personal clave de la Empresa Importadora y Exportadora de motos, que serían el Gerente Financiero, Auditor Interno y Contador General.

3.10 Resumen del procedimiento

Se buscaron fuentes bibliográficas en sitios web para saber sobre las obligaciones tributarias, además, se les realizó una entrevista vía Zoom al gerente financiero, auditor interno y contador general, contestando las preguntas que se encontraban en la guía de entrevista, esto es importante para la investigación para conocer, si saben sobre el cumplimiento de la obligación tributaria en la compra de software mediante el comercio electrónico, la información financiera la proporciono la empresa objeto de estudio.

4 ANÁLISIS DE RESULTADOS

En esta sección se presenta el resultado de la investigación sobre el “análisis de las obligaciones tributarias que deben cumplir los contribuyentes con el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta en el comercio electrónico”, la investigación permitió cumplir con los objetivos y establecer el tratamiento correcto que se da a la nacionalización para poder así pagar el Impuesto al Valor Agregado y poder deducir la amortización del Activo Intangible del Impuesto Sobre la Renta, por un plazo no mayor a 5 años y las retenciones que se le deben de hacer a las adquisiciones de licencias con sus respectivos documentos, basados en las leyes tributarias y el criterio 02-2017, el cual fue emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria. Este criterio es de suma importancia para sustentar la investigación derivado que contiene el tratamiento fiscal para la adquisición de software y las licencias de uso, adicional contiene regulación aduanera del acuerdo relativo a la aplicación en el artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio -GATT- y la Organización Mundial de Comercio -OMC- en la cual este tipo de adquisiciones tienen una tasa impositiva de 0% en aranceles, esta información enriquece y sustenta el análisis de la investigación realizada.

4.1 Información General de la empresa

La empresa Importadora y Exportadora de motos se dedica a la venta por menor y mayor de motocicletas, repuestos y accesorios, también tiene un departamento de taller que presta el servicio de mantenimiento y reparación. La venta de sus productos los realiza por medio de sus salas de venta ubicadas en el km. 29 ruta al pacifico.

4.2 Estructura tributaria de la empresa

La empresa está afecta a los siguientes impuestos:

a. Impuesto Sobre la Renta

Está inscrita en el Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, cierres parciales.

b. Impuesto de Solidaridad

La forma de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al que la empresa está inscrita es la opción a) ISO acreditable al ISR.

c. Impuesto al Valor Agregado

Está afiliada al régimen general del Impuesto al Valor Agregado.

d. Impuesto de Circulación de Vehículos

Se encuentra afiliada al Impuesto de Circulación de Vehículos registrados en su nombre los cuales son utilizados en el proceso de comercialización de motocicletas, repuestos y accesorios.

La empresa fue catalogada como contribuyente especial por la Superintendencia de Administración Tributaria, al mismo tiempo notificada como agente de retención del Impuesto al Valor Agregado.

4.3 Antecedentes de la compra de software en la empresa importadora y exportadora de motos

Existe incertidumbre respecto a la determinación y forma para efectuar el pago de los impuestos que repercuten en la adquisición de software, derivado que estos son bienes intangibles, los cuales regularmente son adquiridos por medio del comercio electrónico, sin una entrega física del bien. Es importante considerar que la legislación en materia aduanera cataloga los bienes como corpóreos e incorpóreos de acuerdo a la definición que hace el RECAUCA.

De la definición que establece el RECAUCA para los bienes se concluye que independiente de su presentación toda vez existe un intercambio comercial de un bien, este debe cumplir los trámites aduaneros para su uso en el país en el caso que la compra sea en el extranjero, en el caso que la adquisición sea en el país este debe cumplir con lo establecido en la legislación vigente para documentar la propiedad y deducción del gasto por el software adquirido.

La obligación tributaria nace en el momento de la adquisición del software, sin embargo, no hay claridad en la legislación tanto para el Impuesto Sobre la Renta como el Impuesto al Valor Agregado que regule el comercio electrónico y las obligaciones tributarias que de este se derivan.

4.4 Procedimiento actual para la compra de software por medio del comercio electrónico en la empresa importadora y exportadora de motos

Para conocer si la empresa importadora y exportadora de motos aplica las obligaciones tributarias establecidas con el Impuesto al Valor Agregado, la Ley de Actualización Tributaria y el Criterio 02-2017, respecto las compras de software por medio del comercio electrónico se realizó una entrevista al Gerente Financiero, Auditor Interno y Contador general sobre el procedimiento actual que se realiza la empresa.

De acuerdo a la información recabada por medio de la entrevista realizada al personal de la empresa importadora y exportadora de motos, se determinó que adquirieron en el año 2019, derechos de uso de programas informáticos, a un proveedor del exterior. En el análisis realizado se determinó el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la legislación respecto a los servicios pagados a no residentes. Sin embargo, la retención realizada al proveedor del exterior fue reconocida como un gasto no deducible derivado que no fue aceptada por el proveedor.

En marzo 2020, adquirieron dos programas informáticos del mismo proveedor del exterior. En el análisis realizado se determinó que el tratamiento contable y fiscal en estas compras fue inadecuado, derivado que las mismas fueron catalogadas como servicios y se realizó la retención del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes. La retención efectuada se registró como un gasto no deducible.

El contador de la empresa argumentó que derivado que no existe una entrega física del bien, el mismo fue catalogado un servicio y se pagó el Impuesto Sobre la Renta y por lo tanto es deducible para la empresa, pero no correcto. El punto de vista del contador lo fundamenta que la Ley del Impuesto al Valor Agregado solo tipifica los bienes muebles

en las importaciones de acuerdo a las definiciones establecidas en la ley lo cual no procede el tratamiento fiscal con este criterio motivo por el cual se determina que el personal de la empresa desconoce el proceso de importación para la compra de software que es citado en el Criterio 02-2017.

El siguiente cuadro muestra las compras de software realizada en el periodo de marzo 2019 a agosto 2020, los documentos de respaldo de las mismas y los impuestos a los que fueron sujetas.

Cuadro No. 1
Adquisición de software y derechos de uso anual realizadas a no residentes
Periodo marzo 2019-agosto 2020

Descripción	Activo intangible (Bien)			Actualizaciones, licencias, soporte			
	Factura	DUCA	Período Amortización	Factura y Contrato	Retención	Registro	Retención de ISR registrado en el gasto no deducible
Derecho de uso anual de programa informático (2019)				Si	15%	Gasto	Si
Programa informático para gestión de reclamos (2020)	Si	No	No		15%	Gasto	Si
Programa informático para facturación electrónica (2020)	Si	No	No		15%	Gasto	Si

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a los datos obtenido en la entrevista realizada al Contador.

4.5 Evaluación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa importadora y exportadora de motos en la compra de software a no residentes

Con base a la información del cuadro No. 1 de Adquisición de software realizadas a no residentes en el periodo del 1 de marzo del 2019 al 31 de agosto 2020, se realiza la siguiente evaluación del cumplimiento tributario de la empresa.

4.5.1 Obligaciones tributarias en el pago de derecho de uso a no residentes

Se determinó que el tratamiento contable y fiscal fue de acuerdo a lo establecido en la legislación tributaria, por lo que la retención del Impuesto Sobre la Renta es procedente, así como la Deducción del Gasto.

4.5.2 Obligaciones tributarias en la compra de programas informáticos

De acuerdo a la información obtenida por la empresa se detectó que todas las compras que realizan de software en el 2020, fueron catalogados como servicios de no residentes sujetos a retención, sin embargo no se está considerando que los programas informáticos son bienes incorpóreos tipificados en la Ley de Actualización Tributaria en el artículo 33 como activos intangibles, los cuales deben amortizarse por el método de línea recta en un periodo no menor de 5 años, por lo que el registro realizado por la empresa en un período diferente es considerado no deducible.

Por otro lado la empresa al considerar el programa informático como un servicio no está cumpliendo con los tramites de importación por lo que el gasto no podría deducirse de acuerdo a lo establecido en el artículo 21,22, literal g y el artículo 23 literal g ambos de la Ley de Actualización Tributaria que establece que no serán deducibles los gastos soportados con factura del exterior que no sean soportados con declaración aduanera de importación debidamente liquidada con la constancia autorizada de pago del Impuesto al Valor Agregado.

La retención realizada al proveedor no residente no procede en la adquisición de bienes, estos están sujetos al pago del Impuesto al Valor Agregado el cual se realiza en el momento de la nacionalización del bien.

El proveedor del exterior no acepta la retención del Impuesto Sobre la Renta, por lo que la empresa ha decidido cumplir con la obligación de retener y absorber dicho impuesto, el cual ha sido considerado como un gasto no deducible del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a lo establecido en el artículo 21 numeral 15 de la Ley de Actualización Tributaria.

4.6 Contingencias derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa importadora y exportadora de motos en la compra de software a no residentes

La empresa importadora y exportadora de motos actualmente tiene una contingencia fiscal por la deducción del gasto que realizó de los programas informáticos que no cumplieron con los trámites legales de importación, siendo este uno de los requisitos que establece el artículo 21 y 22 la Ley de Actualización Tributaria para la deducción del gasto.

Respecto al Impuesto Sobre la Renta se detectó que la empresa retuvo el Impuesto Sobre la Renta por la compra de programas informáticos, dicha retención es improcedente derivado que la importación de bienes corpóreos o incorpóreos están sujetos al pago del Impuesto al Valor Agregado más no al Impuesto Sobre la Renta. El Impuesto Sobre la Renta pagado por la empresa no es deducible de acuerdo a lo establecido en el artículo 21 numeral 15 de la Ley de Actualización Tributaria.

También se tiene una contingencia fiscal por la omisión del pago del Impuesto al Valor Agregado en la importación de bienes, el cual la empresa debió enterar a la Administración Tributaria en el momento de la nacionalización del bien de acuerdo a lo establecido en el artículo 4 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

El siguiente cuadro muestra el monto de la contingencia fiscal por la deducción del gasto de los programas informáticos y el pago indebido del Impuesto Sobre la Renta.

Cuadro No. 2
Contingencia fiscal por el Impuesto Sobre la Renta
Periodo enero-agosto 2020

Descripción	Costo software según factura	ISR		
		Gasto registrado por la empresa	Gasto no deducible	Efecto ISR 25% período 2020
Programa informático para gestión de reclamos	760,714	760,714	760,714	190,178
Programa informático para facturación electrónica	253,571	253,571	253,571	63,393
	1,014,285	1,014,285	1,014,285	253,571

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a los datos obtenidos de la empresa.

La empresa registro en el mes de marzo al gasto los programas informáticos adquiridos, dicho gasto fue considerado deducible en la determinación del Impuesto Sobre la Renta del primer trimestre, sin embargo, los mismos no cumplen con lo establecido en los artículos 21 y 22 de la Ley de Actualización Tributaria respecto a la documentación que respalda la compra de bienes en el extranjero, por no haber cumplido los trámites legales de importación.

Derivado de la deducción del gasto a la empresa redujo el pago a cuenta del Impuesto Sobre la Renta en Q253,571, los cuales podrían ser cuestionados si no se reclasifican como gasto no deducible en la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta del período 2020. La empresa puede deducir el gasto toda vez cumpla con los trámites para la nacionalización del activo intangible y pague el impuesto respectivo.

Sin embargo, de acuerdo a lo regulado en el artículo 33 de la Ley de Actualización Tributaria podrá deducir únicamente la amortización correspondiente al periodo aplicando el método de línea recta por un plazo que no podrá ser menor a 5 años.

4.7 Contingencias derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa importadora y exportadora de motos en la compra de software por el Impuesto al Valor Agregado

La empresa debió pagar el impuesto al valor agregado correspondiente al 12% sobre el costo del programa informático adquirido, el pago de Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la importación asciende a Q.121,714, el cual tenía derecho a aprovechar como crédito fiscal en la liquidación del Impuesto al Valor Agregado de acuerdo al plazo establecido en la ley. Sin embargo, por no haber realizado el pago oportunamente, se generó la multa del 100% del impuesto omitido de acuerdo al artículo 88 y 89 del Código Tributario y artículo 8 de la ley de aduanas.

Cuadro No. 3
Contingencia fiscal por el Impuesto al Valor Agregado
Periodo enero-agosto 2020

Compras efectuadas 2020	Costo software	IVA			Multa	Total
		Declarado	Determinado	Omisión		
Programa informático para gestión de reclamos	760,714	-	91,286	91,286	91,286	182,571
Programa informático para facturación electrónica	253,571	-	30,429	30,429	30,429	60,857
	1,014,285	-	121,714	121,714	121,714	243,428

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a los datos obtenidos de la empresa.

En el caso que la Superintendencia de Administración Tributaria fuese a fiscalizar y detecte esta omisión de pago del Impuesto al Valor Agregado de importación, podría catalogar esta acción como defraudación aduanera de acuerdo al artículo 7 de la Ley Contra la Defraudación y El Contrabando Aduaneros, la sanción por este acto podría ser de prisión de siete a diez años y el pago del impuesto más la multa generada.

4.8 Consideraciones para desvanecer los riesgos detectados

Derivado de las contingencias detectadas se hace la siguiente propuesta realizar los trámites aduaneros para la importación del software y pago del Impuesto al Valor Agregado. Derivado que La liquidación del Impuesto Sobre la Renta es anual, se puede

corregir el registro realizado en el 2020 al gasto toda vez cumpla extemporáneamente con los trámites aduaneros de importación y pague el Impuesto al Valor Agregado. Si no se realiza el pago correspondiente al Impuesto al Valor Agregado no se podrá deducir del gasto y por otro lado existe el riesgo de un ajuste administrativo o la implicación en un proceso penal por la defraudación aduanera que podría tipificarse.

El presente cuadro muestra un análisis del costo beneficio de pagar el Impuesto al Valor Agregado para deducir el gasto de acuerdo a lo establecido en el artículo 33 de la Ley de Actualización Tributaria. Como podemos observar el en cuadro anualmente se va a reducir el pago del Impuesto Sobre la Renta por la amortización del activo intangible por Q.50,714, Excepto este año que la amortización es proporcional. Otro beneficio de realizar el pago antes de ser fiscalizado es que de acuerdo al artículo.8 de la Ley de Aduanas al realizar el pago voluntariamente la multa es improcedente.

Cuadro No. 4
Costo-beneficio
Deducción gasto vs pago de impuesto

Año	2020 Mar-Dic	2021 En-Dic	2022 En-Dic	2023 En-Dic	2024 En-Dic	2025 En-Feb
Amortización Activo intangible	169,048	202,857	202,857	202,857	202,857	33,810
Beneficio (ISR)	42,261.88	50,714.25	50,714.25	50,714.25	50,714.25	8,452.38
IVA pagado	121,714					
(-)Uso del crédito fiscal	121,714					
Costo IVA						
	-	-	-	-	-	-

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a la información proporcionada por la empresa.

Adicional al beneficio de la deducción de ISR y más importante es desvanecer el riesgo de la detección por la Superintendencia de Administración Tributaria y tipificarlo como defraudación aduanera.

4.9 Impacto en la determinación del Impuesto al Valor Agregado

Se presenta el estado de resultados realizando el pago del Impuesto al Valor Agregado de acuerdo a lo establecido en la Ley del impuesto al valor agregado, para cumplir con el requisito establecido por la Ley de Actualización Tributaria para la deducción de la amortización del activo intangible y mitigar el riesgo por la omisión del pago del IVA de la respectiva importación.

Cuadro No. 5
Estado de resultados
Empresa importadora y exportadora de motos
del 01 de enero al 30 de septiembre 2020

Estado de Resultados		2020		%
	Ventas		26,575,417	100%
	Costo de ventas		17,132,986	64%
(=)	Ganancia en ventas		9,442,431	36%
(-)	Gastos de Operación		6,817,301	26%
	Sueldos y Salarios	3,807,373		
	Mercadeo y publicidad	1,568,638		
	Gastos generales	1,322,957		
	Amortización de activo intangible *	118,333		
(+)	Otros (ingresos) / gastos		51,370	0%
(=)	Resultado del ejercicio		2,676,499	10%
(+)	Gastos no Deducibles		152,143	
	Retenciones ISR ND	152,143		
(-)	Rentas Exentas		5,000	0%
	Intereses	5,000		
	Renta Imponible		2,823,642	11%
(-)	ISR		705,911	3%
	Reserva Legal		97,769	0%
	Resultado del ejercicio		2,011,845	8%

Fuente: Estado financiero elaborado de acuerdo a la información proporcionada por la empresa importadora y exportadora de motos

Si la empresa decide no declarar el programa informático adquirido deberá registrar el gasto que dedujo como un gasto no deducible. Se recomienda realizar la corrección previa al pago del tercer trimestre del impuesto sobre la renta. A continuación, el impacto en el estado de resultados al 30 de septiembre por no deducir el gasto.

Cuadro No. 6
Estado de Resultados
Empresa importadora y exportadora de motos
del 01 de enero al 30 de septiembre 2020

Estado de Resultados		2020		%
	Ventas		26,575,417	100%
	Costo de ventas		17,132,986	64%
(=)	Ganancia en ventas		9,442,431	36%
(-)	Gastos de Operación		7,713,253	29%
	Sueldos y Salarios	3,807,373		
	Mercadeo y publicidad	1,568,638		
	Gastos generales	1,322,957		
	Gastos informaticos	1,014,285		
(+)	Otros (ingresos) / gastos		51,370	0%
(=)	Resultado del ejercicio		1,780,547	7%
(+)	Gastos no Deducibles		1,166,428	4%
	Retenciones ISR ND	152,143		
	Programas informáticos no declarados	1,014,285		
(-)	Rentas Exentas		5,000	0%
	Intereses	5,000		
	Renta Imponible		2,941,975	11%
(-)	ISR		735,493	3%
	Reserva Legal		110,324	0%
	Resultado del ejercicio		2,096,157	8%

Fuente: Estado financiero elaborado de acuerdo a la información proporcionada por la empresa importadora y exportadora de motos

Derivado de las oportunidades de mejora detectadas en la compra de programas informáticos, licencias o derechos de uso, se incluyen guías para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa importadora y exportadora de motos.

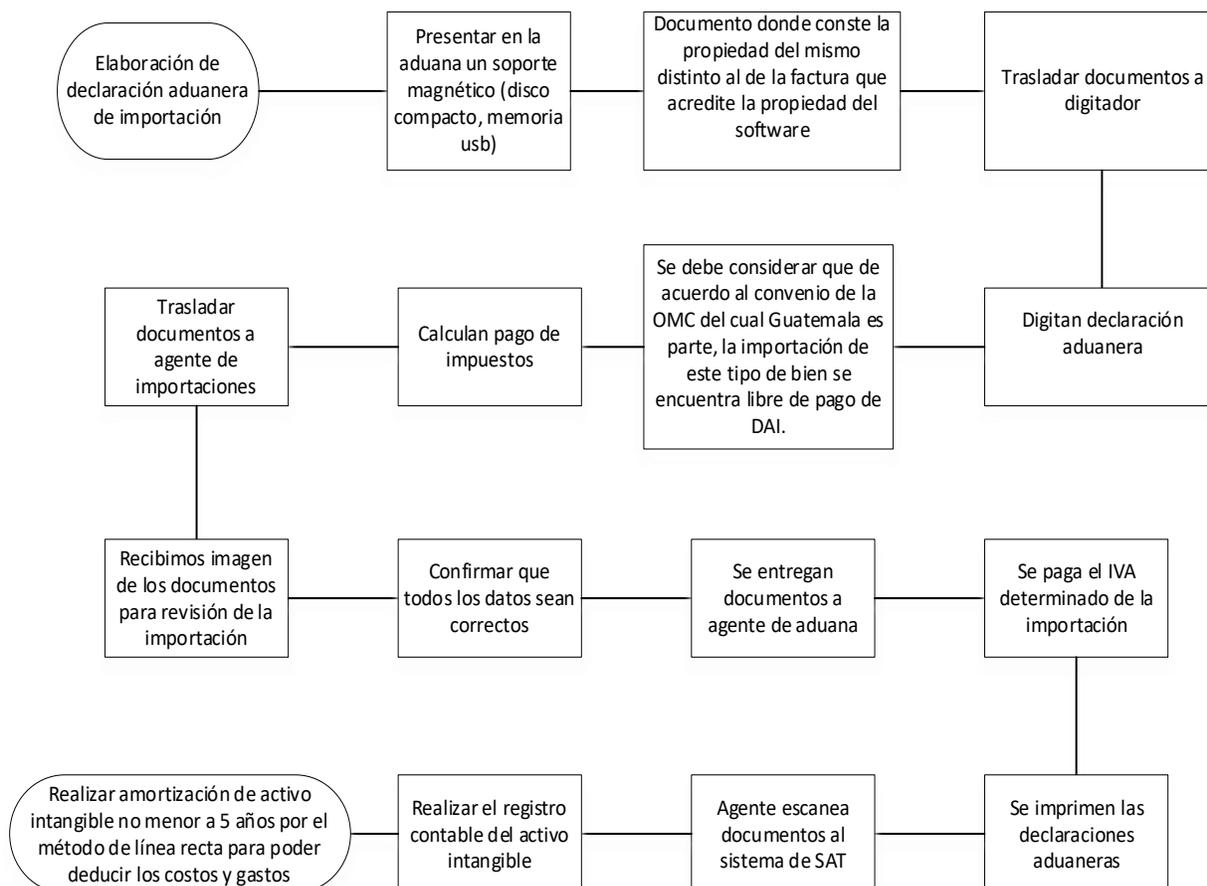
En el siguiente cuadro se muestra un resumen de las obligaciones tributarias de acuerdo al lugar de compra y tipo de software:

Cuadro No. 7
Guía para la clasificación de software

Compra local	Compra al exterior (No residente)
Identificar si el software que se está comprando será propiedad de la empresa o se está pagando un derecho de uso por un tiempo definido.	
<p>Activo intangible propiedad de la empresa:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Factura del bien b. Registro como activo intangible c. Retención de ISR de acuerdo al régimen 	<p>Activo intangible propiedad de la empresa:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Factura del bien b. Declarar el bien en aduana por medio de un CD o USB que contenga el programa informático c. Registro como activo intangible
<p>Licencia o derecho de uso por tiempo definido regularmente 1 año</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Factura del servicio b. Retención de ISR de acuerdo al régimen del proveedor, si el giro del proveedor no es la comercialización de dichos derechos se deberá retener el 10% de rentas de capital c. Registro como un gasto, si el pago es por varios periodos se puede amortizar en cada periodo que corresponda. 	<p>Licencia o derecho de uso por tiempo definido regularmente 1 año</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Factura del servicio b. Retención del 15% de rentas de no residentes bajo la categoría de regalías c. Registro como un gasto, si el pago es por varios periodos se puede amortizar en cada periodo que corresponda

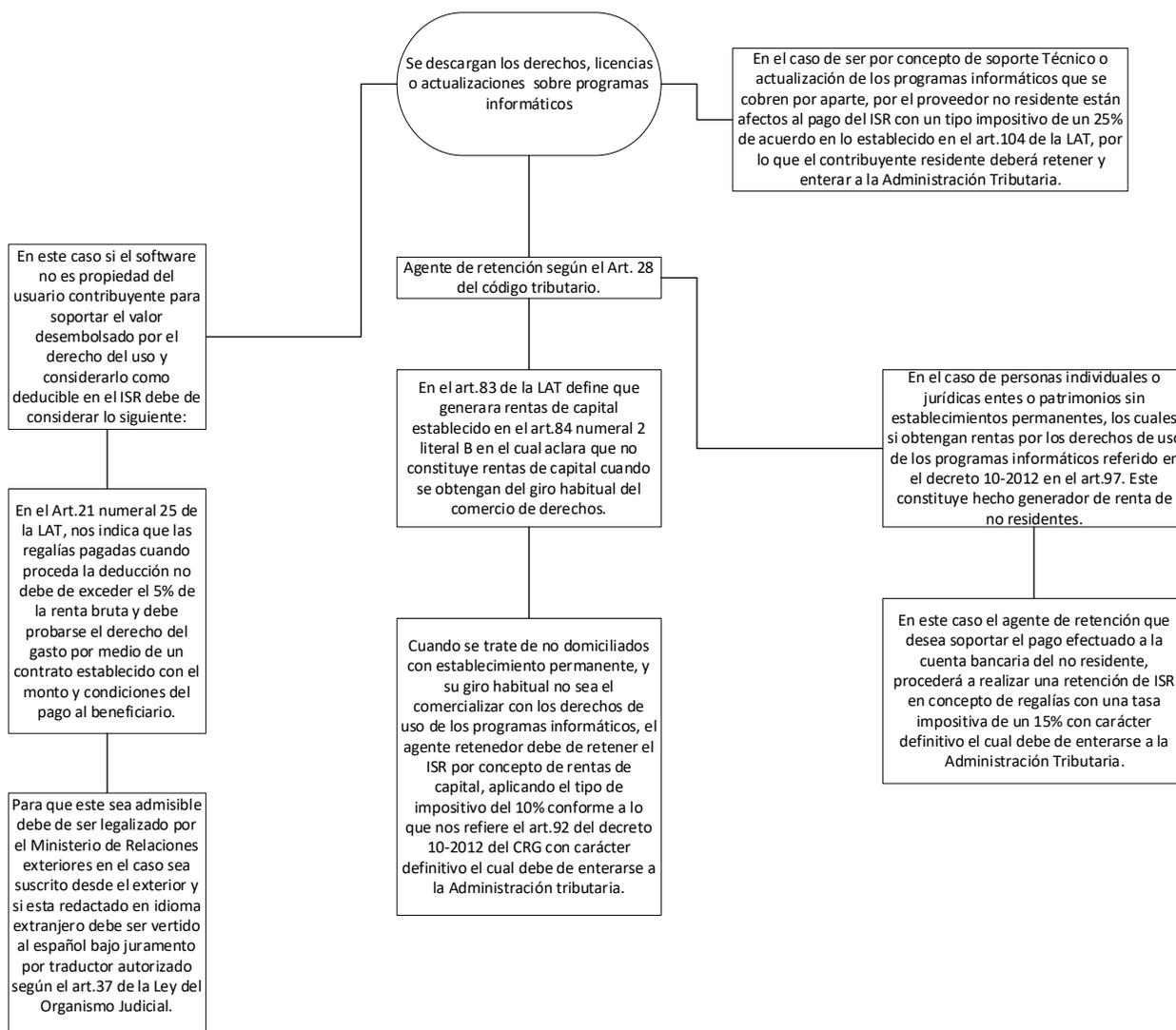
Fuente: Elaboración propia de acuerdo a las leyes tributarias vigentes.

Importadora y Exportadora de Motos, S.A.	CRITERIO FISCAL	Código	IT-01-2020
	PROCEDIMIENTO COMPRA DE SOFTWARE	Fecha Elaboración	24/09/2020
		Fecha revisión	5/10/2020
		Páginas	1



ELABORÓ	REVISAR	APROBÓ	APROBÓ
Henry Chicojay Asesor Fiscal	Contador General	Gerente Financiero	Auditor Interno

Importadora y Exportadora de Motos, S.A.	CRITERIO FISCAL	Código	IT-02-2020
	BASES LEGALES DE RETENCIÓN DE ISR	Fecha Elaboración	24/09/2020
		Fecha revisión	5/10/2020
		Páginas	1



ELABORÓ	REVISAR	APROBÓ	APROBÓ
Henry Chicojay Asesor Fiscal	Contador General	Gerente Financiero	Auditor Interno

CONCLUSIONES

1. Se determinó que la empresa adquirió en el año 2019 derechos de uso de programas informáticos, a un proveedor del exterior. En el análisis realizado se determinó el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la legislación respecto a los servicios pagados a no residentes. Sin embargo, la retención realizada al proveedor del exterior fue reconocida como un gasto no deducible derivado que no fue aceptada por el proveedor.
2. En marzo 2020 adquirieron dos programas informáticos del mismo proveedor del exterior. En el análisis realizado se determinó que el tratamiento contable y fiscal en estas compras fue inadecuado, derivado que las mismas fueron catalogadas como servicios y se realizó la retención del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes. La retención efectuada se registró como un gasto no deducible.
3. El contador de la empresa argumentó que derivado que no existe una entrega física del bien, el mismo fue catalogado un servicio y se pagó el Impuesto Sobre la Renta y por lo tanto es deducible para la empresa. El punto de vista del contador lo fundamenta que la Ley del Impuesto al Valor Agregado solo tipifica los bienes muebles en las importaciones de acuerdo a las definiciones establecidas en la ley.
4. Incurre en gastos innecesarios por las multas generadas por el tratamiento inadecuado en la compra de software, adicional se podría tipificar el delito de defraudación aduanera por la importación de programas informáticos que no cumplan con la legislación aduanera.

RECOMENDACIÓN

1. Cuando se realicen compras de software por medio del comercio electrónico se tiene que tomar en cuenta el proceso para la nacionalización del programa informático de una manera adecuada para poder cancelar los impuestos correspondientes mediante una declaración aduanera y registro contable apto para este escenario de adquisición del bien intangible.
2. El beneficio que se puede obtener al tener claro el tratamiento fiscal que se le da a la adquisición de software es de amortizarlo con el método de la línea recta en un plazo no menor a 5 años para poder tener el registro contable como nos indica la ley.
3. Fortalecer el conocimiento técnico y operativo en el área fiscal al personal interno de la empresa importadora y exportadora de motos para poder incrementar la efectividad y aplicación de los registros contables en base a la ley para no poner en contingencias fiscales a la misma por operaciones incorrectas de los procesos contables.
4. Implementar procesos y procedimientos para monitorear las importaciones que realice el área de contabilidad para evitar contingencias tanto en el Impuesto Sobre la Renta como en el Impuesto al Valor Agregado.

BIBLIOGRAFIA

Abelardo Medina Bermejo, (2018), Instituto Centroamericano De Estudios Fiscales.

Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala

Chicas Hernández Raúl Antonio, (2016) Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal.

Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto No. 6-91, Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92, Guatemala

Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto No. 1-98, Guatemala

Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10- 2012, Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas, Decreto No. 14 - 2013, Guatemala.

El consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, Resolución No. 101 – 2002, San José, Costa Rica.

El consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, Código Aduanero Uniforme Centroamericano, Resolución No. 223 – 2008, San José, Costa Rica.

Hernández Sampieri, R., Fernández-Collado, C. y Baptista Lucio, P. (2014), Metodología de la Investigación. 5ª.Ed. México, McGraw-Hill Interamericana

Juárez, J. F. (2014). Constitución Política de la República de Guatemala y su Interpretación por la Corte de Constitucionalidad, Guatemala

Matus Benavente, Manuel., (2015) Finanzas Públicas, La teoría. Chile, Editorial Jurídica de Chile.

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. 2014. Normativo de Plan de Trabajo para optar al grado de Maestro en Artes.

Zamora López, (2015), Tesis;” El Cobro de Intereses Resarcitorios por la Autoridad Tributaria, con Carácter Confiscatorio en Caso de Requerimiento por Incumplimiento de la Obligación Tributaria”, Universidad Mariano Gálvez de Guatemala.

E- grafía

Curso de derecho financiero y tributario (2014), Definición de derecho fiscal Pronunciamiento por Parte del Legislador, recopilado en: <https://definicion.de/derecho-fiscal> consultado el 04.04.2019.

Definición,(2020), Obligación tributaria, recopilado en: <https://definicion.de/obligacion-tributaria/#:~:text=Obligaci%C3%B3n%20es%20un%20t%C3%A9rmino%20que,las%20leyes%20o%20las%20normativas.> consultado el 06.06.2020

Empresa Actual, (2020), Pasado, presente y futuro del comercio electrónico, recopilado en: <https://www.empresaactual.com/historia-del-comercio-electronico/> consultado el 06.06.2020

Guiliani Fonrouge, (2015), La relación jurídica, recopilado en: <https://aquirehabladerecho.com/2017/04/30/la-relacion-juridica-tributaria/> consultado 09.06.2020

Matus Fuentes, (2015), “La elusión tributaria y su sanción en la Ley No. 20.780. hacia un concepto de negocio jurídico elusivo” Recopilado en: <https://www.redalyc.org/html/197/19752296003/> consultado el 04.04.2019

Peralta (2014), Tributación y Derechos Fundamentales Los Principios Constitucionales como Límite al Poder Tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos Jurídicos de Brasil y Costa Rica, recopilado en: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf> consultado el 04.04.2019

Perez y Gardey (2012), Definición de Derecho Fiscal, recopilado en: <https://definicion.de/derecho-fiscal/> consultado el 04.04.2019.

Puente Digital (2020), Consejos útiles del internet, recopilado en: <https://puentedigital.com/blog/26-el-comercio-electrnico-y-sus-ventajas> consultado el 06.06.2020

Revista Academia & Derechos, (2017), Legislación Vigente en Materia Tributaria del Comercio Electrónico (e-commere) en Colombia y la necesidad de un Pronunciamiento por Parte del Legislador, recopilado en: <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/academia/article/view/4332/3679> consultado el 02.04.2019.

Sites Google, (2020), Usos habituales del E-commerce, recopilado en: <https://sites.google.com/site/ecommerce104521511026/usos> consultado el 06.06.2020

Vladimir Guerra,(2016), Comercio electrónico, recopilado en: https://issuu.com/carlitosmolina/docs/comercio_electronico consultado el 07.005.2020

Wikipedia, (2020), Política de Guatemala, recopilado en https://es.wikipedia.org/wiki/Pol%C3%ADtica_de_Guatemala consultado 07.06.2020

Wikipedia, (2020), Organismo ejecutivo, recopilado en: https://es.wikipedia.org/wiki/Organismo_Ejecutivo consultado 07.06.2020



ANEXO 1

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

GUIA DE ENTREVISTA

La presente entrevista tiene como objetivo analizar el cumplimiento de los aspectos legales que debe cumplir la empresa importadora y exportadora de motos, relacionado con el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, en el registro correcto relacionadas con la compra de software mediante el comercio electrónico

Datos del entrevistado

Nombre: _____

Puesto: _____

Fecha: _____

Instrucciones

Las presentes preguntas son la guía de los elementos mínimos que se deben preguntar al entrevistado.

1. ¿Se realizan compras de software por medio del comercio electrónico?
2. ¿Su proveedor de software es local o del extranjero?
3. ¿Adicional a la compra del software adquiere otros servicios de su proveedor?

4. ¿Qué documento de soporte tiene por las compras de software?
5. ¿Se realiza el trámite aduanero de importación del software?
6. ¿Cómo registra el software en la contabilidad?
7. ¿Cuál es el medio que utiliza para pagarle a su proveedor?
8. ¿Realiza alguna retención de impuestos a su proveedor del extranjero?

INDICE DE CUADROS

No.	TÍTULO	Página
1	Adquisición de software y derechos de uso	56
2	Contingencia fiscal por el Impuesto Sobre la Renta	59
3	Contingencia fiscal por el Impuesto al Valor Agregado	60
4	Costo-beneficio	61
5	Estado de Resultados	62
6	Estado de Resultados	63
7	Guía para la clasificación de software	64