

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA
EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
TRIBUTARIO

SANDRA CAROLINA TAJIN CUBUR

GUATEMALA, AGOSTO DE 2005

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

**LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA
EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
TRIBUTARIO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

SANDRA CAROLINA TAJIN CUBUR

Previo a conferírsele el Grado Académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los Títulos Profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, agosto de 2005

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

| | |
|-------------|-------------------------------------|
| DECANO: | Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana |
| VOCAL I: | Lic. Eddy Giovanni Orellana Donis |
| VOCAL II: | Lic. Gustavo Bonilla |
| VOCAL III: | Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez |
| VOCAL IV: | Br. Jorge Emilio Morales Quezada |
| VOCAL V: | Br. Manuel de Jesús Urrutia Osorio |
| SECRETARIO: | Lic. Avidán Ortíz Orellana |

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

| | |
|-------------|------------------------------------|
| Presidente: | Lic. Hugo Haroldo Calderón Morales |
| Vocal: | Lic. Helder Ulises Gómez |
| Secretario: | Lic. Avidán Ortíz Orellana |

Segunda Fase:

| | |
|-------------|--------------------------------------|
| Presidente: | Lic. Ronan Roca Menéndez |
| Vocal: | Lic. Víctor Manuel Castro Navas |
| Secretario: | Lic. Napoleón Gilberto Orozco Monzón |

NOTA: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la Tesis”. (Artículo 25 del Reglamento para los Exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).

DEDICATORIA:

A DIOS:

Por ser mi padre, mi amigo, mi amado, mi fortaleza; la luz que ilumina cada día de mi vida y me guía para alcanzar mis sueños y anhelos. Este acto lo presento a ti Señor como una ofrenda ante tu altar.

A mis padres:

Mateo Tajin Chiquitó. Papá, te doy gracias por sembrar en mí el deseo de superarme cada día y por el apoyo que me has brindado, eres la persona más importante de mi vida y por eso este acto lo dedico a ti. Que mi señor siga guardando y bendiciendo todos los días de tu vida. Te quiero mucho.

Josefa Cubur Chile (+). Mamá, tú vivirás por siempre en mí.

A mis abuelos:

José Adrián Tajín (+) y María Antonia Chiquitó (+), los llevo en mi corazón.

A mi familia:

Especialmente a mi tío Raymundo y su esposa Estela, gracias por los consejos y el auxilio que me han brindado. Mi señor los bendiga.

A mis amigos:

Principalmente a Angélica Pérez, Sandra Leytan y René Barrillas porque me han demostrado el verdadero significado de la amistad.

A la Universidad de San Carlos de Guatemala:

Mi alma mater, gracias por darme la oportunidad de ser una profesional egresada de ti.

A mis formadores:

Lic. Edgar Armino Castillo Ayala y Lic. Omar Ricardo Barrios Osorio, gracias por sus consejos y motivación durante el trayecto de preparación que tuve que pasar para estar el día de hoy aquí. Gracias por compartir conmigo sus conocimientos, ambos son personas muy especiales. Dios les continúe bendiciendo.

A mi revisor de tesis:

Lic. Samuel Duarte, gracias por su contribución en este estudio.

A mis compañeros de estudio:

Sobre todo a Ana Lorena Lemus y Perla de Jesús Quiñones, gracias por ser mis amigas de estudio para alcanzar esta conquista, nuestro esfuerzo empieza a producir sus frutos.

ÍNDICE

| | Pág. |
|-------------------|------|
| Introducción..... | (i) |

CAPÍTULO I

| | |
|---|----|
| 1. Derecho tributario..... | 1 |
| 1.1. Concepto de derecho tributario..... | 1 |
| 1.2. La autonomía científica del derecho tributario | 1 |
| 1.3. Principios constitucionales de la tributación..... | 3 |
| 1.4. La superintendencia de administración tributaria | 9 |
| 1.5. Organización y funciones de los órganos de la superintendencia de administración tributaria | 10 |

CAPÍTULO II

| | |
|--|----|
| 2. El procedimiento administrativo en materia tributaria | 15 |
| 2.1. Concepto de procedimiento administrativo tributario | 15 |
| 2.2. Clasificación del procedimiento administrativo tributario | 17 |
| 2.3. Las atribuciones de las autoridades | 18 |
| 2.4. El procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación fiscal | 19 |
| 2.5. Fases del procedimiento administrativo para determinar la obligación tributaria | 20 |
| 2.6. El procedimiento administrativo tributario para imponer sanciones | 26 |

CAPÍTULO III

| | | |
|------|---|----|
| 3. | La internet | 31 |
| 3.1. | Origen e historia | 31 |
| 3.2. | Definición de internet | 33 |
| 3.3. | Estructura general | 34 |
| 3.4. | Aplicaciones de las comunicaciones | 37 |
| 3.5. | Aplicaciones generales de la internet | 38 |

CAPÍTULO IV

| | | |
|----------|--|----|
| 4. | La notificación electrónica | 43 |
| 4.1. | Definición de notificación | 43 |
| 4.2. | Clases de notificación en el procedimiento administrativo tributario | 45 |
| 4.3. | El correo electrónico | 50 |
| 4.4. | La dirección electrónica | 52 |
| 4.5. | El correo electrónico y su equivalencia con la correspondencia | 53 |
| 4.6. | Protección constitucional del correo electrónico como correspondencia | 53 |
| 4.7. | La notificación electrónica en el procedimiento administrativo tributario | 54 |
| 4.7.1. | Acto procesal | 56 |
| 4.7.2. | Requisitos de los actos procesales de comunicación | 58 |
| 4.7.2.1. | Requisitos subjetivos | 59 |
| 4.7.2.2. | Requisitos objetivos | 60 |
| 4.7.2.3. | Requisitos de actividad | 61 |

| | Pág. |
|----------------------|------|
| CONCLUSIONES..... | 71 |
| RECOMENDACIONES..... | 75 |
| ANEXOS..... | 79 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 83 |

INTRODUCCIÓN

Ante las autoridades administrativas se tramitan diversas solicitudes, que en la mayoría de ocasiones se vuelven engorrosas. Ante esta situación, la administración pública de nuestro país, con el objetivo de alcanzar una mayor eficiencia en su gestión, ha iniciado un proceso de modernización dentro de sus funciones asisténdose de las diversas herramientas que nos ofrece la Internet. Uno de los órganos administrativos que ha incorporado las ventajas de la informática en sus actuaciones es la Superintendencia de Administración Tributaria, al crear el Portal SAT, el sistema de presentación y realización de pagos BancaSAT y la Póliza Electrónica. El presente trabajo se enmarca sobre dicho proceso, específicamente a la incorporación del correo electrónico en el procedimiento administrativo tributario como una nueva forma de realizar notificaciones administrativas en el proceso fiscal y su validez, certeza y seguridad jurídica.

Usualmente, los medios para realizar las notificaciones habían sido: en forma personal, por correo certificado, por estrado de los tribunales y por conducta concluyente. Sin embargo, con las reformas al Código Tributario mediante Decreto número 03-04 del Congreso de la República de Guatemala, las formas para efectuar las notificaciones en el procedimiento administrativo tributario variaron sustancialmente, debido a que se innova una nueva modalidad de notificación: la notificación por medio de correo electrónico; naciendo así al mundo del derecho procesal, la notificación electrónica.

La notificación es un acto jurídico trascendental dentro del derecho procesal debido a que a partir de ella se generan una serie de derechos y garantías del debido proceso, verbigracia, presentar oposición a una pretensión, ofrecer prueba, interponer un recurso, etc. La notificación como acto procesal debe reunir determinados requisitos para que produzca los

efectos legales a que va destinado. En el caso de la notificación por medio de correo electrónico dentro del procedimiento administrativo, se ha empezado a discutir sobre su validez, certeza y seguridad jurídica, esto debido a la incertidumbre que existe en algunas personas en relación a que si el correo electrónico constituye realmente un instrumento adecuado para dar a conocer a los contribuyentes o responsables, las opiniones, dictámenes o resoluciones que emita la administración tributaria. La controversia ha surgido porque algunos sostienen el criterio que las personas que cuentan con un correo electrónico, no siempre abren su correspondencia, además, afirman que esta nueva modalidad de comunicación en el procedimiento administrativo tributario vulnera el derecho de defensa y debido proceso, toda vez que para que a la persona se le considere legalmente notificada, el Estado debe probar fehacientemente que el contribuyente o responsable recibió la notificación; y en el caso de la notificación electrónica, ¿Cómo se puede probar este extremo, si nadie va a firmar de recibido? ¿Cómo se prueba si quien recibió la notificación fue efectivamente el contribuyente o responsable?

De allí que existe la necesidad de realizar un estudio sobre la validez, certeza y seguridad jurídica de la aplicación del correo electrónico como medio para realizar notificaciones en el procedimiento administrativo tributario, en virtud de que la notificación debe cumplir ciertos requisitos para adquirir fuerza legal. Asimismo, la presente investigación tiene como objetivos específicos, conocer y analizar las ventajas de la aplicación de las tecnologías y herramientas de la Internet en el procedimiento administrativo tributario; determinar de forma básica si la dirección electrónica que los contribuyentes o responsables designan de forma voluntaria ante la administración tributaria constituye una nueva modalidad idónea para efectuar notificaciones; establecer la validez, certeza y seguridad jurídica de la notificación electrónica.

A nuestro criterio, consideramos que las notificaciones que se realizan a través del correo electrónico adquieren validez jurídica porque se garantiza que sea el sujeto pasivo de la relación tributaria, quien reciba personalmente la comunicación que se le hace, y no una persona ajena pues la clave de acceso al casillero electrónico solo es conocida por el usuario del mismo. Igualmente, el correo electrónico es un instrumento apto para que se notifiquen a los contribuyentes o responsables, los actos de la administración tributaria, agilizando de esta forma, el procedimiento administrativo tributario, que a la vez genera un acercamiento entre la Superintendencia de Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables.

Para una mejor comprensión, este estudio ha sido dividido en cuatro capítulos, el primero hace referencia al derecho tributario, su autonomía científica, los principios constitucionales de la tributación, el órgano administrativo que tiene a su cargo la administración, recaudación y fiscalización de los tributos y su organización y funciones. En el capítulo segundo, se establecen aspectos importantes del procedimiento administrativo en materia fiscal y su clasificación, haciendo énfasis de forma breve a las fases del procedimiento administrativo para determinar la obligación tributaria y el procedimiento administrativo tributario para imponer sanciones. En el capítulo tercero, se habla exclusivamente de la Internet, su origen, definición, estructura general, aplicaciones generales de la misma, como preámbulo al capítulo que contiene el tema de este trabajo. En el cuarto capítulo, se establecen aspectos doctrinarios y legales de la notificación como acto procesal de comunicación. Asimismo, en este capítulo se hace una reseña de los criterios técnicos y jurídicos del correo electrónico y su equivalencia con la correspondencia, su protección constitucional y sobre todo, se hace un análisis sobre la validez, certeza y seguridad jurídica de la notificación electrónica en el procedimiento administrativo tributario, al ser estudiada como un acto procesal de comunicación.

Por último, se establecen las conclusiones y las recomendaciones en el presente trabajo de investigación.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

1.1. Concepto de derecho tributario

En doctrina se han utilizado varios términos para referirse al ámbito tributario, así se habla de derecho impositivo, derecho fiscal y derecho tributario, entre otros. En Guatemala predomina la terminología de derecho tributario, por su carácter genérico, incluyendo con este concepto a los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras; aunque no se encuentra ningún inconveniente aplicar también el término derecho fiscal.

El derecho tributario se puede conceptuar como un conjunto de normas, doctrinas y principios que tienen por objeto regular la actividad coercitiva del estado en la creación, fiscalización y administración de los tributos, así como las relaciones jurídicas que se establecen entre éste y los particulares en su condición de contribuyentes o responsables.

1.2. La autonomía científica del derecho tributario

Cuando el derecho tributario nació a la vida jurídica fue catalogado como una rama del derecho público, específicamente del derecho administrativo. En nuestros días diversos autores han estudiado y discutido sobre la autonomía de esta área del derecho. En efecto, el derecho fiscal se encuentra constituido por doctrinas, principios y normativas que presentan características propias que lo distinguen y hacen considerar que la misma

tiene su propia identidad y autonomía¹. Podemos mencionar dentro de su legislación al Código Tributario, leyes especiales impositivas y sus reglamentos. Asimismo los principios que la orientan se encuentran reconocidos en la Constitución Política de la República de Guatemala y otras leyes ordinarias; en el campo de la doctrina jurídica se han elaborado gran cantidad de estudios sobre este campo del derecho.

Según Porras y López, las características que reflejan la autonomía científica del derecho tributario son las siguientes:

a) “Los sujetos en cualquier rama del derecho son particulares, en cambio en el Derecho Fiscal uno de ellos siempre es sujeto de Derecho Público. Las obligaciones civiles, mercantiles y laborales nacen de la concurrencia libre de voluntades; en cambio en el derecho fiscal las obligaciones nacen de la Ley. Los principios de analogía y de mayoría de razón, no son operantes en el derecho tributario.

b) La existencia de una abundante legislación positiva, escrita y consuetudinaria.”²

c) Las instituciones del derecho tributario sustantivo y adjetivo tienen un interés común: obtener los recursos necesarios para el sostenimiento del Estado y la prestación de los servicios públicos.

d) El derecho tributario posee sus propios principios, uno de ellos es el principio de oficio que prevalece en el procedimiento administrativo fiscal y no así el principio de instancia de parte, que es eje de los procedimientos civiles y mercantiles.

¹ Porras y López, Armando, **Derecho procesal fiscal**, pág. 62.

² **Ibíd.**, pág. 63.

e) La relación jurídica entre el estado y el contribuyente o responsable se encuentra bien delimitada en su aspecto material como formal.³

Por nuestra parte consideramos que la autonomía científica del derecho tributario no es plena, si bien es cierto tiene sus propios principios, doctrinas, legislación e instituciones jurídicas, por ser parte del derecho en general se encuentra en constante interrelación con las demás áreas del derecho, por consiguiente, creemos que el derecho tributario es una rama del derecho parcialmente autónoma y dentro de la clasificación clásica se le sitúa dentro del derecho público.

1.3. Principios constitucionales de la tributación

La sociedad políticamente organizada requiere de recursos financieros para sostenerse y alcanzar el bienestar general de sus habitantes, para ello desarrolla actividades destinadas a obtener los medios económicos necesarios para cubrir los gastos que efectúa. Doctrinaria y legalmente ha quedado establecido que el tributo es el principal recurso que posee el Estado para cubrir los egresos que ocasiona la prestación de servicios públicos y otras actividades. En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentran establecidos los principios constitucionales que fundamentan y limitan el poder tributario del Estado, que a la vez vienen a conformar garantías mínimas para los contribuyentes o responsables obligados a cumplir sus obligaciones fiscales. Estos principios integran los lineamientos supremos a seguir para la emisión de las leyes que forman el ordenamiento jurídico tributario de Guatemala y entre ellos citamos a los más comúnmente mencionados:

³ **Ibíd.**

a) Principio de legalidad (Nullum tributum sine lege)

Este principio tiene su esencia en la primacía de la ley, es decir, los tributos solo pueden establecerse a través de una ley. La creación e imposición de las normas tributarias deben seguir un proceso legislativo para entrar en vigencia, sin quebrantar el principio de jerarquía constitucional.

Nuestra Carta Magna establece: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de su recaudación, especialmente: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.” (Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

b) Principio de proporcionalidad y equidad

El principio de proporcionalidad y equidad también es conocido como principio de capacidad contributiva o capacidad de pago.

Se ha concluido que en un régimen tributario justo el Estado debe asignar los tributos en proporción a los ingresos económicos de los contribuyentes o responsables. Por tal motivo, el principio de capacidad de pago se refiere a que en la exigencia de los tributos se debe tomar en consideración el patrimonio de los contribuyentes o responsables pues en la

sociedad las personas tienen distinto estatus económico en relación a los demás, en consecuencia, “a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza (utilidad, propiedad, consumo), mayor pago tributario”. Si los tributos no se basaran en el principio de capacidad económica, no serían equitativos, no habría equidad y proporcionalidad en la carga fiscal.⁴

“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.” (Artículo 243 de la Constitución Política de la Republica de Guatemala).

c) Principio de generalidad

Por este principio no debe entenderse que todos los habitantes deben pagar tributos sino que están obligados únicamente a pagar cargas fiscales todas aquellas personas que realizan el hecho generador del impuesto respectivo, por lo que no pueden existir privilegios personales que eximan al sujeto pasivo de contribuir con el gasto público. Es decir, el principio de generalidad establece que los tributos deben ser pagados por toda persona individual o jurídica que adecue su conducta al supuesto señalado en la ley como hecho generador de la obligación fiscal, sin importar su nacionalidad, sexo, religión o condición política. Ninguna persona que realice el hecho generador puede sustraerse de cumplir su obligación fiscal, al originarse el hecho generador el contribuyente o responsable queda obligado al pago del tributo.

El principio de generalidad se encuentra fundado en el Artículo 135 inciso d) de nuestra Constitución Política que impone a los guatemaltecos la obligación constitucional de contribuir con los gastos del Estado, pero con la garantía de que los tributos se crean e imponen de acuerdo a la capacidad de

⁴ Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth, **Derecho financiero, finanzas públicas, parte I**, págs. 38 y 39.

pago del obligado, sin afectar su patrimonio. El Código Tributario también regula este principio en el Artículo 1, al establecer que las normas fiscales son de derecho público y de aplicación para todas las relaciones jurídicas que se deriven de los tributos, con excepción en el ámbito aduanero y municipal donde se aplican supletoriamente.

d) Principio de igualdad

El concepto de igualdad se ha estudiado en relación a las características similares de las personas dentro de su naturaleza. Los seres humanos no son iguales, cada uno tiene un grado de inteligencia, valor, iniciativa, cultura, patrimonio, etc., que lo hace distinto a otra. En el ámbito del derecho estas diferencias han ocasionado que al hombre, según sea su condición, se le de un tratamiento distinto frente a la ley. Como ejemplo, citamos la legislación penal de nuestro país donde la condición de ser mujer origina la inaplicabilidad de la pena de muerte. Se ha considerado que la igualdad en términos de derecho se refiere a tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, la ley no debe establecer diferencias en aquellas personas de análogas características, todas ellas tienen los mismos derechos y obligaciones. En tal sentido la igualdad en el campo tributario se contrae a la cuantía patrimonial, a efecto de que pague más tributo quien más riqueza tiene y que pague menos quien menos patrimonio posea. Si la igualdad se aplica a las personas en iguales condiciones, entonces se obtendrá una legislación tributaria justa y equitativa.⁵

Este principio se encuentra contenido en el Artículo 4 de nuestra Ley Suprema que reza: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna

⁵ Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, pág. 362.

persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.”

e) Principio de irretroactividad de la ley

Toda norma jurídica tiene una vigencia temporal, determinado por los elementos reales, sociales e históricos del medio en que se aplica y en este sentido, el principio de irretroactividad de la ley se refiere a que los preceptos jurídicos carecen de fuerza legal sobre el pasado, una ley solo se aplica a los hechos que se realizan a partir de su vigencia y no a los acontecimientos ocurridos con anterioridad a la fecha en que empieza a regir. La excepción a este principio se encuentra en materia penal, así lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 15: “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.”

Con fundamento en este principio, nos dice el jurista Jorge Mario Castillo González, el Derecho Tributario Penal reconoce la retroactividad de las normas penales en materia fiscal cuando establezcan sanciones más benignas a favor del contribuyente o responsable infractor, o bien supriman infracciones.⁶

Al tenor del Artículo 66 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala: “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.”

⁶ Castillo González, **Constitución política de la República de Guatemala, comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, documentos de apoyo, opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad**, pág. 27.

f) Principio de defensa

Este principio constitucional instituye la obligación de las autoridades administrativas y judiciales de escuchar previamente a los sujetos procesales antes de resolver un asunto en que se sancionen, condenen o afecten los derechos de la persona. La defensa se realiza cuando se le concede audiencia al interesado y se le invita a expresar su actitud frente a la pretensión de la contraparte, antes y después del pronunciamiento de la resolución a efecto de que cada una ofrezca y produzca pruebas. La violación de este principio en un procedimiento administrativo o en un proceso judicial produce la nulidad absoluta de lo actuado a partir del momento en que se cometa la infracción.

Al respecto, Castillo González expone que en el derecho administrativo el principio de derecho de defensa obliga al funcionario y empleado público a que se sometan a la publicidad del procedimiento administrativo toda vez que la publicidad consiste en comunicar a los interesados todas las actuaciones y decisiones administrativas.⁷

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 12 de nuestra Constitución Política, que estipula: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.”⁸

⁷ **Ibíd.**, págs. 21 y 22.

⁸ Sobre este tema, el Artículo 4º. de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad es más específica al indicar que en todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las garantías propias del debido proceso, el cual lleva implícita el principio de derecho de defensa.

g) Principio de no confiscación

Cuando utilizamos el termino confiscar hacemos referencia al hecho de perjudicar a la persona en su patrimonio al imponerle cargas tributarias excesivas. El deber constitucional de contribuir con los gastos del estado por medio de los tributos, la realizan las personas individuales o jurídicas de acuerdo a su capacidad de económica. Por tal motivo, el principio de no confiscación establece que la riqueza y los bienes de los contribuyentes o responsables no pueden verse afectados con la imposición de los tributos.

En el sistema jurídico tributario de Guatemala, como protección al derecho de propiedad de las personas: “Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.” (Artículo 41 de la Constitución Política de la Republica de Guatemala).

1.4. La superintendencia de administración tributaria

Hemos determinado que el objetivo principal del derecho tributario es la regulación de la actividad del Estado en la obtención de los tributos y esa función fiscal se encuentra a cargo de un órgano administrativo cuyo origen deviene de los compromisos fiscales adquiridos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público: la Superintendencia de Administración Tributaria. La denominación de esta entidad estatal descentralizada puede abreviarse SAT de conformidad al Artículo 2º. Del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La SAT tiene a su cargo la Administración Tributaria y es: “una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional” para ejercer las funciones de administración tributaria y aduanera,

gozando para el efecto de “autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.⁹

El Estado ha delegado en este órgano administrativo facultades para administrar, recaudar y fiscalizar los tributos; su oficina central se encuentra ubicada en la ciudad de Guatemala y puede establecer dependencias en cualquier lugar del territorio nacional.

1.5. Organización y funciones de los órganos de la superintendencia de administración tributaria

Para terminar con este capítulo en el que de forma general se ha estudiado al derecho tributario así como al órgano administrativo encargado de la administración de los tributos, creemos conveniente aludir brevemente sobre la organización interna de la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que de la adecuada organización de un órgano administrativo depende en mucho su buen funcionamiento y cumplimiento de sus atribuciones.

La organización de la SAT se encuentra constituida de la siguiente forma:

- a) “El directorio, con los servicios de Auditoria Externa y Asesoría Técnica;
- b) La Superintendencia, de la que dependen las Direcciones de Auditoria Interna y de Asuntos Jurídicos, y las Gerencias de Apoyo; Recursos Humanos; Informática; Administrativa Financiera; y Planificación y Desarrollo Institucional;

⁹ Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1-98, **Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria**, Artículo 1º.

- c) Las intendencias de Aduanas, de Recaudación y Gestión, y de Fiscalización;
- d) Coordinaciones Regionales: Central, Sur, Occidente y Nororiente, de las cuales dependen jerárquicamente las Oficinas Tributarias Departamentales y las Aduanas.” (Artículo 2.- Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo número 2-98 del Directorio de la SAT).

Las principales funciones de los órganos de la SAT se describen a continuación:

a) El directorio

El directorio como cuerpo colegiado y máxima autoridad es el órgano de dirección superior de la SAT y le corresponde establecer las políticas de gestión administrativa y velar por su buen funcionamiento. Asimismo, emite opinión sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiere afectar la recaudación tributaria; y aprueba o dicta las disposiciones internas, que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria, de las leyes tributarias y aduaneras, y de sus reglamentos. (Artículos. 5º. y 6º. del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo número 2-98 del Directorio de la SAT).

b) El superintendente de administración tributaria

El superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT, encargado de ejecutar todas las decisiones y resoluciones que emanen del directorio.

Dentro de sus funciones le corresponde la administración y dirección general de la SAT, sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que corresponden al Directorio; asimismo, cuenta con el apoyo de la unidad de auditoría interna y la unidad de asuntos jurídicos. Tiene facultad para celebrar los contratos, convenios y, en general, toda clase de actos jurídicos vinculados con el desarrollo de las atribuciones de la SAT o relacionados con la administración de los recursos humanos, bienes muebles e inmuebles, materiales y financieros que le sean asignados.¹⁰

c) La intendencia de aduanas

La intendencia de aduanas tiene a su cargo la planificación y coordinación del control e intervención fiscal del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la República, sometidos a los distintos regímenes aduaneros; analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; coordina, planifica y controla las funciones atribuidas a la SAT en materia de prevención y actuación contra la defraudación y el contrabando aduanero; administra el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los Convenios y Tratados Internacionales ratificados por Guatemala. (Artículo 24. Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo número 2-98 del Directorio de la SAT).

d) La intendencia de recaudación y gestión

Este órgano administrativo de la SAT dirige las actividades relacionadas con la gestión, recaudación, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la SAT; asimismo planifica, coordina y evalúa las actividades vinculadas con la

¹⁰ Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1-98, **Ob. Cit.**, Artículo 22. También leer el Artículo 15º. del reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

creación y administración de los registros que por la ley le corresponde llevar a la Superintendencia de Administración Tributaria y, administra las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes entre otras. (Artículo 25. Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo número 2-98 del Directorio de la SAT).

e) La intendencia de fiscalización

La intendencia de fiscalización es la responsable de planificar y programar en el ámbito nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el comercio exterior de las mercancías. Además coordina y controla la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización; analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia. También tiene dentro de sus funciones resolver en forma originaria las solicitudes y procedimientos originados por las acciones de verificación o en materia de fiscalización, conforme a lo establecido en el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, con excepción de aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa, pues esto corresponde al Superintendente. (Artículo 26. Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo número 2-98 del Directorio de la SAT).

f) Las coordinaciones regionales

Las coordinaciones regionales dependen jerárquicamente del Superintendente y funcionalmente de las Intendencias. Se encuentran establecidos cuatro coordinaciones regionales: Central, Sur, Occidente y Nororiente. Cada coordinación regional tiene su propia sede y competencia territorial en materia tributaria sobre las oficinas tributarias departamentales y las aduanas de su jurisdicción, coordinando las actividades en materia de recaudación, fiscalización y supervisión aduanera. (Artículo 32.- Reglamento

Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo número 2-98 del Directorio de la SAT).

CAPÍTULO II

2. El procedimiento administrativo en materia tributaria

2.1. Concepto de procedimiento administrativo tributario

Antes de desarrollar el tema del procedimiento administrativo tributario es necesario aclarar la diferencia que existe entre proceso y procedimiento.

Este punto nos parece muy importante si tomamos en cuenta que en la doctrina jurídica existen algunos autores que se refieren al proceso y procedimiento como términos sinónimos, sin embargo, se ha establecido que son dos figuras procesales distintas. Por un lado, el proceso es una sucesión de actos que se desarrollan paulatinamente con el objetivo de resolver un litigio sometido al conocimiento de autoridad competente, es el sistema establecido para el desarrollo de la actividad jurisdiccional; en cambio el procedimiento es la coordinación de los actos que se realizan y que se encuentran ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, en otras palabras es la forma en que se desenvuelve o ejecuta el proceso.

Los juristas Guillien y Vincent -citados por Manuel Ossorio- definen el procedimiento como: “el conjunto de formalidades que deben ser seguidas para someter una pretensión a la Justicia”¹¹.

En relación al procedimiento administrativo se sostiene –en sentido lato- que esta conformado por el conjunto de diligencias y formalidades que se exigen para realizar un acto administrativo. En sentido restringido, el procedimiento administrativo es el conjunto de reclamaciones que el particular

¹¹ Ossorio, **Ob. Cit.**, pág. 613.

hace ante la administración por la violación o desconocimiento de un derecho.¹²

Por su parte, el Licenciado Rafael Godinez Bolaños define el procedimiento administrativo como: “el conjunto ordenado o sistemático de actuaciones administrativas sucesivas, que se inicia de oficio o por solicitud de interesado, a cargo de funcionarios públicos de la administración estatal centralizada, desconcentrada, descentralizada y autónoma o de los concesionarios privados de servicios y obras públicas, con o sin la intervención de terceros, que se desarrollan para conformar decisiones o resoluciones de fondo, con el objeto de cumplir las funciones que les asigna la ley, la preparación y ejecución de planes de trabajo, resolver peticiones, imponer sanciones administrativas y resolver impugnaciones y que formalmente se representa con el expediente escrito o grabado por **medios electrónicos**, debidamente fundamentado en los principios y normas legales que integran el orden jurídico vigente”.¹³ (El resaltado en negrita es nuestro)

En nuestro sistema jurídico, el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, constituye el cuerpo legal de carácter público que regula el procedimiento administrativo en materia fiscal, salvo lo relativo en materia aduanera y municipal y en aquellos casos cuando una ley específica tributaria sistematice su propio procedimiento.

Respecto al procedimiento administrativo tributario consideramos que el mismo puede ser conceptuado como la serie de formalidades y gestiones que debe observar la Administración Tributaria para la emisión de un acto administrativo que afecte o sancione los derechos del contribuyente o responsable.

¹² Porras y López, **Ob. Cit.**, pág. 137.

¹³ Godinez Bolaños, **El procedimiento administrativo**, pág. 19.

2.2. Clasificación del procedimiento administrativo tributario

La clasificación del procedimiento administrativo tributario obedece a las diversas actuaciones que pueden realizarse ante la SAT. En la Administración Tributaria el procedimiento no es unitario, al contrario el mismo se conforma por una serie de actividades que se relacionan para luego emitir una resolución definitiva. La complejidad que presenta ocasiona que algunas fases en que se divide alcancen en ocasiones individualización funcional; esto hace que los actos administrativos tributarios puedan ser impugnados y sometidos a control jurisdiccional.

De acuerdo a lo estipulado en el Código Tributario, el procedimiento administrativo fiscal puede clasificarse en:

2.2.1. “Procedimientos que generan la emisión de una resolución concluyente de la Superintendencia de Administración Tributaria. Dentro de estos citamos:

2.2.1.1. Procedimiento para la determinación de la obligación tributaria.

2.2.1.2. Procedimiento de reconocimiento de exenciones o beneficios fiscales.

2.2.1.3. Procedimiento sancionatorio por infracciones.

2.2.1.4. Procedimiento de devolución de crédito fiscal del impuesto al valor agregado a exportadores.

2.2.1.5. Procedimiento de gestión y recaudación.

2.2.1.6. Procedimiento de Consulta.

2.2.1.7. Procedimiento de inscripción de contribuyentes y responsables.

2.2.1.8. Procedimiento de cierre temporal de empresas o negocios por reincidencia.

2.2.2. Procedimientos que regulan los recursos para impugnar las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria. Como ejemplo de estos procedimientos tenemos:

2.2.2.1. Procedimiento de impugnación en la vía administrativa.

2.2.2.2. Procedimiento de impugnación en el proceso contencioso administrativo.

2.2.2.3. Procedimiento de ejecución de adeudos tributarios por la vía judicial.”¹⁴

Cada uno de los procedimientos relacionados son de importancia dentro de las funciones administrativas de la SAT, pero para efectos del presente estudio solo se hará referencia al procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación fiscal y de forma general al procedimiento para imponer sanciones tributarias.

2.3. Las atribuciones de las autoridades

El Artículo 135 inciso c) de la Constitución Política de la Republica de Guatemala establece que es un deber cívico de los guatemaltecos contribuir con los gastos públicos en la forma prescrita en la ley. En efecto, los guatemaltecos y extranjeros que realizan los presupuestos de hechos generadores de tributos establecidos en las leyes fiscales se convierten en sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, teniendo facultad la SAT de exigir coactivamente el pago de los impuestos si el contribuyente o responsable no cumple su obligación voluntariamente.

El Estado ha delegado facultades suficientes a las autoridades de la Administración Tributaria para que administren, recauden, controlen y

¹⁴ Menéndez Ochoa, Ángel, **Compilación de leyes tributarias, superintendencia de administración tributaria, documentos sobre derecho tributario**, pág. 5-A.

fiscalicen los tributos (Artículos 98 al 101 del Código Tributario). Si el sujeto pasivo de la relación fiscal no se manifiesta ante la SAT para determinar su obligación fiscal o infringe las normas tributarias, las autoridades del fisco tienen la facultad de iniciar de oficio -característica de la semi autonomía científica del derecho tributario- los procedimientos respectivos con el fin de recaudar los ingresos que el estado necesita para cumplir con sus obligaciones constitucionales. De lo anterior se desprende que la función de las autoridades administrativas en materia tributaria, se divide en dos: a) la actividad genérica administrativa y b) la actividad específica de determinación y liquidación de los créditos fiscales.¹⁵

2.4. El procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación fiscal

Ante la administración tributaria se pueden ejecutar diversos procedimientos cuyo objetivo es verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Así tenemos el procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación fiscal, conformado por un conjunto de actos a través de los cuales el particular en su condición de contribuyente o responsable ó bien la SAT, según sea el caso, declaran la existencia de la obligación tributaria, procediendo a calcular la base imponible y su correspondiente cuantía ó bien manifiestan la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

La determinación de la obligación fiscal la puede realizar el propio sujeto pasivo por medio de formularios que proporciona la administración tributaria (determinación voluntaria o autodeterminación), empero, si se da el caso de que éste no declare la existencia de la obligación fiscal, la SAT puede realizar de oficio las diligencias establecidas en el Código Tributario para

¹⁵ Porras y López, **Ob. Cit.**, pág. 132.

obtener el pago de los tributos y evitar que los contribuyentes o responsables se sustraigan del cumplimiento de sus obligaciones (determinación de oficio). Asimismo, la determinación de la obligación tributaria la pueden realizar conjuntamente el sujeto pasivo y el sujeto activo de la relación fiscal y a este acto se le denomina determinación mixta.

2.5. Fases del procedimiento administrativo para determinar la obligación tributaria

2.5.1. Inicio

Como ya lo mencionamos, de acuerdo a lo establecido en los Artículos 105 y 107 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, existen tres formas de iniciar el procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria:

- a) La determinación voluntaria
- b) La determinación de oficio
- c) La determinación mixta.

El inicio de forma voluntaria tiene lugar cuando el contribuyente o responsable declara ante la SAT, la existencia de la obligación fiscal y ésta procede a calcular la base imponible y su cuantía para que inmediatamente después el sujeto pasivo de la relación tributaria proceda a pagar el tributo correspondiente.

La determinación de oficio tiene lugar cuando el contribuyente o responsable no presenta su declaración de la existencia de la obligación tributaria o bien cuando es fiscalizado por la SAT no suministra la información necesaria para establecer la obligación fiscal. Aquí se resalta una característica del proceso administrativo tributario derivada de la ley: su

oficiosidad; es decir, será promovido sin necesidad de requerimiento alguno del sujeto pasivo.

La determinación de la obligación tributaria en forma mixta se realiza mediante la acción coordinada de la SAT y el sujeto pasivo.

Para efectos del presente estudio, a continuación haremos referencia al procedimiento administrativo tributario de oficio. En caso que no hubiera manifestación del contribuyente o responsable sobre su obligación fiscal o bien presentada su declaración, esta resultare inexacta, la intendencia de recaudación y gestión en coordinación con la intendencia de fiscalización de la SAT procede de oficio a realizar la determinación del tributo pero previamente debe solicitar al sujeto pasivo la presentación de las declaraciones omitidas, fijándole para ello un plazo de diez días hábiles. Si el contribuyente o responsable no presenta su declaración en este plazo, la administración tributaria en ejercicio de las facultades que le ha delegado el Estado procede de oficio a determinar la cuantía del tributo a pagar.

2.5.2. Verificación o comprobación

Luego del reconocimiento del tributo, la Administración Tributaria procede a verificar “las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos” y “si procediere, formulará los ajustes que correspondan” expresando “los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o responsable (Artículo 146 del Código Tributario).

En esta fase del procedimiento administrativo para la determinación de la obligación fiscal, la intendencia de fiscalización procede a comprobar y examinar los hechos, actos y circunstancias que componen el hecho imponible. Es decir, la SAT no acepta en principio del todo fidedigno los datos obtenidos

de la declaración voluntaria o de la determinación de oficio, sino que los somete a verificación para luego proceder a la liquidación del tributo.

Aunque la etapa de liquidación del tributo no se encuentra regulada de forma expresa y precisa en el Código Tributario, la misma se realiza en la práctica del procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación fiscal. El Artículo 146 es el único precepto legal que menciona la liquidación al normar lo relativo a los ajustes que la Administración Tributaria puede realizar.

Según Ángel Menéndez Ochoa la liquidación es: “Una serie de actos administrativos que partiendo del hecho imponible, concluye en un acto concreto y de determinación de la obligación tributaria, que la hace líquida y exigible”.¹⁶

El autor citado distingue dos categorías de liquidación:

- a) Liquidación provisional
- b) Liquidación definitiva

a) Liquidación provisional

Esta operación -dice Menéndez Ochoa- se realiza con fundamento en los datos que proporciona el sujeto pasivo de la relación tributaria, al realizar su declaración fiscal o bien con la información que obtiene la Administración Tributaria cuando realiza el procedimiento de oficio. Elaborada la liquidación fiscal provisional, la SAT confiere audiencia al contribuyente o responsable a efecto de que éste al conocerla proceda a preparar sus argumentos de defensa fundadas en prueba que debe ofrecer al evacuar la audiencia que se le otorgue.

¹⁶ Menéndez Ochoa, **Ob. Cit.**, pág. 8-A.

b) Liquidación definitiva

Menéndez Ochoa sostiene que por este acto la Administración Fiscal determina la cuantía de la obligación y la vuelve exigible, con la emisión de la resolución administrativa. La resolución debe llenar los requisitos que estipula el Artículo 150 del Código Tributario.¹⁷

2.5.3. Audiencia

Realizada la liquidación provisional se le notifica al deudor tributario. La Administración Tributaria procede a oír al contribuyente o responsable para que exprese su conformidad o inconformidad con los ajustes formulados y haga valer su derecho constitucional de defensa. La audiencia se concede por el plazo de treinta días hábiles, si se trata de ajustes; si el procedimiento es por la aplicación de sanciones, la audiencia se otorga por el plazo de diez días hábiles.

El contribuyente o responsable, al evacuar la audiencia puede formular su oposición y ofrecer los medios de convicción respectivos para oponerse a la pretensión de la Superintendencia de Administración Tributaria (Artículo 146 del Código Tributario).

2.5.4. Período de prueba

Esta etapa del procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria se otorga sin más trámite, resolución o notificación, si el contribuyente o responsable al evacuar la audiencia que se le confiere, solicita la apertura de prueba por estar en oposición con la liquidación provisional realizada por la intendencia de recaudación y gestión de la SAT. Esta facultad del sujeto pasivo de la relación tributaria es entendible si se recuerda que en todo proceso los hechos controvertidos están sujetos a prueba.

¹⁷ **Ibíd.**

El plazo en que debe realizarse es de treinta días hábiles improrrogables, si se trata de ajustes, que se computan a partir del sexto día hábil posterior al vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia. Pero si el procedimiento se refiere a la imposición de sanciones, la SAT otorgará al contribuyente o responsable el término improrrogable de diez días hábiles (Artículo 146 tercer párrafo del Código Tributario).

2.5.5. Diligencias para mejor resolver

Esta figura jurídica es más conocida dentro de los procesos judiciales que en los administrativos, sin embargo, el ordenamiento tributario de Guatemala lo ha incluido dentro del procedimiento administrativo para la determinación de la obligación fiscal.

De conformidad a lo establecido en los Artículos 144 y 148 del Código Tributario, su aplicación tiene por objeto que la Administración Tributaria tenga más elementos de convicción antes de emitir la resolución final. Se puede acordar de oficio o a petición de parte, haya o no evacuado el contribuyente o responsable la audiencia. El plazo en que deben practicarse es de quince días hábiles.

2.5.6. Resolución

La resolución la podemos definir como un acto procesal, judicial o administrativo, por el cual la autoridad competente resuelve el asunto sometido a su conocimiento; en el campo de la Administración Pública nos referimos en forma específica al acto administrativo. Dentro del procedimiento administrativo para la determinación de la obligación fiscal, la intendencia de recaudación y gestión puede emitir la resolución correspondiente en tres momentos:

1) Cuando el contribuyente o responsable manifiesta su conformidad parcial con algunos de los ajustes formulados por el ente fiscalizador, caso en el cual se procede a declarar firmes los ajustes aceptados a través de la resolución de mérito. Se realiza la liquidación respectiva y se otorga un plazo improrrogable de diez días hábiles para su pago (Artículo 146 del Código Tributario).

2) Cuando el contribuyente o responsable no comparece a evacuar la audiencia que se le otorga, la Administración Tributaria emitirá resolución estableciendo el monto del tributo, intereses, recargos y multa, según sea el caso (Artículo 147 del Código Tributario).

3) Cuando se han realizado todas las etapas del procedimiento, es decir, la SAT ha concluido la fase de fiscalización e investigación para poder determinar la obligación tributaria, el contribuyente o responsable ha aportado las pruebas sobre lo manifestado por el ente fiscalizador en la liquidación provisional debidamente notificada con las formalidades de Ley. Verificada cada una de las etapas relacionadas, la Administración Tributaria procede a efectuar la liquidación final mediante una resolución

La Administración Tributaria deberá dictar la resolución que contenga la liquidación final dentro de los treinta días hábiles siguientes de que concluya el procedimiento (Artículo 149 del Código Tributario).

La resolución que emite la Administración Tributaria en el procedimiento de determinación de la obligación fiscal tiene las siguientes características:

- a. “Es un acto administrativo de naturaleza definitiva
- b. Es impugnabile por medio de un recurso de revocatoria
- c. Pone fin al procedimiento tributario de determinación de la obligación

tributaria o de la sanción respectiva, o ambos aspectos.”¹⁸

- d. Una vez firme, hace exigible el pago del tributo, la multa o intereses respectivos.

2.5.7. Notificación

Toda resolución que dicte la Superintendencia de Administración Tributaria debe darse a conocer al contribuyente o responsable por medio de la notificación. Sobre este tema se profundizará en el capítulo cuarto del presente estudio.

2.6. El procedimiento administrativo tributario para imponer sanciones

El Código Tributario establece supuestos jurídicos que constituyen infracciones tributarias e infracciones específicas, respectivamente. Entre las infracciones tributarias se pueden citar el pago extemporáneo de las retenciones, la mora, la omisión del pago de tributos, etc. (Artículo 71 del Código Tributario).

Con el calificativo de infracciones específicas se tiene contemplado, entre otras, por ejemplo: la realización de actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en cada impuesto a que esté afecto. (Artículo 85 del Código Tributario).

Si el sujeto pasivo de la obligación tributaria adecua su conducta a cualquiera de los supuestos constitutivos de infracción, es decir viola una norma tributaria, la Administración Tributaria como ente encargada de verificar el cumplimiento de las leyes fiscales, esta facultada por la legislación para imponer la sanción que corresponda.

¹⁸ **Ibíd.**, pág. 11-A.

Las infracciones tributarias de mora, incumplimiento de obligaciones formales, la resistencia a la acción fiscalizadora, la omisión de pago de tributos y el pago extemporáneo de retenciones, se encuentran sancionados con multa.

Sanción distinta tienen contemplados las infracciones específicas reguladas en el Artículo 85 del Código Tributario, ya que se encuentran sancionadas con la imposición del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.

En ambos casos la SAT debe cumplir las formalidades establecidas en la legislación fiscal para poder imponer una sanción tributaria.

De forma general podemos decir que el procedimiento administrativo tributario para la imposición de la sanción de multa es el siguiente:

- a) Si la SAT comprueba la existencia de violaciones de normas fiscales relativas al cumplimiento de obligaciones formales, concede audiencia al contribuyente o responsable por el plazo de diez días hábiles improrrogables. (Artículos 94 y 146 del Código Tributario).
- b) El contribuyente o responsable puede solicitar la apertura a prueba al evacuar la audiencia. El plazo en que debe realizarse es de diez días hábiles improrrogables. (Artículo 146 del Código Tributario).
- c) La Administración Tributaria puede ordenar diligencias para mejor resolver que se verificarán en un plazo no mayor de quince días hábiles. (Artículo 144 del Código Tributario).

- d) Dentro de los treinta días hábiles siguientes de concluido el procedimiento, la SAT deberá resolver sobre la existencia o no de la infracción. (Artículo 149 del Código Tributario).

- e) La resolución por la cual se impone una sanción al contribuyente o responsable infractor debe ser notificada en forma personal dentro del plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución. (Artículo 132 del Código Tributario).

Otro procedimiento se debe observar para la imposición de la sanción de cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. De conformidad al Artículo 86 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, las formalidades a seguir son las siguientes:

- 1) Al constatarse la Superintendencia de Administración Tributaria de la comisión de una de las infracciones específicas contempladas en el artículo 85 del Código Tributario, lo documentará en acta.

- 2) La Administración Tributaria presenta solicitud dirigida al Juez penal competente solicitándole la emisión de la resolución que decrete el cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.

- 3) Recibida la solicitud de la SAT, el juez bajo su responsabilidad, fijará una audiencia oral dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes de recibida la solicitud. En esta audiencia se escucha a las partes y se reciben las pruebas pertinentes. Para el efecto, a la audiencia deberá asistir un Representante Legal de la Superintendencia de Administración Tributaria, que es el Superintendente, o en su defecto,

un mandatario especial judicial con representación o un funcionario de SAT, designado por el Superintendente para este tipo de actos.

- 4) Concluida la audiencia, el juez de manera inmediata emitirá la resolución correspondiente y, cuando proceda ordenará el cierre temporal.
- 5) El cierre temporal lo ejecutará el juez penal que lo decreto con la intervención de un representante de la Administración Tributaria. En la empresa, establecimiento o negocio se impondrá los sellos oficiales que indicarán: “CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN FISCAL, POR ORDEN JUDICIAL”.

Por último diremos que el procedimiento administrativo tributario para imponer sanciones es resuelto por el Superintendente de la Administración Tributaria (Artículo 25 inciso 1), Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo número 2-98 del Directorio de la SAT).

CAPÍTULO III

3. La internet

3.1. Origen e historia

El origen de la internet se remonta a los años sesenta, época de la guerra fría entre los Estados Unidos y la Unión Soviética.

Antes del nacimiento de la internet, una red de computadoras funcionaba con un computador central o servidor a la que se conectaban las terminales para que funcionaran en conjunto pero esta operación tenía un gran inconveniente: si el servidor fallaba, también fallaban las terminales conectadas a ella.¹⁹ Ante esta situación la Agencia de Proyectos Avanzados de la Defensa de Estados Unidos de América (ARPA) puso en marcha un proyecto de investigación propuesto por Robert Taylor, director de la Oficina para las Tecnologías de Procesado de la Información (IPTO) de esa época, cuyo fin era “desarrollar técnicas y tecnologías para conectar redes de varios tipos y protocolos de comunicación que permitieran a las computadoras una comunicación libre por medio de diversas plataformas y redes,”²⁰ es decir, obtener una red resistente a fallos de tal forma de que si un ordenador fallaba, los demás podrían seguir trabajando.

El proyecto fue denominado ARPAnet²¹, primera red de comunicación por paquetes entre computadoras, formándose así la red antecesora de

¹⁹ Barrios Osorio, Omar Ricardo, **La internet y el comercio electrónico, determinación de los fundamentos para su sistematización jurídica en Guatemala, según el desarrollo actual de estas actividades**, pág. 9.

²⁰ Soto Pérez, Gloria, **El origen de internet**, <http://microasist.com.mx/noticias/internet/gspin0304.shtml>, (9 de mayo de 2004).

²¹ También llamada red informática de defensa de los Estados Unidos de Norteamérica.

Internet. El plan funcionó en sus inicios con un programa de computación denominado Network Control Protocol –NCP- que lo hizo funcionar de forma descentralizada consiguiendo interconectar computadoras de diferentes fabricantes (diferentes hardware y software). El primero de enero de 1983 ARPAnet cambió el protocolo NCP por el protocolo denominado Transmisión Control Protocol / Internetworking Protocol –TCP/IP- lo que representó la expansión de la Internet en todo el mundo.²²

Debido a la configuración abierta de la red ARPAnet, no hubo inconveniente a que universidades e investigadores tuvieron acceso a ella. Sin embargo, la unión del mundo académico a la red hizo que se separara la sección militar de la civil para la protección de los intereses militares.

Posteriormente nació la Fundación Nacional de Ciencias de los Estados Unidos -NSF (National Science Foundation)-, organización que inició el desarrollo de NSFNET y luego se convirtió en la principal red troncal de Internet, complementada después con las redes NSINET Y ESNET, que al final formaron enlaces denominados Backbones (esqueleto básico, espina dorsal o columna vertebral de la internet). Transcurrido no mucho tiempo aparece el término “Internet”, desapareciendo así la expresión ARPAnet a finales de los años ochenta.²³

Hoy por hoy internet incluye alrededor de cinco mil redes en todo el mundo y más de cien protocolos distintos basados en TCP/IP. Este último se configura como el protocolo de la red de redes; y continuamente se añaden nuevos y más rápidos enlaces y servicios para satisfacer las crecientes necesidades.

²² Barrios Osorio, Omar Ricardo, **Ob. Cit.**, pág. 9 y 10.

²³ Muñz, Stefan, **Origen de internet**, 2002, <http://es.selfhtml.org/introducción/internet/origen.html> (9 de mayo de 2004).

Ahora bien, respecto a los comienzos de la aplicación de la internet en Guatemala, el Licenciado Omar Ricardo Barrios Osorio, catedrático del curso Derecho e Informática en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, nos expone que fue el ingeniero Luis Furlán, director del Centro de Estudios de Informática Aplicada de la Universidad del Valle de Guatemala, quien por necesidades de comunicación e información con otros científicos y académicos, inicio el manejo de la internet en nuestro país.

En el año de 1992 se crea el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología - CONCYT- y a raíz del establecimiento de esta institución se evalúa la afiliación de Guatemala al mundo virtual de la internet; es así como la Comisión de Información e Informática, una de las comisiones que integraban la parte ejecutora del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, presenta el primer proyecto denominado Mayanet. Sin embargo, por obstáculos legales y políticos que se presentaron fue hasta en 1995 que el proyecto inició con todos los servicios de internet. Posteriormente nacieron diversas empresas comerciales ofreciendo el servicio, entre ellas TELGUA, COMCEL, TELEFÓNICA Y TERRA.²⁴

Podemos concluir entonces que los comienzos de la red de redes en Guatemala fueron exclusivamente con propósitos académicos.

3.2. Definición de Internet

El vocablo Internet -nos dice Barrios Osorio- constituye una contracción de Internetwork System (Sistema de Intercomunicación de Redes), aunque

²⁴ Barrios Osorio, **Ob. Cit.**, págs. 10 y 11.

existen algunos peritos que afirman que la palabra es en realidad una contracción de INTERNacional NET (Red Internacional de Computadoras).²⁵

Es común que técnicamente se defina a Internet como una red de redes a escala mundial de millones de computadoras interconectadas con el conjunto de protocolos TCP/IP.

Por nuestra parte citamos la definición que nos aporta el Licenciado Omar Ricardo Barrios Osorio por considerar que es muy técnica y completa al decir que: “la Internet es el conjunto de computadoras, redes y dispositivos de telecomunicaciones, conectados por medio de enlaces, tanto nacional como internacionalmente, que permiten la comunicación, el intercambio de información y servicios, a través de un protocolo común”²⁶.

3.3. Estructura general

Resulta necesario conocer los elementos que conforman la Internet para poder entenderlo en su aspecto técnico y legal. En este sentido, examinaremos algunos términos para comprender su integración y funcionamiento. Dentro de ellos citamos:

a) Proveedor de servicio de Internet –PSI-

El proveedor de servicio de Internet viene a ser toda empresa que proporciona acceso a la red de redes, dirige las comunicaciones del cibernauta al servidor adecuado. Usualmente es el PSI quien absorbe los altos costos de la tecnología e infraestructura que representa conectarse a Internet, distribuyendo el servicio a un costo mínimo.

²⁵ **Ibíd.**, pág. 11.

²⁶ **Ibíd.**

b) Usuario

También llamado Internauta o Cibernauta. Es la persona que navega en Internet a través de un computador u otro instrumento capaz, con el fin de utilizar los servicios de información y comunicación que esta le proporciona.

c) Servidores

Los servidores lo conforman las computadoras que brindan acceso a Internet y son el instrumento inmediato para que los usuarios puedan disfrutar los beneficios que provee la red.²⁷

d) Backbone

Conocido también como espina dorsal, esqueleto básico o columna vertebral de la Internet. Al respecto, Barrios Osorio nos dice que: “Backbone es el conjunto de líneas de datos de alta velocidad que conectan redes mayores de computadoras a nivel mundial.” De esta forma, el backbone es un sistema de unión o entrelace por medio de la cual las redes pequeñas se convierten en una red total.

e) Protocolo

Protocolo en internet es un conjunto de normas de carácter técnico que la computadora utiliza para comunicarse a través de las redes; su aplicación permite la transmisión de datos, especialmente para el formato y la transferencia. La internet aplica la familia de protocolos TCP/IP para establecer enlaces²⁸.

f) TCP/IP

Es el lenguaje común que en Internet aplican las computadoras para comunicarse sin importar su marca, estructura o tecnología. El TCP/IP

²⁷ **Ibíd.**, pág. 12.

²⁸ Soto Pérez, Gloria, **Ob. Cit.**

equivale a la abreviatura de los dos protocolos más utilizados en la red de redes y son:

1. TCP (Transmisión Control Protocol)

Este protocolo se encarga de segmentar los mensajes en los paquetes de datos, numerar estos paquetes para posibilitar su reensamblaje y añadir cierta información necesaria para la transmisión y posterior decodificación del paquete de datos y para la detección de posibles errores²⁹.

Fue en el año de 1973 que los protocolos TCP/IP se pusieron en marcha, lo que generó el desarrollo y expansión de la Internet en el mundo entero.

2. IP (Internet Protocol)

El protocolo IP se encarga de encontrar en la red mundial el computador con el que se desea hacer conexión y de manejar junto con el TCP todo lo relacionado a la comunicación con las dos terminales.

Hender Molina, nos enseña que los ordenadores conectados a Internet se pueden clasificar en tres tipos:

- a) los equipos enrutadores,
- b) los computadores o equipos servidores y
- c) las computadoras o PC terminales.³⁰

Los equipos enrutadores –nos dice Molina– son computadoras interconectadas de forma permanente a Internet, controlan la información que pasa a través de las mismas y conocen los computadores servidores y

²⁹ <http://www.um.es/gtiweb/curso/uno.htm> (9 de mayo de 2004).

³⁰ Molina, Hender, **Manual de internet**, 2 de marzo de 2002, <http://www.angelfire.com/la/hmolina/internet.html> (9 de mayo de 2004)

terminales que están conectados a ellas. Su función radica en transportar la información de un enrutador a otro hasta que llegue a su destino.

Los equipos servidores son aquellos que permanentemente se encuentran conectados entre si mediante internet, en ellos se encuentra almacenada toda la información.

En cambio, los computadores personales o PC son los equipos utilizados por el usuario para conectarse a Internet. El cibernauta solo tiene contacto con las computadoras terminales no así con los enrutadores y servidores ya que le son invisibles.

Los PC terminales se conectan a internet cuando el usuario así lo desee y están ubicadas en redes de área local (LAN, Local Área Network), redes de área metropolitana (MAN, Metropolitan Área Network), redes de área extensa (WAN, Wide Área Network) o en residencias, hogares u oficinas³¹.

3.4. Aplicaciones de las comunicaciones

La internet ha implantado una nueva variedad de conceptos, actividades y prácticas, convirtiéndose en un revolucionario medio de comunicación e información que ofrece distintos servicios y aplicaciones que constantemente son renovadas y perfeccionadas para satisfacer las necesidades de los usuarios. Conforme vaya progresando cada vez más la tecnología, así también Internet ira transformándose. Las aplicaciones que hoy se utilizan probablemente ya no se empleen mañana, sino otras.³²

³¹ **Ibíd.**

³² Barrios Osorio, **Ob. Cit.**, pág, 17.

3.5. Aplicaciones generales de la internet

Atendiendo al uso que actualmente se le da a cada herramienta de la telemática, podemos considerar que las aplicaciones más generales de la internet son las siguientes:

- a) World Wide Web –WWW-
- b) Correo electrónico
- c) Telnet
- d) FTP
- e) Listas de interés
- f) Grupos de discusión
- g) Función de charla
- h) Videoconferencia

a) World Wide Web (www)

Conocida también como la WWW o “telaraña mundial”. Manuel Casal Lodeiro se refiere a la World Wide Web como un sistema de información que se caracteriza por el texto remarcado, un método de referencias cruzadas instantáneas. La Web, como comúnmente se le conoce, fue creado en los años noventa por el Centro Europeo de Investigación Nuclear (CERN) de Ginebra; funciona bajo el modelo clientes – servidores, que gestionan documentos hipermedia. Un servidor de Web es un programa que se ejecuta sobre un ordenador con el objetivo de servir documentos a otros cuando se lo pidan. En cambio, el cliente de WWW es un programa que hace de interfaz con el cibernauta y pide al servidor los documentos que le vaya pidiendo el usuario.

Los documentos de la Web pueden contener textos, sonidos, imágenes, películas o una combinación de estos elementos; son elaborados empleando el lenguaje llamado HTML (Hypertext Markup Lenguaje).³³

b) Correo Electrónico (e-mail)

El correo electrónico se define como “un sistema de mensajería electrónica personal, en donde el envío y despacho se realiza desde un computador a otro en cuestión de minutos, sin importar las distancias. Se utiliza para transferir en forma sencilla y económica todo tipo de información que puede contener textos, gráficos, videos, sonidos, software, etc. Inclusive archivos anexos (**attached**), sólo conociendo la dirección electrónica del destinatario”.³⁴ Para efectos del presente estudio, este tema lo desarrollaremos en el capítulo cuarto.

c) Telnet (Telecommunicating Networks)

Es un servicio prestado por Internet que permite al usuario conectarse a un ordenador remoto y tomar el control del contenido de esa computadora sin importar la distancia de ubicación; el teclado y monitor del usuario que utiliza esta aplicación se convierte en teclado y monitor del equipo remoto. Debido a que cada ordenador posee un sistema de seguridad y clave de acceso, es necesario tener la autorización de conexión del computador para poder disfrutar de esta aplicación, esto con el fin de evitar accesos no autorizados. El ordenador al que se desee conectar deber ser de sistema multiusuario ya que intentar la conexión con un computador monousuario no tendría sentido debido a que existe una persona utilizándolo: su propietario.

³³ Casal Lodeiro, **Introducción a internet**, <http://redegalega.org/casdeiro/internet/serv.htm> (9 de mayo de 2004).

³⁴ Barrios Osorio, **Ob. Cit.**, págs.17 y 20.

Esta aplicación es de gran utilidad para los administradores de redes ya que les permite efectuar cambios en los servidores, arreglar fallos, sin tener que estar físicamente frente a la maquina distante.³⁵

d) Protocolo de transferencia de archivos –FTP- (File Transfer Protocol)

Es una adaptación reducida de Telnet, consistente en un sistema que permite la transferencia de archivos de un ordenador remoto a otro, en tiempo real. El protocolo transferencia de archivos es usado habitualmente para colocar actualizaciones de páginas Web en los ordenadores que se dedican a prestar éste servicio. A través de este servicio se pueden copiar archivos desde cualquier servidor en el mundo hasta el computador del usuario que esta conectado a Internet.³⁶

e) Listas de interés o de correo (Mailing Lists)

Conocida también como listas de distribución; constituye una herramienta de las Tecnologías de la Información y Comunicaciones –TIC- que permite la distribución de mensajes y anuncios de interés común para todos los miembros inscritos en la lista. Las personas suscritas pueden intercambiar mensajes, compartir y debatir conocimientos sobre un tema en particular.

Casal Lodeiro nos dice que la lista puede ser abierta o cerrada y asimismo, tener o no un moderador. Si es abierta, cualquier usuario puede suscribirse a ella; caso contrario, estamos ante una lista cerrada. Cuando tiene un moderador los mensajes enviados a la lista pasan primero por éste, quien luego de leerlos decide en última instancia si distribuye o no el mensaje a los demás suscriptores.³⁷

³⁵ **Ibíd.**, pág. 17.

³⁶ **Ibíd.**, pag. 18.

³⁷ Casal Lodeiro, Manuel, **Ob. Cit.**

f) Grupos de discusión o de noticias (Newsgroup)

Son conocidos también como foros de discusión. Están formados por cibernautas de diversas partes del mundo que a través de e-mail se remiten mensajes y discuten vía electrónica sobre un tema particular de interés local o regional. El tema de utilidad o afectación común es enviado a un servidor de noticias que se encarga de distribuirlo a otros servidores participantes.³⁸

Barrios Osorio distingue a los grupos de discusión de las listas de interés, en que este último servicio requiere que el usuario esté suscrito para utilizarlo en cambio los grupos de discusión son públicos, no es necesario la existencia de una suscripción. Además, los mensajes solo llegan al usuario si éste lo solicita y sólo se envían aquellos que le interesan.³⁹

g) Función de charla –IRC- (Internet Relay Chat)

El autor Antonio Caravantes define el servicio de función de charla como un sistema de diálogo en línea realizado entre uno o más usuarios del servicio, en tiempo real. Los mensajes se escriben utilizando el teclado de la computadora y estos se envían a todos los participantes interconectados. En la pantalla de cada participante aparece en forma sucesiva los textos escritos por cada uno de ellos, precedidas de la identificación del autor.⁴⁰

Dentro del servicio de conversación por teclado los cibernautas se identifican con un alias o “nick name”, que no tiene ninguna relación con la dirección electrónica u otra identificación utilizada por el usuario en la Internet.

³⁸ **Ibíd.**

³⁹ Barrios Osorio, **Ob. Cit.**

⁴⁰ Caravantes, Antonio, **El IRC y los diálogos por teclado**, 1997, <http://eumed.net/grumetes/chat.htm> (9 de mayo de 2004).

El IRC no sirve solamente para entablar conversaciones, sino que también permite intercambiar ficheros y en la actualidad se ha empezado a incorporar formatos que permiten agregar fotografías y videos de los participantes.⁴¹

h) Videoconferencia

“La videoconferencia es un servicio multimedia que permite la interacción entre distintos grupos de trabajo. El servicio consiste, básicamente, en interconectar mediante sesiones interactivas a un número variable de interlocutores, de forma que todos pueden verse y hablar entre sí.”⁴² Como ejemplos de esta aplicación podemos mencionar las reuniones de trabajo, las transmisiones de seminarios y/o congresos, la intervención distante de oradores en congresos, entre otros.

⁴¹ Barrios Osorio, **Ob. Cit.**

⁴² <http://www.um.es/atika/videocon> (9 de mayo de 2004).

CAPÍTULO IV

4. La notificación electrónica

4.1. Definición de notificación

Por la importancia que representa y para tener más claro lo relevante de la notificación dentro de un proceso, en nuestro caso dentro del procedimiento administrativo tributario, previo a dar una definición de la notificación haremos una breve referencia a las garantías constitucionales del debido proceso y derecho de defensa. El Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala instituye que: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por tribunales especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente”.

Al leer el Artículo citado pareciera darnos la impresión que las garantías relacionadas son aplicables únicamente para asuntos de índole penal; pero no es así, su aplicación abarca toda la actividad judicial y administrativa. El precepto legal de similar jerarquía que respalda lo indicado es el Artículo 4.- de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, al indicar lo siguiente: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. **En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las garantías propias del debido proceso**” (el resaltado en negrita es nuestro).

Al analizar los Artículos citados deducimos que en todo proceso sea cual fuere su naturaleza, judicial o administrativa, debe observarse y cumplirse con las garantías constitucionales del debido proceso y derecho de defensa.

El debido proceso y derecho de defensa se consuma o cumple con el acto jurídico procesal denominado notificación.

En consecuencia, para no contravenir las normas del debido proceso es ineludible que en el proceso administrativo tributario de determinación de obligaciones tributarias o en el de imposición de sanciones por infracciones, se efectúen las notificaciones respectivas a los contribuyentes o responsables con las formalidades de ley.

Ahora bien, la notificación la podemos definir como la institución jurídica procesal por medio de la cual las autoridades judiciales y administrativas *ponen en conocimiento* de las personas interesadas en un proceso, el contenido de las resoluciones o actuaciones que se realizan dentro del mismo.

Doctrinaria y legalmente se ha establecido que el fin de la notificación es comunicar, poner en conocimiento de los sujetos procesales el contenido de una resolución u actuación procesal, en la forma que determina la ley.

El Licenciado Ángel Menéndez Ochoa nos dice que en el campo de la administración fiscal, la notificación viene a ser el “acto procedimental, revestido de autenticidad, por medio del cual, un servidor público, al servicio de la administración tributaria, hace saber a un contribuyente, responsable, solicitante o interesado, un acto emanado de dicha administración”.⁴³

⁴³ Menéndez Ochoa, Ángel, **Ob. Cit.**, pág. 23 -A-.

¿Qué pasaría si a un deudor tributario se le impone una multa sin habersele notificado del procedimiento iniciado en su contra, a efecto de que se defienda y aporte sus medios de prueba para oponerse a la pretensión de la administración tributaria?

La respuesta es evidente, se estarían violando los principios del debido proceso y derecho de defensa, por lo tanto, el deudor tributario no queda obligado con la decisión administrativa fiscal, ni se le puede afectar en sus derechos. (Artículo 127 del Código Tributario).

4.2. Clases de notificación en el procedimiento administrativo tributario

El término clases de notificación la utilizamos para hacer alusión a la forma en que éstas se practican. La forma de realizar las notificaciones cambia de un lugar a otro debido a que cada país tiene su propia legislación, verbigracia, en el Perú a partir del año dos mil uno, dentro de todo proceso civil se pueden realizar notificaciones por correo electrónico y existe una ley peruana específica que la regula.⁴⁴

En Guatemala, antes de que entrara en vigencia el Decreto número 03-04 del Congreso de la República, que reformara algunos Artículos del Código Tributario, las notificaciones dentro de la administración tributaria se podían efectuar según los Artículos 129, 133 y 139 de ese cuerpo legal, de las siguientes formas:

- a) Personalmente
- b) Por otro procedimiento idóneo.”
- c) Por correo certificado
- d) Por conducta concluyente

⁴⁴ Ver anexo 1.

Y ahora con la vigencia del Decreto número 03-04 del Congreso de la República de Guatemala, se agrega un nuevo medio para realizar notificaciones dentro del procedimiento administrativo tributario, modificando la forma tradicional de notificar las resoluciones administrativas:

- e) Por medio de dirección electrónica (a lo que nosotros denominamos Notificación electrónica).

Al tenor del Artículo 20 del Decreto número 03-04 del Congreso de la República de Guatemala, que reforma el Artículo 133 del Código Tributario, “La administración tributaria, podrá notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informen los contribuyentes o responsables o que les establezca la administración tributaria, lo que se acredita con el aviso o constancia de recepción o entrega que demuestre que la notificación fue recibida o entregada en la dirección electrónica del contribuyente o responsable. Una vez recibido ese aviso o constancia por medios electrónicos, el empleado de la administración tributaria a cuyo cargo esté la notificación debe imprimirlo en papel y agregarlo al expediente correspondiente, lo que servirá de prueba de que la notificación fue efectuada.”

En el Artículo 130 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, están señaladas las resoluciones de la administración fiscal que deben notificarse personalmente a los contribuyentes o responsables. Son ellos:

- a) las resoluciones que determinen tributos.
- b) Las resoluciones que determinen intereses.
- c) Las resoluciones que impongan sanciones.
- d) Las resoluciones que confieran o denieguen audiencias.
- e) Las resoluciones que decreten o denieguen la apertura a prueba.

- f) Las resoluciones que denieguen una prueba ofrecida.
- g) Las resoluciones que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto.
- h) Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo.
- i) Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan.

Todas las anteriores notificaciones, según el mismo Artículo 130 del Código Tributario, no pueden ser renunciadas y el día y la hora en que se hagan el notificador dejará constancia de ellas con su firma y con la del notificado pero si éste se negare a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida.

La forma de hacer las notificaciones personales se encuentra descrita en el Artículo 133 del Código Tributario, cuyo párrafo primero establece: “Para practicar las notificaciones, el notificador o un notario designado por la administración tributaria, irá al domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto, a la residencia, oficina, establecimiento comercial de su propiedad o al lugar donde habitualmente se encuentre o concurra quien deba ser notificado y si no lo hallare, hará la notificación por cédula que entregará a sus familiares, empleados domésticos o de otra naturaleza, o a la persona idónea y mayor de edad que se encuentre en cualquiera de los lugares indicados. Si no encontrare persona idónea para recibir la cédula o si habiéndola se negare a recibirla, el notificador la fijará en la puerta, expresando al pie de la cédula, la fecha y hora de la actuación; también pondrá razón en el expediente de haber notificado en esa forma, especificando que no encontró persona idónea, o que habiéndola encontrado, ésta se negó a recibir la cédula.”

Regula el tercer párrafo del mencionado Artículo 133 del Código Tributario, que estas notificaciones también pueden hacerse entregándose la cédula en manos del destinatario donde quiera que se le encuentre. Asimismo, mediante correo certificado y por cualquier otro medio idóneo que permita confirmar la recepción, siempre que se garantice el derecho de defensa del contribuyente.

El texto del citado Artículo contempla la notificación por medio de correo certificado.

Ahora, las preguntas que planteamos son las siguientes ¿A que se refiere el legislador al plasmar que la notificación puede realizarse por cualquier otro medio idóneo? ¿Qué hace que un medio sea idóneo para realizar notificaciones? ¿Constituye el correo electrónico un medio idóneo para efectuar notificaciones? Sobre ello se analizara cuando se trate lo relativo a la notificación por medio del correo electrónico.

En el Artículo 139 del Código Tributario se encuentra regulado la clase de notificación conocida como notificación por conducta concluyente o facultad de darse por notificado. Establece el precepto: “Si el interesado se hubiere manifestado en el expediente sabedor de la resolución, la notificación surtirá desde entonces sus efectos, como si estuviera legítimamente hecha, pero el notificador no quedará relevado de la responsabilidad que pudiere corresponderle, por el incumplimiento de las obligaciones que le impone el cargo.”

Por su parte el Artículo 134 del Código Tributario establece que “Cuando la notificación se haga por notario, se entregará a éste, original y copia de la resolución respectiva, debiendo el notario firmar en un libro que

para el efecto se autorice, la constancia de recibo. Los notarios, entregarán la copia al interesado y asentarán la notificación a continuación de la resolución.”

Sobre las notificaciones son importantes las disposiciones que regulan los requisitos que debe contener la cédula de notificación, el plazo de diez días hábiles para que el notificador practique la notificación personal; la que prohíbe que en notificaciones se hagan razonamientos o se interpongan recursos, a menos que en la ley o en la resolución se disponga otra cosa (Artículos 135, 132, 129 del Código Tributario).

Asimismo: “Es obligación del promotor de un expediente administrativo, el señalar casa o lugar para recibir notificaciones en virtud de que allí se le harán las que procedan, aunque lo cambie, mientras no exprese por escrito, otro lugar donde deban hacerse las mismas. Si en las primeras solicitudes no se fija por el interesado lugar para recibir notificaciones, se concederá el plazo a que alude el Artículo 122 del Código Tributario, para que lo haga y mientras tanto, se suspenderá el trámite de las mismas. Las otras personas a las que la resolución se refiera, serán notificadas la primera vez en su domicilio fiscal, en el lugar que indique el interesado o en aquel que conste en el expediente. Las notificaciones así efectuadas, tendrán plena validez pero admiten prueba en contrario” (Artículo 136 del Código Tributario).

En cuanto a la aplicación del correo electrónico dentro del procedimiento administrativo tributario, se debe a que con las reformas realizadas al Código Tributario por medio del Decreto número 03-04 del Congreso de la República de Guatemala, ahora los contribuyentes o responsables tienen la facultad de señalar como lugar para recibir notificaciones, direcciones electrónicas para que ahí se les comunique las decisiones de la administración fiscal. El sujeto pasivo de la relación tributaria cumple su obligación de señalar lugar para recibir notificaciones cuando designa ante la administración tributaria su dirección electrónica, con ese propósito. Aunque es preciso establecer que las

únicas notificaciones que se pueden realizar por ese medio son aquellas que la ley no tenga señalado como notificaciones que deban hacerse en forma personal.

4.3. El correo electrónico

Para estudiar la notificación electrónica se hace necesario primero conocer y entender el correo electrónico, ya que éste es el medio por el cual se realiza aquella.

Cuando la internet nació a la vida, una de las primeras herramientas que presento a la humanidad fue el e-mail (electronic mail), herramienta que vino a superar el servicio de telefonía, telegrafía y correo postal. Se dice que es la aplicación más antigua de la red de redes, uno de sus primeros grandes inventos y actualmente uno de los de mayor uso.

El correo electrónico viene a constituir un servicio proporcionado por la Internet a través del cual un cibernauta puede enviar mensajes de texto, gráficos, sonidos y video; podemos decir, que es un sistema utilizado para el intercambio de mensajes almacenados en computadora, similares a cartas o memorandums y para el envío de anexos de todo tipo de ficheros. En la nueva sociedad virtual que representa la internet el correo electrónico es la identificación del usuario, así como el nombre identifica a una persona en la sociedad real.⁴⁵

Para manejar un correo electrónico el internauta o usuario se debe conectar por medio de la Internet a una máquina de correo, el cual funciona de la misma forma que un buzón de correo tradicional, es decir, hay un remitente,

⁴⁵ Iriarte Ahon, Erick, **Sobre protección de los derechos intelectuales en internet**, agosto de 1998, <http://alfa-redi.com> (9 de mayo de 2004).

un repartidor de correos y un destinatario. En resumen, el e-mail funciona de la siguiente manera:

- a) “El usuario remitente escribe su mensaje y mediante un programa cliente de correo electrónico lo envía a un servidor de e-mail donde dispone de un buzón a su nombre.
- b) El servidor de e-mail remite el mensaje por la internet donde es encaminado hacia el servidor de correo donde tiene su buzón el destinatario del mensaje.
- c) El destinatario se conecta a su servidor de e-mail con su programa cliente y recoge los mensajes que le han llegado.”⁴⁶ El destinatario del mensaje lo puede leer desde cualquier computadora no importando el lugar y la hora en que lo haga.

El envío de mensajes por correo electrónico se hace en un tiempo mínimo porque dura unos cuantos minutos e incluso solo segundos. Ahora bien, el tiempo que demore el usuario destinatario en recibir el mensaje depende de la frecuencia con que él revise su cuenta de correo electrónico en el servidor de e-mail al que está conectado.

En el caso de la notificación electrónica, surgen varias dudas: ¿Qué sucede si el contribuyente o responsable no revisa con frecuencia su correo electrónico? ¿Acaso se está incumpliendo con el fin de la notificación: comunicar al sujeto pasivo una resolución de la administración tributaria?

⁴⁶ Casal Lodeiro, Manuel, **Introducción a internet**, <http://www.redegalega.org/casdeiro/internet/serv.htm> (9 de mayo de 2004).

4.4. La dirección electrónica

Utilizar un correo electrónico implica tener una dirección electrónica porque éste constituye el camino que el e-mail debe seguir para llegar a su destino. Los elementos que conforman una dirección electrónica son los siguientes:

- 1) Nombre del usuario.
- 2) El signo @, que separa el nombre del usuario del nombre del dominio de su dirección.
- 3) El nombre del servidor que está conectado a la internet.
- 4) El tipo de organización del proveedor.
- 5) Los puntos que separan los dominios que forman una dirección. La dirección del e-mail no incluye espacios.⁴⁷

A continuación citamos el ejemplo de dirección electrónica que nos proporciona el Licenciado Omar Ricardo Barrios Osorio:

abogado@guatemart.com.gt

- El término abogado corresponde al nombre del usuario.
- El signo arroba se utiliza para separar el nombre del usuario del nombre del dominio de su dirección.
- La palabra guatemart, se pone como ejemplo del nombre de un servidor que esta conectado a la internet.
- El . separa los niveles de dominio que forman una dirección de correo electrónico, no debe de incluir espacios.
- Las iniciales finales identifican al proveedor, que varia según sea el país donde se esta registrando el dominio; en este ejemplo se utiliza el sufijo **gt** porque hace referencia al Estado de Guatemala.

⁴⁷ Barrios Osorio, **Ob. Cit.**, pág. 21.

4.5. El correo electrónico y su equivalencia con la correspondencia

Luego de haber analizado el correo electrónico se deduce que efectivamente es un servicio gemelo del correo postal pero existe una gran diferencia: el e-mail se realiza por internet, generando ahorro de tiempo en el envío y recepción de mensajes. De esta forma, creemos que la correspondencia que se envía por medios electrónicos debe tener la misma protección constitucional de inviolabilidad y secretividad reconocida al correo tradicional.

4.6. Protección constitucional del correo electrónico como correspondencia

El Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece lo siguiente: “La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Solo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales.” (Garantía de inviolabilidad).

Igualmente, el párrafo segundo del precepto citado, estipula: “Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y **otros productos de la tecnología moderna.**” (Garantía de secretividad) (El resaltado en negrita es nuestro).

Como se puede apreciar, la norma citada hace referencia a la inviolabilidad y secretividad de la correspondencia y comunicaciones efectuadas por medio de productos de la tecnología moderna y considerando que el correo electrónico es indudablemente un producto de la tecnología moderna, concluimos que esta norma constitucional es aplicable a la correspondencia que se envía y recibe por medio del correo electrónico. Además, en la correspondencia no es determinante el medio por el cual se

envía el mensaje o comunicación sino su contenido por ser propiedad íntima de la persona. La garantía de inviolabilidad y secretividad de la correspondencia confiere privacidad a las comunicaciones sea cual sea el aparato o equipo que se utilice para realizarlas.

A consideración del jurista guatemalteco Jorge Mario Castillo González, la protección que el Estado reconoce a la correspondencia obedece a que las cartas, información o mensajes que una persona recibe y envía, forman parte de su propiedad privada y como tal, no pueden ser objeto de divulgación, adulteración, destrucción o extravío, sin el consentimiento del autor o del propietario; razón por la cual si se tuviera algún interés a acceder a la información almacenada en la correspondencia u otros documentos de una persona, se debe gestionar solicitud respectiva ante un juez penal competente.⁴⁸

4.7. La notificación electrónica en el procedimiento administrativo tributario

Como hemos determinado la notificación es un medio de comunicación utilizado por las autoridades judiciales o administrativas para hacer saber o informar a los particulares la decisión de un funcionario público concerniente a una diligencia, audiencia u otro acto procesal dentro de un proceso. En el caso de la notificación electrónica dentro del procedimiento administrativo tributario, hacemos referencia a la notificación que se realiza por medio del correo electrónico del contribuyente o responsable.

Esta nueva modalidad de notificación se ha empezado a utilizar en aquellos países donde la tecnología moderna de la Internet a pasado a formar parte integrante de la administración pública, por ejemplo, en el Perú existe

⁴⁸ Castillo González, **Ob. Cit.**, pág. 38.

dentro del proceso civil la notificación electrónica y una ley específica la regula.

En Guatemala, la administración tributaria, con el fin de alcanzar una mayor eficiencia y eficacia en la gestión de recaudación, control y fiscalización de los tributos, inicio una etapa de modernización dentro de los trámites administrativos que ante ella se realizan, permitiendo la aplicación de algunas de las herramientas de la internet.

Dentro de esta nueva etapa de modernización la Superintendencia de Administración Tributaria ha creado: El Portal SAT, el sistema de presentación y realización de pagos BancaSAT y la Póliza Electrónica; estas nuevas alternativas han llevado a los sujetos pasivos de la relación tributaria a la necesidad de asistirse de los servicios técnicos de la informática. En efecto, si un contribuyente o responsable opta por presentar la declaración de sus tributos y pagar por medio de formularios electrónicos para evitar presentarse a las oficinas de la SAT y esperar largas colas para el trámite o bien utiliza la póliza electrónica, necesariamente tiene que contar con un correo electrónico, que viene a constituir su lugar virtual de ubicación donde la administración tributaria puede localizarlo para comunicarse con él; naciendo así al mundo del derecho: la notificación electrónica.

Pero el uso del correo electrónico como medio para realizar notificaciones dentro del procedimiento administrativo tributario ha generado controversia debido a que existen personas que dudan sobre su validez y eficacia en relación al resguardo de la garantía del debido proceso y derecho de defensa que debe observarse en todo proceso. Sobre el tema se hacen las siguientes interrogaciones:

1. ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la aplicación del correo o dirección electrónica dentro del procedimiento administrativo tributario?
2. ¿Constituye el correo electrónico un medio idóneo para realizar notificaciones?
3. ¿Vulnera la notificación electrónica el derecho de defensa y debido proceso?
4. ¿Cómo se prueba que la notificación electrónica fue realizada, cuando nadie va a firmar de recibido?

Para dar respuesta a estas preguntas, analizaremos la notificación como acto procesal de comunicación y los requisitos que debe reunir para tener eficacia y validez legal.

4.7.1. Acto procesal

Acto procesal es todo suceso que se origina de la voluntad humana por medio del cual se crea, transforma o extingue una relación jurídica que constituye parte de un instituto procesal. En todo proceso los actos que ejecutan las personas que intervienen en el mismo van dirigidas a que tenga trascendencia en el mismo, ya sea para que le sirva de fundamento de una pretensión, para que impulse su terminación o bien para que la modifique o lo extinga.

Según la teoría general del proceso, son las partes que intervienen en una causa los que originan los actos procesales y atendiendo a esta circunstancia, Aguirre Godoy cita la siguiente clasificación de Couture:

“A) Actos del tribunal, entre los cuales comprende los siguientes: 1º.) Actos de decisión, por los cuales se resuelve el proceso o sus incidencias, o bien se impulsa el proceso; 2º.) Actos de comunicación, por los cuales se notifican los actos de decisión a las partes o a las autoridades; y 3º.) actos (sic) de documentación, por medio de las cuales se deja constancia de los actos de las partes, del tribunal o de los terceros.

B) Actos de las partes: entre los cuales debe distinguirse aquellos que son propiamente actos de postulación y aquellos que implican disposición del derecho, o sea entre actos de obtención y actos de disposición.

1º.) Actos de obtención.

Son actos de obtención los de petición, que se refieren a lo principal del asunto (pretensión de la demanda; pretensión de la defensa) o a una cuestión no de fondo, sino de procedimiento (cuando se pide que se admita un escrito o que se rechace una prueba). Entran dentro de esta categoría los actos de afirmación que son los que nosotros comúnmente llamamos alegaciones de las partes, o sean los medios de que se valen para proporcionar al tribunal los hechos y datos de derecho, indispensables para que pueda resolver. Los actos de prueba que consisten en la incorporación al proceso de objetos (documentos) o relatos (declaraciones de personas) para convencer al tribunal de la exactitud de las afirmaciones hechas en el proceso.

2º.) Actos de disposición.

Menciona Couture dentro de esta clase de actos en primer término al allanamiento, por el cual el demandado se somete lisa y llanamente a la pretensión del actor e indica que el allanamiento comprende no sólo el reconocimiento de la verdad de los hechos sino también el del derecho invocado por el adversario. Pertenece también a esta clase de actos el desistimiento, en el cual, según Couture, se trata de la renuncia del actor al proceso o del

demandado a la reconvencción. Finalmente comprende la transacción, la que implica una doble renuncia o desistimiento.

C) Actos de Terceros

Menciona los actos de prueba, como ocurre en las declaraciones de los testigos, los dictámenes de peritos, autorización de documentos notariales, etc.”⁴⁹

La teoría del acto procesal nos expone que “la combinación de actos procesales, unos como necesario antecedente de otros, y éstos como obligada consecuencias de aquellos, forman el procedimiento, que a su vez es comprendido por el proceso como una totalidad o como una institución.”⁵⁰

En el caso de la notificación hemos sostenido que es un acto procesal de comunicación y como tal tiene trascendencia en el desarrollo de todo proceso judicial o administrativo. Luego, en relación a la naturaleza jurídica de la notificación electrónica podemos decir que es una nueva modalidad de notificación dentro de la administración tributaria pues se ha expuesto que la forma de practicar la notificación varía según la legislación de cada país y el uso de la dirección electrónica para practicar notificaciones en el procedimiento administrativo tributario de Guatemala, obedece a la necesidad de tener un medio de comunicación eficaz entre la administración fiscal y el contribuyente o responsable.

4.7.2. Requisitos de los actos procesales de comunicación

Cuando hablamos de requisitos de los actos procesales nos referimos a aquellas circunstancias que necesariamente deben presentarse en un acto

⁴⁹ Aguirre Godoy, Mario, **Derecho procesal civil**, págs. 318 y 319.

⁵⁰ **Ibíd.**, pág. 316.

para que este dotado de eficacia, es decir, para que éste origine todos los efectos que la ley le señala como fin. Para los efectos de nuestro trabajo a continuación procederemos a mencionar algunos aspectos sobre los requisitos que la doctrina de Guasp, nos refiere acerca de los actos procesales aunque nosotros lo estudiaremos y comentaremos estrictamente aplicándolo a nuestro tema: analizar si el correo electrónico es un medio idóneo para practicar notificaciones en el procedimiento administrativo tributario, así como su eficacia, certeza y seguridad jurídica como acto de comunicación.

Entre los requisitos que deben reunir los actos procesales de comunicación para ser validos y producir sus respectivos efectos jurídicos, citamos los requisitos subjetivos, los objetivos y los de actividad.⁵¹

4.7.2.1. Requisitos subjetivos

El procesalista español Jaime Guasp, citado por Aguirre Godoy, nos indica que los requisitos subjetivos de los actos de comunicación se relacionan con el sujeto procesal que los produce y considera que son: la aptitud y la voluntad.

Cuando hablamos de aptitud del sujeto que origina el acto procesal de comunicación nos referimos a la aptitud de derecho, es decir, a la capacidad de ser sujeto de una relación jurídica. Por ejemplo, si aplicamos este requisito a nuestro tema diremos que si se trata del órgano administrativo tributario éste debe tener competencia para decidir sobre cuestiones fiscales y ordenar su comunicación a los sujetos pasivos tributarios dentro de un procedimiento administrativo; si se tratara de la aptitud del contribuyente o responsable, diremos que debe tener un interés directo en el asunto que se le esta informando por medio de la notificación.

⁵¹ **Ibíd.**, pág. 322.

Ahora bien, respecto a la voluntad, nos dice Aguirre Godoy, se hace referencia a que los actos procesales de comunicación son motivados por una voluntad interna o real de los sujetos que la producen, voluntad que solo es apreciable por la forma en que se exterioriza. Asimismo, nos indica que puede suceder que no haya concordancia entre la determinación voluntaria interna y la voluntad declarada o exteriorizada, pero en estos casos se debe estar a la pura exteriorización de la voluntad ya que: “Dada la presencia de un órgano del Estado en el proceso, los actos que ante el se realizan, cuando aparecen exteriormente del modo exigido, son eficaces, aunque la disposición interna de su autor no coincida con la que de hecho revela. Como regla general ha de afirmarse, pues, en derecho procesal, la *prevalencia de la voluntad declarada sobre la voluntad real*.”⁵²

4.7.2.2. Requisitos objetivos

Acerca de los requisitos objetivos de los actos de comunicación diremos, siempre empleándolo rigurosamente al tema de la notificación electrónica, que el medio que se utilice para realizar las notificaciones debe ser genéricamente posible, idóneo para la finalidad que se busca y además justificado. Por lo tanto, los requisitos objetivos son la posibilidad, la idoneidad y la causa.⁵³

La posibilidad de la notificación como acto procesal de comunicación esta determinada por la aptitud que pueda tener para figurar como tal en el proceso, a la forma de manifestarse fehacientemente dentro del expediente de que el mismo fue realizado.

Si empleamos este requisito a la práctica de la notificación por medio de la dirección electrónica que el sujeto pasivo de la relación fiscal designa y registra ante la administración tributaria, podemos decir que el mismo reúne

⁵² Guasp, **Derecho procesal civil, introducción y parte general**, pág. 273.

⁵³ **Ibíd.**, pág. 275.

el requisito objetivo de posibilidad toda vez que la realización de la notificación electrónica queda manifestada y materializada en el procedimiento administrativo pues es obligación del empleado de la administración tributaria imprimirlo en papel y agregarlo al expediente, una vez que reciba por medios electrónicos el aviso o constancia recepción o entrega que demuestre que la notificación fue recibida o entregada en la dirección electrónica del contribuyente o responsable.

En cuanto al requisito objetivo de idoneidad, hacemos alusión a que el acto de comunicación deber ser física y moralmente posible. La notificación electrónica es posible gracias a las ventajas que nos presentan las nuevas Tecnologías de la Información y Comunicación -TIC-, permitiendo la reducción de tiempo y costo en su realización.

En relación al requisito objetivo de causa, Guasp nos dice que éste se refiere al por qué jurídico del acto; los actos procesales son producidos con un interés o motivo legal, el autor del acto persigue un fin con el mismo al originarlo dentro del proceso. Nosotros citamos como ejemplo la notificación electrónica dentro del procedimiento administrativo tributario, cuyo fin es comunicar al contribuyente o responsable una resolución de la administración tributaria que la ley no ordene que deba realizarse en forma personal.

4.7.2.3. Requisitos de actividad

Siguiendo la doctrina de Guasp, se instituyen tres requisitos de actividad para que los actos de comunicación estén dotados de eficacia, certeza y seguridad jurídica; y son ellos: a) el lugar, b) el tiempo y c) la forma.

a. El tiempo

En relación al tiempo, apuntaremos que los actos de comunicación están creados para ser realizados en un momento determinado debido a que el

proceso se desarrolla en forma cronológica para limitar su duración. Doctrinariamente se habla de termino y plazo y existe una clasificación de estos, sin embargo, esto no es relevante para nuestro tema por lo que solo citaremos lo que tiene regulado el Código Tributario respecto al plazo para notificar.

Las notificaciones personales tienen que practicarse dentro del plazo de diez días hábiles, contadas a partir del día siguiente de dictada la resolución y existe una pena para el notificador en el caso de no verificarse la notificación en el plazo señalado (Artículo 132 del Código Tributario).

Pero si el interesado se manifiesta en el expediente sabedor de la resolución, la notificación surtirá desde entonces todos sus efectos y el notificador no queda por esta circunstancia relevado de las responsabilidades que le pudieren corresponder por no haber cumplido con su obligación de notificar (Artículo 139 del Código Tributario).

b. El lugar

Para efectos del presente trabajo este requisito, junto con el de forma son los más notables. Sobre el lugar para realizar las notificaciones en el procedimiento administrativo tributario, primero se debe verificar si la autoridad que conoce el trámite tiene competencia en el lugar donde se practica. Si la notificación debe hacerse fuera del lugar donde tenga la administración tributaria sus oficinas centrales, el jefe de la respectiva Dirección General o dependencia donde se lleve el expediente deberá comisionar al Administrador de Rentas del Departamento donde tenga su domicilio la persona a notificar, para que se proceda a designar al empleado que deba realizar la notificación (Artículo 140 del Código Tributario). Esta gestión ahora se facilita con la aplicación del correo electrónico debido a que el empleado de la SAT ya no necesita comisionar esta diligencia al

Administrador de Rentas del Departamento donde tenga su domicilio la persona a notificar, él puede realizar la notificación con tan solo saber la dirección electrónica del contribuyente o responsable. Hasta puede darse el caso que el sujeto pasivo de la relación tributaria se encuentre fuera del país y al abrir su correo electrónico desde cualquier computador, reciba su notificación.

En segundo término, debemos mencionar que el lugar para practicar las notificaciones dentro del procedimiento administrativo tributario, en principio, es el domicilio fiscal del contribuyente o responsable.

De conformidad al Artículo 114 del Código Tributario: “Se considera domicilio fiscal, el lugar que el contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias.” Anteriormente habíamos hecho relación a la obligación de la persona que inicia un expediente administrativo de señalar casa o lugar para recibir notificaciones y de conformidad a lo que cita el Artículo 114, la casa o *lugar* que se señale tiene calidad de domicilio fiscal.

Sin embargo, la expresión “*lugar*” es muy amplia y según el diccionario usual, lugar es el espacio ocupado o que puede ser ocupado por un cuerpo. También puede serlo un sitio o paraje así como una ciudad o pueblo, en especial si es pequeño.

Así, el Artículo 115 del Código Tributario considera domicilio fiscal de una persona individual los siguientes:

- 1) El que designe como tal por escrito y expresamente ante la administración tributaria.
- 2) El que indique en el escrito o actuación respectiva o bien el que conste en la última declaración del tributo.
- 3) El lugar su residencia, la que se presume luego de la permanencia en el lugar por más de un año.
- 4) El lugar donde desarrolla sus principales actividades civiles o comerciales, solo en el caso de desconocerse la residencia o haya dificultad para determinarla.
- 5) El que señale a solicitud de la administración tributaria, en los casos de que resida alternativamente o tenga ocupaciones habituales en distintos lugares. Si no se señala dentro del plazo de 10 días hábiles, el que la administración tributaria elija.
- 6) El lugar donde se encuentre el sujeto pasivo de la relación tributaria, se celebren las operaciones, se realicen las actividades o donde se halle el bien objeto del tributo u ocurra el hecho generador; cuando no sea posible determinar el domicilio.

Por otra parte el Artículo 116 del mismo cuerpo legal, establece los lugares que pueden ser asumidos como domicilio fiscal de las personas jurídicas:

- “1. El que el representante legal de la entidad señale expresamente y por escrito, para efectos de registro ante la administración tributaria.
2. El que el representante legal señale, en el escrito o actuación de que se trate, o el que conste en la última declaración del impuesto respectivo.
3. El que se designe en la escritura constitutiva o en los estatutos.
4. El lugar en que tenga su administración o sus oficinas centrales.
5. El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de que no se conozca el de su administración y oficinas centrales.

6. En caso de existir más de un domicilio, el que señale a requerimiento de la administración tributaria. Si no lo señala dentro del plazo de diez días hábiles, el que elija la administración tributaria.

7. Cuando no sea posible determinar el domicilio, según los incisos anteriores, el lugar donde se celebren las operaciones, se realicen las actividades o se encuentre el bien objeto del tributo u ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.”

Con la vigencia del Decreto número 03-04 del Congreso de la República de Guatemala, la administración tributaria ahora también puede notificar en las direcciones electrónicas que con tal propósito le informen los contribuyentes o responsables o el que les establezca la SAT.

En consecuencia, la notificación dentro del procedimiento administrativo tributario se puede realizar en cualquier lugar, no interesa que sea la residencia del contribuyente o responsable, el lugar donde desarrolla sus principales actividades civiles o comerciales, etc., lo importante es que se haga conforme las formalidades de ley y que surta realmente los efectos que le son propios: transmitir al sujeto pasivo de la relación tributaria el conocimiento de la resolución administrativa fiscal.

La ley no desarrolla el criterio de que haya un lugar único y absoluto para practicar las notificaciones sino que puede haber varios para realizarla, inclusive un lugar virtual como lo es la dirección electrónica pero siempre se debe de cumplir con transmitir al interesado en forma real y eficaz el conocimiento del acto administrativo.

c. La forma

Siguiendo los planteamientos de Guasp, se entiende como forma de los actos procesales a: “la disposición con que el acto aparece al exterior, la

revelación hacía fuera de su existencia cuya regulación, dentro del proceso reviste una importancia extraordinaria”⁵⁴. Este requisito se encuentra previsto en diferentes preceptos de la ley. Guasp, estudia la forma de los actos procesales, aplicándolo en nuestro caso a la notificación electrónica, desde la producción de los actos hasta su recepción. Por un lado, la producción del acto es la intervención de la voluntad humana que hace que el acto aparezca como existente; en cambio la recepción del acto se refiere a la misma intervención de la voluntad humana pero para lograr que el acontecimiento producido llegue a su destinatario.

En consecuencia, nosotros debemos distinguir entre la producción del acto de notificación por medio del correo electrónico, en el cual interviene la voluntad de la administración tributaria, a través del notificador, al enviar por medio del e-mail del contribuyente o responsable la resolución administrativa y dejar la cédula de notificación en el casillero electrónico, que después se hace constar en el expediente correspondiente haciendo aparecer dicho acto como existente (Artículo 133 último párrafo del Código Tributario); y la recepción de dicho acto que consistiría en que esa misma intervención de la voluntad del notificador haya producido efectivamente su cometido al hacer llegar al destinatario la noticia de la resolución emitida por la administración fiscal. Pero aquí cabe una cuestión que debe precisarse con respecto a la recepción.

¿La efectividad de la recepción de la notificación electrónica se refiere al hecho de que el empleado de la administración tributaria (notificador) reciba y agregue al expediente el aviso o constancia de recepción o entrega de la notificación realizada en la dirección electrónica del contribuyente o responsable ó acaso la efectividad de dicha recepción se refiere a que realmente logre su cometido de hacer llegar a la conciencia y al conocimiento del contribuyente o responsable la noticia de lo que se le notifica?

⁵⁴ Guasp, **Ob. Cit.**, págs. 283 y 284.

Al respecto, el tratadista José Chiovenda opina que las notificaciones están reguladas en el proceso, judicial o administrativo, por el principio de la recepción y no por el de conocimiento. Es decir, la notificación produce plenamente sus efectos cuando han sido observadas todas las normas establecidas por la ley para que el acto notificado llegue a su destinatario, no siendo en absoluto necesario probar que éste ha tenido, efectivamente, conocimiento del contenido del acto. Además, agrega el autor, aún cuando se probase que no llegó al conocimiento del destinatario (por ser analfabeto, por desconocer el idioma en que el acto iba redactado, porque perdió la copia antes de leerla ó porque simplemente no quiso recibirlo), ello carecería de repercusión jurídica. Esto se debe a que la ley no exige que el acto llegue efectivamente a manos del destinatario debido a que puede suceder que la notificación se haga a un tercero que se encuentre en el lugar señalado para recibir notificaciones. Y a la inversa, agrega, el conocimiento que el destinatario tenga de un acto que no le ha sido notificado de conformidad con la ley, no tiene jurídicamente importancia, aunque se hiciese la notificación.⁵⁵

El análisis de la anterior cuestión es esencial para nuestro trabajo, pues para el caso de la notificación que se hace en la dirección electrónica que el contribuyente o responsable designo ante la administración tributaria debemos determinar precisamente si lo que debe de importar es la validez o la eficacia de la notificación. Cuando decimos validez de la notificación nos referimos al cumplimiento de las formalidades necesarias para que se le reconozca como tal; y cuando nos expresamos acerca de la eficacia de la notificación nos referimos al hecho de que de una manera real y autentica se transmitió al sujeto pasivo de la relación fiscal el conocimiento de los actos administrativos.

⁵⁵ Chiovenda, **Principios de derecho procesal civil**, págs. 392 y 393.

La teoría de la recepción nos expone que la validez del acto procesal de comunicación se encuentra determinada por el cumplimiento de las formas que la ley señala para su práctica y no interesa la eficacia.

En cambio, la teoría del conocimiento, sostiene que además del cumplimiento de las formalidades legales es necesaria la eficacia en cuanto a la transmisión de un conocimiento en la conciencia del destinatario.

Por nuestra parte estamos de acuerdo con Chiovenda en cuanto a que para que la notificación produzca sus efectos, es requisito suficiente que sean observadas todas las normas establecidas por la ley para que el acto notificado llegue a su destinatario.

En el caso de la notificación por medio del correo electrónico consideramos que la misma tiene plena validez legal porque se realiza de conformidad a lo establecido en el Código Tributario y se comunica al contribuyente o responsable las decisiones de la administración tributaria en forma efectiva y en tiempo real sin importar el lugar donde se encuentre, es suficiente que el deudor fiscal se conecte a un computador y abra su correo electrónico para que se le transmita el acto administrativo. Y aunque se ha discutido la posibilidad de que el sujeto pasivo de la administración tributaria no consulte su correo electrónico, esta circunstancia peculiar no hace que la notificación practicada por ese medio pierda sus efectos jurídicos pues la cédula de notificación se queda en el casillero electrónico del contribuyente o responsable y el empleado de la administración tributaria imprime en papel el aviso o constancia de recepción o entrega que le remite el servidor de e-mail acerca de que la notificación fue efectuada, lo certifica y lo agrega al expediente, acto que se tiene por auténtico, legítimo y de pleno valor probatorio (Artículos 105,125, 133 del Código Tributario). El empleado de la Administración Tributaria, en su calidad de notificador dentro del

procedimiento administrativo tributario, es depositario de fe pública legitimada y garantizada por el Estado y en ese sentido, la fe que otorga a los actos por él efectuados adquiere certeza y seguridad jurídica.

Asimismo, si el contribuyente o responsable designa una dirección electrónica para que ahí le efectúen notificaciones, podemos decir, que desde ese momento asume la responsabilidad de consultar periódicamente su casillero o buzón electrónico.

Por lo demás es importante que tengamos claro que en la dirección electrónica del contribuyente o responsable solo pueden notificarse aquellos actos administrativos tributarios que por ley no deban efectuarse en forma personal pues si el empleado de la administración tributaria (notificador) no observa esta formalidad estaría violando las garantías del debido proceso y derecho de defensa.

Los Artículos 127, 128 y 141 del Código Tributario regulan los efectos de la notificación electrónica al estipular que: “Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos.” Usualmente: “Las notificaciones a los solicitantes contribuyentes o responsables, se harán en el lugar señalado por ellos en su primera solicitud, mientras no fijen para tal efecto y por escrito, otro lugar diferente.” Y su sucediere el caso que las notificaciones se practiquen de forma distinta a lo establecido, éstas vendrían a ser nulas.

Concluimos que la validez de la notificación esta determinada por el cumplimiento de sus fines y de las formalidades que para su realización prescribe la ley; es decir, lo importante del acto de comunicación es que se haga conforme a las formalidades de ley porque esto determina su validez y

que surta realmente los efectos que le son propios: transmitir al contribuyente o responsable el conocimiento de la resolución de la administración tributaria, no importa el medio por el cual se realiza siempre que éste sea idóneo para alcanzar el propósito de la notificación. Una notificación practicada de conformidad con la ley será siempre eficaz, entonces, la eficacia es consecuencia necesaria de la validez del acto.

CONCLUSIONES

1. La notificación electrónica es el término que utilizamos para identificar a la notificación que se efectúa a través del correo electrónico del contribuyente o responsable en el procedimiento administrativo tributario.
2. En las tradicionales formas de notificar, la persona que recibe la cédula de notificación no siempre es la directamente interesada, en ocasiones sucede que la recibe un doméstico, familiar, etc., e inclusive, si el notificador no encuentra a nadie en el lugar señalado para recibir notificaciones, procede a fijarla en la puerta y en todo caso la ley establece que la misma adquiere plena validez jurídica. En cambio, la notificación electrónica garantiza que sea la persona interesada quien en forma personal reciba la cédula de notificación donde se le comunica algún acto de la administración tributaria y no una persona ajena, esto a raíz del password o clave de acceso del e-mail, conocido sólo por el usuario del casillero electrónico.
3. La aplicación y regulación del correo electrónico en el procedimiento administrativo tributario constituye un gran avance para el derecho guatemalteco toda vez que las tecnologías de la información y comunicación han contribuido al desarrollo de la sociedad de una forma impresionante y la administración pública no puede quedarse indiferente ante este fenómeno, sobre todo si se reflexiona sobre la posibilidad de eliminar la burocracia que existe en las gestiones de la administración estatal.

4. El correo electrónico permite el envío de mensajes, archivos, imágenes y sonidos a cualquier lugar del mundo en cuestión de segundos, rompiendo barreras territoriales, es suficiente conocer la dirección del correo electrónico de la persona con la cual se desea comunicar. El uso de esta herramienta de la Internet dentro el procedimiento administrativo tributario como medio para realizar notificaciones a los contribuyentes o responsables tiene validez, seguridad, certeza y eficacia jurídica debido a que simplifica y agiliza el procedimiento fiscal, garantizando en todo momento la observancia de las garantías constitucionales del debido proceso y derecho de defensa. Además, el notificador por ser un empleado del Estado ostenta fe pública administrativa y ello hace que los actos por él efectuados según las normas legales, tengan plena validez. En el caso de la notificación por e-mail, el empleado de la administración tributaria debe imprimir y agregar la constancia o aviso de la recepción o entrega de la notificación en la dirección electrónica del contribuyente o responsable, acto con el se comprueba que la notificación fue efectuada, adquiriendo así plena validez jurídica.

5. A pesar de estar bien establecido el valor probatorio de la notificación electrónica, el Decreto número 03-04 del Congreso de la República de Guatemala, no regula el momento procesal a partir del cual la notificación electrónica empieza a producir sus efectos legales. Esta situación consideramos se resuelve haciendo una interpretación de la Ley de conformidad a lo preceptuado en la Ley del Organismo Judicial

RECOMENDACIONES

1. La Administración Pública de Guatemala debe esforzarse por modernizar las gestiones que ante ella se realizan, asistiéndose de las nuevas tecnologías de la información y comunicación -TIC-, esto con el objetivo de entregar un servicio adecuado y ágil a los administrados, incrementando la eficiencia y efectividad de las funciones gubernamentales.
2. Creemos conveniente que el Centro de Estudios Tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria como institución encargada de promover la cultura tributaria en nuestro país, asuma un papel coadyuvante en la educación informática de los contribuyentes y responsables, con el fin de de eliminar la incertidumbre que existe sobre el tema y para que éstos conozcan técnica y legalmente los efectos de la notificación electrónica pues esta nueva modalidad de comunicación en los procedimientos o procesos constituye la notificación del futuro.
3. Respecto al plazo a partir del cual la notificación electrónica comienza a producir sus efectos, se recomienda que el plazo legal comience a correr a partir del día hábil siguiente de que el empleado de la administración tributaria imprima y agregue al expediente el aviso o constancia de recepción o entrega de la notificación en la dirección electrónica del contribuyente o responsable, pues éste acto constituye la prueba que la notificación fue efectuada.

ANEXOS

ANEXO I

LEYES EXTRANJERAS SOBRE NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA

a) Perú: Ley sobre Notificación por Correo Electrónico

LEY No. 27419

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA POR CUANTO:

El congreso de la República ha dado la Ley siguiente:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Ha dado la Ley siguiente:

Ley sobre Notificación por Correo Electrónico

Artículo único. Objeto de la ley

Modifíquense los Artículos 163º. y 164º. del Código Procesal Civil, con el siguiente texto:

“Artículo 163º. Notificación por telegrama o facsímil, correo electrónico u otro medio. En los casos del Artículo 1570, salvo el traslado de la demanda o de la reconvención, citación para absolver posiciones y la sentencia, las otras resoluciones pueden, a pedido de parte, ser notificadas, además, por telegrama, facsímil, correo electrónico u otro medio idóneo, siempre que los mismos permitan confirmar su recepción. La notificación por correo electrónico sólo se realizará para la parte que lo haya solicitado. Los gastos para la realización de esta notificación quedan incluidos en la condena de costas.

Artículo 164º. Diligenciamiento de la notificación por facsímil, correo electrónico u otro medio.

El documento para la notificación por facsímil, correo electrónico u otro medio, contendrá los datos de la cédula. El facsímil u otro medio se emitirá en doble ejemplar, uno de los cuales será entregado para su envío y bajo constancia al interesado por el secretario respectivo, y el otro con su firma se agregará al expediente. La fecha de la notificación, será la de la

constancia de la entrega del facsímil al destinatario. En el caso del correo electrónico, será en lo posible, de la forma descrita anteriormente, dejándose constancia en el expediente del ejemplar entregado para su envío. El Consejo Ejecutivo del Poder Judicial podrá disponer la adopción de un texto uniforme para la redacción de estos documentos.”

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

En Lima, a los veinticinco días del mes de enero de dos mil uno.

CARLOS FERRERO

Presidente a.i. del Congreso de la República

HENRY PEASE GARCÍA

Segundo Vicepresidente del Congreso de la República

**AL SEÑOR PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA POR
TANTO:**

Mando se publique y cumpla.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los seis días del mes de febrero del
año dos mil uno.

VALÉNTIN PANIAGUA CORAZAO

Presidente Constitucional de la República

DIEGO GARCÍA SAYAN LARRABURE

Ministro de Justicia

b) **Venezuela:** El proyecto de Ley Procesal del Trabajo de Venezuela establece en su artículo 132 lo siguiente:

“Parágrafo Único: La notificación podrá gestionarse por el propio demandante o por su apoderado mediante cualquier notario de la jurisdicción del Tribunal. Igualmente podrá el Tribunal a solicitud de parte o de oficio, siempre y cuando disponga de los medios electrónicos necesarios, realizar la notificación del demandado por intermedio de éstos. A tales efectos el Juez o Jueza dejará personalmente constancia en el expediente de que efectivamente se materializó la notificación del demandado. Al día siguiente a la certificación anteriormente referida, comenzará a correr el lapso para la comparecencia a la audiencia preliminar”.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUIRRE GODOY, Mario. **Derecho procesal civil**. 1t., 2ª. reimpresión de la edición de 1973; Guatemala: Ed. Académica Centroamericana, S.A., 1982.
- BARRIOS OSORIO, Omar Ricardo. **La Internet y el comercio electrónico, determinación de los fundamentos para su sistematización jurídica en Guatemala, según el desarrollo actual de estas actividades**. Tesis, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2002.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Constitución política de la República de Guatemala, comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, documentos de apoyo, opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad**. 4ª. Ed.; actualizada; Guatemala: Ed. Impresiones Gráficas de Guatemala, 2002. 484 págs.
- CARAVANTES, Antonio. **El IRC y los diálogos por teclado**. 1997, <http://eumed.net/grumetes/chat.htm> (9 de mayo de 2004).
- CARRANZA TORRES, Luis R. **El gobierno electrónico**. Copyright 1998-2002, http://www.informatica-urídica.com/trabajos/el_gobierno_electrónico.asp (15 de abril de 2004).
- CASAL LODEIRO, Manuel. **Introducción a internet**. <http://redegalegaorg/casdEiro/Internet/serv.htm> (9 de mayo de 2004).
- CHIOVENDA, José. **Principios de derecho procesal civil**. 2t.; 2vols.; México, Distrito Federal: Ed. Cárdenas, editor y distribuidor, 1990.
- GODINEZ BOLAÑOS, Rafael. **El procedimiento administrativo**. (Colección Juritex número 11), 3ª. ed.; reimpresión; Guatemala: (s.e.), 2003.
- GUASP, Jaime. **Derecho procesal civil, introducción y parte general**. 3ª. Ed.; corregida; Madrid: Ed. Gráficas Hergon, S.L., 1968.

<http://www.sat.gob.gt/BancaSAT> (18 de mayo de 2004).

<http://www.um.es/atika/videocon> (9 de mayo de 2004).

<http://www.um.es/gtiweb/curso/uno.html> (9 de mayo de 2004).

IRIARTE AHON, Erick. **Sobre protección de los derechos intelectuales en Internet.** Agosto de 1998, <http://alfa-redi.com> (9 de mayo de 2004).

MENÉNDEZ OCHOA, Ángel. **Compilación de leyes tributarias, superintendencia de administración tributaria, documentos sobre derecho tributario.** (s.e), (s.l.i), (s.f). 63-A págs.

MOLINA, Hender. **Manual de internet.** 2 de marzo de 2002, <http://www.angelfire.com/la/hmolina/internet.html> (9 de mayo de 2004).

MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero, finanzas públicas (parte I),** 2ª. Ed.; Guatemala: Ed. Comunicaciones Gráfica GDA, 2004. 209 págs.

MUÑZ, Stefan. **Origen de Internet.** 2002, <http://es.selfhtml.org/introduccion/internet/origen.htm> (9 de mayo de 2004).

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1999.

PORRAS Y LÓPEZ, Armando. **Derecho procesal fiscal.** Distrito Federal, México: Talleres Gráficos Olimpo, 1969.

SOTO PÉREZ, Gloria. **El origen de Internet.** <http://microasist.com.mx/noticias/internet/gspin0304.shtml> (9 de mayo de 2004).

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 2t., 4ª. ed.; actualizada; Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1987.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1-98, 1998.

Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 2-89, 1989.

Código Tributario. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-91, 1991.

Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo número 2-98, 1998.

Registro de Importadores de la Intendencia de Aduanas. Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo número 368-2003, 2003.

Formularios Electrónicos para Pagos Aduaneros. Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Resolución número 026-2002, 2002.