

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

**SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS NOTIFICACIONES POR
CORREO ELECTRÓNICO 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

ROBERTO CARLOS BAUTISTA VÁSQUEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, junio de 2008

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



**SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS NOTIFICACIONES
POR CORREO ELECTRÓNICO EN EL
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

ROBERTO CARLOS BAUTISTA VÁSQUEZ

GUATEMALA, JUNIO DE 2008

**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
VOCALI: Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV: Br. Hector Mauricio Ortega Pantoja
VOCAL V: Br. Marco Vinicio Villatoro López
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

PRESIDENTE: Lic. Luís Efraín Guzmán Morales
VOCAL: Lic. Hector Ricardo Echeverría Méndez
SECRETARIO: Lic. José Luís de León Melgar

Segunda Fase:

PRESIDENTE: Licda. Crista Ruíz de Juárez
VOCAL: Lic. Carlos Castro Monroy
SECRETARIO: Licda. Eloisa Mazariegos Herrera

NOTA: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas Sustentadas en la tesis”(Artículo 43 del Normativo para la elaboración de la tesis de licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

DEDICATORIA

- A DIOS:** Por aceptarme como soy y darme un lugar junto a su corazón. Mi vida no sería nada sin su amor, sin su cuidado sin sus misericordias nuevas cada día, sin la sangre y vida de su amado Hijo y sin su glorioso Espíritu.
- A MIS ABUELOS:** Agapito Bautista (+), Estefana Godínez (+), Raúl Vásquez (+), Aurea de Vásquez, por haber engendrado a los padres mas maravillosos del mundo. Gracias Abuelita Vita por el amor, la paciencia y sabiduría compartidas.
- A MI PADRE:** Carlos Bautista, por haberme enseñado en silencio lo que es la gracia de Dios, por ser un hombre luchador e incansable, y por su gran bondad.
- A MI MADRE:** Marina Vásquez, por haber aceptado el mejor regalo para su vida y habérmelo compartido, por ser una mujer íntegra y haberme sabido educar.
- A MIS HERMANOS:** Carlos, Ronald, Mélanie, Mónica y María Alejandra, no pude haber tenido mejores hermanos.
- A LA IGLESIA
A PALABRA VIVA:** Los años de universidad pasaron volando adorando en su altar.
- A MIS AMIGOS
DE LA INFANCIA:** Joshy, Frisly y Milton, no hubiera habido niñez ni adolescencia sin su amistad.

A MIS AMIGOS:

Davis C. (La gracia de Dios fluye de tus labios), Ireen, Vivis, Madelin, Kari, Gaby M., Teffis, Eileen, Leslie, Rocio, Davis V., Gerson, Irwin, Antua, Paty, Tenchis, Estuardo L., Estuardo Z., Karina de López, Familia Rivera C. D., Familia Chiu, Familia Cruz, Familia Santos González, Vicky, Chely, Ruth, Claudia, V. Lucía, Estuardo Vidal, Gaby S. Yuli, Jacky, Juan S., por haber marcado mi corazón de muchas maneras. Si olvido muchos nombres no olvido lo que han hecho por mí. A mis nuevos amigos y a los que vendrán, ésta es una muestra de la fidelidad del Dios en quién he creído.

A MIS PASTORES:

Guillermo Az (+), Román López, David Coronado, Mario Roberto Coronado y el Apóstol Luís Morales, por cuidar de mi alma en diferentes épocas de mi vida.

A MI SER AMADO:

Monnik que mejor que este momento para conocerte. Tú en mi vida eres fruto de la fidelidad de Dios.

A:

La gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Tricentenaria casa de estudios a la que me honro pertenecer y cuyo nombre en alto siempre trataré de poner.

ÍNDICE

Pág.

INTRODUCCIÓN.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1	Las notificaciones en general.	1
1.1	Naturaleza jurídica:	2
1.2	Definición:.....	8
1.3	Requisitos generales de los medios de notificación:	9
1.4	Clases de notificaciones en el procedimiento administrativo tributario, por la forma en que éstas se originan. ¿De dónde provienen las notificaciones?.....	12
1.4.1	El procedimiento administrativo iniciado de oficio, por la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.....	13
1.4.2	El procedimiento administrativo iniciado por el administrado o contribuyente a solicitud del interesado.	14
1.4.3	El procedimiento de los recursos administrativos tributarios, el recurso de revocatoria y reposición.	14
1.5	Clases de notificaciones en el procedimiento administrativo tributario, por la forma en que se realizan.	15
1.5.1	Notificaciones personales:	16
1.5.2	Notificaciones notariales:	20
1.5.3	Notificaciones por correo certificado:	21
1.5.4	Notificación por conducta concluyente:.....	23
1.5.5	Notificaciones por correo electrónico:	24

CAPÍTULO II

2	El ordenamiento jurídico de las notificaciones por correo electrónico del año 1991 al año 2007.	25
2.1	Antecedentes (Decreto 6-91)	25
2.2	Decreto 29-2001.....	26

	Pág.
2.3 Decreto 03-2004.....	27
2.4 Decreto 20-2006.....	35
2.5 Resoluciones o acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	36
2.5.1 Breve historia de Bancasat:	37
2.5.2 BuzonSat	38
2.5.3 Resoluciones del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que fundamentan BancaSat	39
2.5.4 Acuerdo 014-2007: Disposiciones normativas para la certificación de información transmitida electrónicamente.....	40

CAPÍTULO III

3	Notificaciones por correo electrónico:.....	43
	3.1 Internet:	43
	3.1.1 Origen y evolución:	43
	3.1.2 Definición:	45
	3.1.3 ¿Cómo funciona la Internet?.....	46
	3.2 La mensajería electrónica o correo electrónico como medio de notificación en el procedimiento administrativo tributario.	47
	3.2.1 El problema de la terminología:	47
	3.3 Correo electrónico:	48
	3.3.1 Definición:	48
	3.3.2 Requisitos:	49
	3.3.3 Dirección electrónica:.....	50
	3.3.4 Procedimiento para señalar una dirección de correo electrónica en la Superintendencia de Administración Tributaria.....	51
	3.3.5 La elección del medio de notificación:	53
	3.3.6 Resoluciones que pueden notificarse por correo electrónico:..	55
	3.3.7 Procedimiento para notificar por correo electrónico:.....	56
	3.3.8 Momento en que una notificación por correo electrónico surte todos sus efectos jurídicos:.....	57

3.4	Definición de notificación por correo electrónico:	59
-----	--	----

CAPÍTULO IV

4	Seguridad jurídica en las notificaciones por correo electrónico.	61
4.1	¿Seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico?	61
4.2	Requisitos que debe cumplir una notificación por correo electrónico para que sea considerada segura jurídicamente.....	63
4.2.1	La privacidad:.....	64
4.2.2	La integridad:	65
4.2.3	La autenticidad.....	65
4.2.4	No rechazo o no repudio.....	66
4.2.5	El fechado electrónico:.....	67
4.3	Métodos o técnicas para hacer del correo electrónico un medio seguro de notificación.-	67
4.3.1	Técnicas biométricas de identificación.....	68
4.3.2	Criptografía asimétrica.....	68
4.3.2.1	Firma electrónica:.....	69
4.3.2.2	Cómo funciona la firma electrónica en las comunicaciones telemáticas, en especial en las notificaciones por correo electrónico:.....	71
4.3.3	La clave de acceso o password:	75
	CONCLUSIONES.....	77
	RECOMENDACIONES.....	79
	BIBLIOGRAFÍA.....	81

INTRODUCCIÓN

En la actualidad la mensajería electrónica o correo electrónico, se ha configurado como uno de los servicios más extendidos de Internet, su función básica es muy parecida al correo tradicional, el intercambio de correspondencia entre usuarios. En años recientes la legislación tributaria guatemalteca experimentó esta innovación tecnológica como medio de comunicación entre la administración tributaria y los contribuyentes, derivado de ello la administración tributaria ha puesto a disposición de los contribuyentes servicios en Internet denominados “e-servicios” y como uno de ellos “BuzonSat” y este servicio no es más que un canal directo y exclusivo de comunicación entre el contribuyente y la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. Las notificaciones por correo electrónico son un medio de comunicación novedoso para el derecho tributario como también para el derecho en general, la incorporación y uso práctico de esta forma de notificación es para el derecho producto del auge tecnológico y responde a la necesidad de utilizar medios más rápidos y mucho más económicos para dar a conocer al contribuyente o interesado una decisión que la administración tributaria ha tomado y que pueda afectar sus derechos. La seguridad jurídica requiere que las notificaciones practicadas por correo electrónico en el procedimiento administrativo tributario tienen que ir acompañadas de ciertas formalidades legales y técnicas que tiendan a asegurar que efectivamente el contenido de la resolución que la administración tributaria pone en conocimiento del contribuyente o interesado llega íntegra a su destinatario; que quien remite la notificación es la administración tributaria y que quien la recibe es el contribuyente o interesado; que nadie, excepto la administración tributaria y el contribuyente o interesado, han tenido acceso a la misma; que de la misma quede constancia que se ha recibido en una fecha indubitable; que el remitente no pueda negar haberla enviado y que el receptor no pueda negar haberla recibido; etc. todo esto a efecto de que la voluntad de la administración tributaria que está siendo comunicada pueda surtir todos sus efectos legales, y el contribuyente o interesado quede legalmente obligado a lo vertido en la audiencia, opinión, dictamen o resolución notificada.

En razón de lo expuesto el problema de la investigación radica en determinar si la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) cuando practica una notificación por correo electrónico cumple con el principio de seguridad jurídica.

La hipótesis formulada en la presente investigación es la siguiente: la administración tributaria cuando practica una notificación por correo electrónico no cumple con el principio de seguridad jurídica en virtud de que la ley que enmarca las notificaciones practicadas por este medio es deficiente.

Los objetivos trazados para la investigación fueron: Determinar mediante un análisis jurídico, doctrinario y legal, la falta de seguridad jurídica en las notificaciones practicadas por correo electrónico en el procedimiento administrativo tributario. Puntualizar los requisitos necesarios que deben llenar las notificaciones practicadas por correo electrónico para cumplir con el principio de seguridad jurídica. Determinar las repercusiones de no cumplir con el principio de seguridad jurídica al momento en que la administración tributaria practica una notificación por correo electrónico.

El supuesto de la investigación fue el siguiente: El contribuyente desconfía del ordenamiento jurídico en general y en especial de las leyes que enmarcan las notificaciones practicadas por correo electrónico.

Con el propósito de someter a comprobación la hipótesis formulada y alcanzar los objetivos propuestos, la investigación se desarrolló en cuatro capítulos, los cuales se desarrollan, de la siguiente manera: En el primer capítulo se detallan las generalidades de las notificaciones en el procedimiento administrativo tributario, su naturaleza jurídica, los requisitos generales de los medios de notificación y las clases de notificaciones en el procedimiento administrativo tributario. En el segundo capítulo se analiza la legislación que enmarca a las notificaciones por correo electrónico desde el año mil novecientos noventa y uno al año dos mil siete. El tercer capítulo desarrolla las notificaciones por correo electrónico, e importantes temas tales como el procedimiento para señalar una dirección electrónica de correo electrónico en la

administración tributaria, el procedimiento para notificar una resolución por este medio, el momento en que una notificación por correo electrónico surte todos sus efectos jurídicos, etc. En el último capítulo se desarrollan temas de interés para comprobar la hipótesis planteada en la presente investigación ya que se hace un análisis jurídico y doctrinario de los requisitos que debe cumplir una notificación por correo electrónico para que sea considerada segura jurídicamente, y de cómo actualmente una notificación es practicada.

Para el desarrollo del presente trabajo se tomó en cuenta la teoría que explica lo siguiente: “Para que exista seguridad jurídica en una notificación por correo electrónico ésta debe de cumplir con los siguientes requisitos: la privacidad, integridad, autenticación, el no rechazo y el fechado electrónico”.

Los métodos empleados para el desarrollo de la investigación fueron el método analítico y sintético, el método inductivo y deductivo, utilizando además en la presente investigación las técnicas de investigación tales como: La bibliográfica, recolección de material, organización y análisis del material.

CAPÍTULO I

1 Las notificaciones en general.

En un sentido amplio se entiende como notificación la acción de notificar, que a su vez es entendida como el poner en conocimiento de alguien una cosa, hacer saber a alguien algo. El diccionario de uso común define a la acción de notificar como “hacer saber jurídicamente una cosa”¹, y el diccionario jurídico define a las notificaciones como “el informe suficiente de una determinada cosa, hecho o situación, rodeada de las formalidades que para cada caso preceptúa la normativa legal”².

Existen varias clases de notificaciones, según el contenido, la forma de realizarse, el órgano que las efectúa, su obligatoriedad, etc. por ahora interesan las notificaciones según el órgano que las efectúa, y son de gran importancia en esta clasificación las notificaciones administrativas y judiciales. La diferencia básica de éstas es el momento en que se producen, la fase administrativa y la fase judicial, y los órganos que las realizan, la administración pública y el Organismo Judicial, pero ambas persiguen un fin común, poner en conocimiento del sujeto notificado una declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por el órgano notificante.

En el presente trabajo únicamente se estudiarán las notificaciones efectuadas por la administración tributaria en el procedimiento administrativo tributario, en especial cuando utiliza como medio para notificar el correo electrónico.

El órgano administrativo a quién se le otorgaron las funciones de administración tributaria es la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, creada según Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) es una “entidad estatal

¹ Ediciones Larousse, **Pequeño larousse ilustrado**, Pág. 725.

² Fundación Tomas Moro, **Diccionario jurídico espasa**, Págs. 690 y 691.

descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos... Goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”

1.1 Naturaleza jurídica:

Al abordar el tema de las notificaciones en el procedimiento administrativo en general y en el procedimiento administrativo tributario en específico, surge la duda si éstas son un acto o un hecho administrativo, de ello depende la importancia o relevancia de las notificaciones o la falta de ella.

En la doctrina guatemalteca, como la extranjera, no hay un criterio unánime de este tópico, varios autores han vertido ríos de tinta a este respecto, es necesario entonces entender que es un hecho y un acto administrativo.

Los hechos administrativos son definidos como “acontecimientos los cuales pueden o no producir efectos jurídicos, pero en el caso de producirse efectos es la voluntad expresa del órgano administrativo, pues si es expresada voluntariamente la voluntad del órgano, será un acto administrativo”³, en concreto, un hecho administrativo es un acontecimiento que no produce efectos jurídicos inmediatos, directos, específicos o concretos, que no tienen incidencia directa en el procedimiento administrativo, ya que en muchos casos son facultativos y no obligatorios, es decir, es voluntad de la administración tributaria cumplirlos o no.

Zabonini, citado por la Fundación Tomas Moro, define al acto administrativo como “la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa”⁴. Según el profesor Calderón, el acto administrativo es “toda declaración de voluntad de un

³ Calderón M, Hugo Haroldo, **Derecho administrativo parte general**, tomo I, Pág. 280

⁴ **Ob. Cit**; Pág. 22.

órgano público actuando dentro de una función administrativa y con un fin administrativo, y que produce efectos jurídicos, concretos o generales.”⁵

A la luz de las definiciones ofrecidas se encuentran algunos elementos que caracterizan a un acto administrativo, a saber:

a) La declaración unilateral de voluntad del órgano administrativo.

b) El órgano administrativo debe ser competente, es decir, el ordenamiento jurídico tuvo que otorgarle esta facultad para que el acto administrativo sea jurídicamente válido.

c) Por último, los efectos jurídicos del acto administrativo que son consecuencias necesarias de todo acto administrativo, van intrínsecamente ligados a los mismos y definen su rasgo más característico; no puede concebirse un acto administrativo sin que produzca efectos jurídicos.

Se plantea la pregunta inicial: ¿las notificaciones son un hecho o un acto administrativo?, ¿cuál es la naturaleza jurídica de las notificaciones?

El derecho procesal civil encuadra a las notificaciones como un acto procesal, como un “acto de comunicación de los órganos judiciales con las partes o con cualquier persona...”⁶ como el “acto destinado a comunicar a las partes o a cualquier persona que deba intervenir en el proceso una resolución judicial”⁷, en lo procesal civil, una notificación entonces es un acto procesal, así lo sostiene también el tratadista Almagro Nosete, citado por el profesor Mario Estuardo Gordillo Galindo, quién sustenta que una notificación es “una expresión de la voluntad humana cuyo efecto jurídico y directo tiende a la constitución, desenvolvimiento o extinción de la

⁵ **Ob. Cit;** Pág. 279.

⁶ Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado, **Manual de derecho procesal civil guatemalteco**, volumen I, Pág. 238.

⁷ **Idem.**

relación jurídica-procesal”⁸ y en ese mismo sentido, la legislación de la materia considera que las notificaciones tienen el carácter de acto procesal, en virtud de que el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto-ley número 107, así lo regula en el libro primero, título IV, capítulo III Artículos 61 al 80. En el derecho procesal administrativo, la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, desarrolla escuetamente las notificaciones en su Artículo 3º y no regula nada a cerca de su naturaleza jurídica. El Código Tributario es el que mejor ha desarrollado el tema de las notificaciones, en materia administrativa, sin embargo no establece nada en absoluto en cuanto a su naturaleza jurídica. El Profesor Jorge Mario Castillo Gonzáles cuando aborda del tema de las notificaciones explica que “En el procedimiento administrativo la notificación no es acto. En lo administrativo no existe el acto de notificación. La notificación no produce consecuencias jurídicas. Es una condición o un paso que puede omitirse en ciertas situaciones, pero que en todo caso, da noticia e informa al interesado sobre la decisión tomada por el funcionario y empleado público”⁹, si embargo el mismo cuando afronta el tema del acto administrativo, que por cierto dice que “el término es obsoleto y que fue cuestionado y desplazado por el término decisión administrativa legal o jurídica”¹⁰, explica que los resultados o eficacia del acto administrativo, o decisión administrativa, dependen de la notificación; que la resolución “principiará a producir efectos y consecuencias jurídicas, o resultados”¹¹ a partir de la fecha de notificación.

En esta ambigüedad, entonces, no queda claro si para él las notificaciones son o no son un acto administrativo ya que por un lado dice que sí produce efectos jurídicos pero por otro que las notificaciones no producen efectos jurídicos. Para aclarar este dilema se examina lo que es una notificación a la luz de lo definido como acto administrativo planteándolo en tres preguntas: ¿es la notificación una declaración de voluntad unilateral del órgano administrativo?, ¿el órgano

⁸ **Derecho procesal civil guatemalteco**, aspectos generales de los proceso de conocimiento. Pág. 28.

⁹ **Derecho procesal administrativo**, tomo II, Pág. 406.

¹⁰ **Ibid**, tomo I, Pág. 372.

¹¹ **Ibid**, Pág.375

administrativo que notifica es competente, es decir, el ordenamiento jurídico le otorgo esta facultad para que el acto administrativo sea jurídicamente válido?, y por último, ¿produce una notificación consecuencias jurídicas?

¿Es la notificación una declaración de voluntad unilateral del órgano administrativo? En primer término no. La notificación no es una declaración de voluntad del órgano administrativo, ya que la notificación no es un fin en sí misma. El procedimiento administrativo no tiene como fin último a la notificación, nadie realiza un procedimiento administrativo sólo para que obtener de la administración pública una notificación, ¿notificación de que?, ¿notificación de la notificación?, eso sería sin sentido, y mucho menos la administración pública iniciaría un procedimiento exclusivamente para notificar una notificación.

Un ejemplo arrojará mejor luz al problema: Un contribuyente denominado Carlos Pérez es propietario de un centro educativo privado denominado “Colegio La Esperanza” e inicia un procedimiento administrativo ante la Superintendencia de Administración Tributaria con el fin de obtener la exención del Impuesto al Valor Agregado en los servicios que presta. La declaración de voluntad de la administración publica, en este caso Superintendencia de Administración Tributaria, es la resolución de fondo que declare procedente la exención del Impuesto al Valor Agregado, pero ¿de que medios dispone la administración tributaria para comunicar la decisión que ha tomado? El único medio legal a su disposición es comunicar la resolución por medio de una notificación, en cualquiera de sus formas. Entonces, una notificación no tiene razón de ser por sí misma y una resolución administrativa no surte efectos sino hasta ser notificada, ambas se complementan. La razón de ser de la notificación es poner en conocimiento una resolución y ésta nace a la vida jurídica desde el momento en que es notificada.

En conclusión: la declaración de voluntad en el procedimiento administrativo tributario es la resolución de fondo, la que resuelve el asunto medular ventilado ante la administración tributaria, y la notificación es parte integral de la misma, es parte de

la declaración de voluntad, a través de ella se da a conocer la voluntad de la administración tributaria y todos los efectos de la resolución nacen a la vida jurídica desde el momento en que ésta es notificada.

¿El órgano administrativo que notifica es competente? La competencia de un órgano administrativo exclusivamente puede ser otorgada por la ley, y en el caso de la administración tributaria la competencia le fue otorgada por el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Artículos 127 al 141 y por la propia Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala. Se deja una pregunta sin contestar, para ocuparse de ella en otro trabajo: ¿Cuándo se notifica por alguien más que no sea la administración tributaria de dónde deviene su competencia?.

¿Produce una notificación consecuencias jurídicas? La notificación si produce una serie de consecuencias jurídicas, para Gamero Casado “la notificación produce una serie de efectos jurídicos de enorme trascendencia tanto para la Administración como para los interesados”¹². Las notificaciones en materia tributaria no son facultativas, son preceptivas, es decir, que es obligación de la administración pública hacer saber a los interesados cualquier decisión que pueda afectar sus derechos, así lo establece el Artículo 127 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que regula “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**” (Negrilla del autor). Al ser una notificación preceptiva cualquier audiencia, opinión, dictamen o resolución únicamente devendrán efectivas desde el momento en que son puestas en conocimiento del contribuyente a través de la práctica de la notificación, ya que al quedar el interesado legalmente notificado el acto administrativo deviene eficaz y puede ejecutarse por la administración pública, no antes, y comienza el plazo de impugnación por los interesados. En el mismo sentido regula el Artículo 3º del Decreto 119-96 “Las resoluciones serán notificadas a los interesados... Para

¹² Gamero Casado, Estuardo, **Notificaciones telemáticas**, Pág. 19.

continuar el trámite deberá constar, fehacientemente, que el o los interesados fueron **debidamente notificados** con referencia expresa de lugar, forma, día y hora.” (Negrilla del autor).

Por lo tanto, en sentido estricto la notificación no es un acto administrativo, ya que en sí misma no es una declaración de voluntad del órgano administrativo y sin esta característica se desnaturaliza el acto administrativo, pero, sin ella el acto administrativo, entendiéndose resolución de fondo, no nace a la vida jurídica y no surte todos sus efectos. La notificación tampoco es un hecho administrativo, pues por la imperatividad de efectuarlas y los efectos jurídicos externos que ella supone no la califica como un hecho administrativo.

La jurisprudencia española señala que “la finalidad básica de toda notificación (su naturaleza jurídica) va enderezada a lograr que el contenido del acto llegue realmente a conocimiento de su natural destinatario, en toda su integridad sustancial y formal, y en una fecha indubitada susceptible de efectuar sin dificultad el cómputo del plazo previsto para que el interesado pueda actuar en defensa de su derecho”¹³.

En conclusión, la naturaleza jurídica de la notificación, para el autor, es ser parte integral y esencial del acto administrativo que encuentra su razón en comunicar una decisión del órgano administrativo, que no tiene mayor relevancia en ella misma sino su preeminencia y su importancia jurídica dependen de la decisión administrativa que comunican.

En resumen, la resolución de fondo no nace a la vida jurídica si no está notificada y una notificación únicamente tiene relevancia jurídica si esta comunicando una decisión administrativa, las dos conforman el acto administrativo, tanto la resolución como su respectiva notificación son una en sí mismas, ambas conforman el acto administrativo; y, cualquier otra notificación que surja en el procedimiento administrativo, siempre será, a juicio del autor, complemento y parte imprescindible

¹³ **Ibid**, Pág. 26

de la resolución o decisión administrativa que se esté comunicando, pues cuando concurren ambas entonces nace a la vida jurídica.

1.2 Definición:

La doctrina ha propuesto varias definiciones, se exponen algunas a continuación:

El diccionario jurídico define a las notificaciones como “el informe suficiente de una determinada cosa, hecho o situación, rodeada de las formalidades que para cada caso preceptúa la normativa legal”¹⁴.

Para el Profesor Castillo Gonzáles una notificación es “una condición o un paso que... da noticia e informa al interesado sobre la decisión tomada por el funcionario y empleado público”¹⁵,

Para el Profesor Calderón notificar al particular significa “hacerle saber que existe un procedimiento abierto en su contra o bien si el procedimiento es a petición del interesado, hacerle saber lo que el órgano administrativo decidió sobre el asunto que se ventila en éste”¹⁶

Otra definición aporta que la notificación tributaria es la “comunicación a un contribuyente de un acto de la administración tributaria”¹⁷.

El autor del presente trabajo propone la siguiente definición: “La notificación, en el procedimiento administrativo tributario, es el único medio del cual dispone la administración tributaria para comunicar legalmente al contribuyente, responsable o interesado, la decisión que ha tomado en determinado asunto puesto a su

¹⁴ Fundación Tomas Moro. **Ob. Cit.**; Págs. 690 y 691.

¹⁵ **Ob. Cit.**, tomo II, Pág. 406.

¹⁶ **Derecho procesal administrativo**, tomo III, Pág. 47.

¹⁷ Fundación Tomas Moro, **Ob. Cit**; Pág. 690.

conocimiento o iniciado de oficio para que ésta surta todos sus efectos jurídicos.”

Legalmente no encontramos una definición expresa de lo que es una notificación tributaria, sin embargo el Artículo 127 del Código Tributario regula el elemento básico de la notificación, la comunicación legal de la administración tributaria con el contribuyente, Artículo que establece “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”, en igual sentido el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto-Ley 107, preceptúa en su Artículo 66 que “Toda resolución debe hacerse saber a las partes, en la forma legal y sin ello no quedan obligadas ni se les puede afectar en sus derechos.”

1.3 Requisitos generales de los medios de notificación:

Según el Artículo 129 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, existen dos formas de practicar una notificación: personalmente y por otro procedimiento idóneo. El Artículo 130 establece: “Toda notificación personal se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha e irá firmada por el notificado, pero si éste se negare a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida.” Artículo 131 “Entrega de Copias. Al hacer cualquiera de las notificaciones a que se refiere el Artículo anterior, se entregará copia de la resolución dictada y de los documentos que la fundamenten y se identificará el expediente”. Artículo 135 “Cédula de notificación. La cédula debe contener: nombres y apellidos de la persona a quien se notifica, lugar, fecha y hora en que se hace la notificación, nombre y apellidos de la persona a quien se entregue la copia de la resolución, en su caso, la advertencia de haberse entregado o fijado en la puerta, firma del notificador y sello de la administración tributaria o del Notario, en su caso. Artículo 137: “Notificaciones por otro procedimiento. La administración tributaria podrá establecer para las notificaciones no personales, otro procedimiento idóneo para estos efectos, siempre que se garantice

adecuadamente el derecho de defensa del contribuyente”.

De la lectura de los anteriores Artículos se desprende que, sin importar que medio de notificación se utilice, su idoneidad deviene fundamentalmente del perfecto cumplimiento de formalidades de constancia, al respecto el profesor Jorge Mario Castillo señala que “En Guatemala las notificaciones constituyen un problema muy difícil a causa del abusivo formalismo civilista en que se les fundamentan, el cual aprovecha el particular y principalmente el abogado civilista para crear toda clase de obstáculos”¹⁸ sin embargo la multiplicidad de requisitos de constancia es una rigurosa prevención de la Ley dirigida al contribuyente para evitar que éste sufra indefensión y derivado de ello que no padezca menoscabo alguno en sus derechos por omitir requisitos puramente formales, según García de Enterría, citado por Gamero Casado, el rigor formal que acompaña a una notificación administrativa se justifica por dos razones: “por una parte, porque la intervención en un procedimiento administrativo no requiere asistencia de letrado; por otra, porque en el tráfico administrativo los plazos de impugnación son extraordinariamente fugaces. Todo ello exige un especial cuidado, a fin de evitar que se pierdan derechos materiales por razones puramente adjetivas”¹⁹ y así en el procedimiento administrativo tributario no es necesaria la intervención de algún profesional del derecho para la actuación ante la administración tributaria como para la interposición de recursos, ello se colige de lo que establecen los Artículos 122 y del 154 al 160 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Agregado a ello si una notificación no es practicada conforme la ley, la misma es nula, así lo establece el Artículo 141 del Código Tributario, y por lo tanto, lo actuado también.

La eficacia de la notificación, y por lo tanto los efectos jurídicos de la resolución que comunica, queda supeditada a que se haya observado toda la normativa legal que regula su práctica. Basta por tanto dejar constancia de la entrega con todos los requisitos que la ley señala, nombres y apellidos de la persona a quien se notifica,

¹⁸ **Ob. Cit.**, tomo II, Pág. 406.

¹⁹ **Ob. Cit.**, Pág. 26.

lugar, fecha y hora en que se hace la notificación, nombres y apellidos de la persona a quien se entregue la copia de la resolución, la firma del notificado y del notificador, etc.

El problema radica en determinar de qué manera debe quedar acreditada la constancia con la multiplicidad de requisitos señalados por la ley. Se hace la observación en que el Artículo 132 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, sólo menciona la constancia, sin exigir que se trate de constancia fehaciente como lo hace la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República, en su Artículo 3°. Este requisito legal de constancia entonces puede satisfacerse mediante cualquier instrumento de constancia, pero según el medio empleado, la administración tributaria se encontrará mejor o menos provista para probar el haber practicado la notificación en caso de recurso. Se vislumbra entonces que la cuestión en si es un problema de prueba, y es a la administración tributaria a quien le conviene preconstituir documentalmente la prueba de que se practicó la notificación con las formalidades que la ley le impone ya que en poder de ella se encuentra siempre el expediente administrativo.

La forma de preconstituir la prueba depende tanto del requisito de constancia de que se trate como del medio de notificación empleado. Por esta razón es de vital importancia estudiar el valor probatorio que ostentan los expedientes administrativos en función del tipo de documentos que contengan, ya que algunos de ellos, según el derecho probatorio y la legislación vigente, se benefician del carácter de prueba plena, o como es mejor conocida prueba legal o tasada. El Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto-Ley 107, prescribe que “Los documentos autorizados por Notario o por funcionario o empleado público en el ejercicio de su cargo, producen fe y hacen plena prueba...” Si los requisitos de constancia de la notificación quedan acreditados en el expediente administrativo mediante documentos públicos, tal constancia se beneficia de la presunción de veracidad y alcanza valor probatorio, salvo el derecho de las partes de redargüirlos de nulidad o falsedad. Los documentos administrativos son aquellos documentos expedidos por funcionarios públicos en ejercicio de sus atribuciones legales, pero “para que estos

documentos sean públicos, no basta con que los expidan funcionarios públicos: es necesario que los hagan precisamente en ejercicio de sus atribuciones legales"²⁰, aquí es importante resaltar la competencia administrativa, la cual es, se subraya, característica importante de los actos administrativos. Sí la persona que practica la notificación es un empleado, funcionario público, o Notario, y la ley le otorga las facultades necesarias para practicar la notificación, entonces el soporte documental que contenga la notificación, entiéndase la cédula de notificación, si se llenaron los requisitos que la misma ley señala, es catalogada como documento público y por lo tanto el requisito de constancia que requiere la ley se ha satisfecho y la prueba ha quedado preconstituida. Barrero, citado por Gamero Casado, es de este criterio y argumenta que "la notificación, por producir efectos jurídicos externos, los cuales quedan plasmados en un documento, la cédula de notificación, han de reputarse entre la categoría de documentos públicos administrativos, y hacer por lo tanto prueba plena ante la eventualidad de un ulterior litigio"²¹.

1.4 Clases de notificaciones en el procedimiento administrativo tributario, por la forma en que éstas se originan. ¿De dónde provienen las notificaciones?

El Código Tributario regula varios procedimientos administrativos, entre ellos encontramos:

- El procedimiento iniciado de oficio, por la administración tributaria.
- El procedimiento administrativo iniciado por el administrado o contribuyente a solicitud del interesado.
- El procedimiento del recurso de revocatoria, que se plantea contra autoridades que tengan superior jerárquico en la Superintendencia de Administración

²⁰ Ovalle Favela, José, **Derecho procesal civil**, Pág. 156.

²¹ **Ob. Cit.**, Pág. 40.

Tributaria.

- El procedimiento del recurso de reposición, que se plantea contra las resoluciones originarias del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En cada procedimiento pueda que exista más de una notificación, sin embargo anteriormente se concluyó que la notificación administrativa tributaria no es un acto en sí misma sino es parte integral del acto administrativo, que esta compuesto también por la llamada “resolución de fondo” o “resolución final” el cual contiene la voluntad de la administración tributaria y no es más que una decisión que ésta ha tomado para resolver determinada situación que se ventila ante ella; dicha notificación mediante la cual surte plenamente todos sus efectos jurídicos la resolución de fondo es la que interesa a los fines del presente trabajo.

1.4.1 El procedimiento administrativo iniciado de oficio, por la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.

Este procedimiento tiene lugar cuando el Estado, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el ejercicio de su poder tributario exige las prestaciones, comúnmente en dinero, a los contribuyentes o responsables según la ley, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines; no existe inconveniente cuando el contribuyente o responsable de manera voluntaria, una vez bien determinada la obligación tributaria, cumple con ella, el problema deviene cuando el contribuyente o responsable omite presentar la declaración o no proporciona la información necesaria para establecer la obligación tributaria precisando a la administración tributaria a hacerlo de oficio, o bien incumpliendo con los deberes que el Código Tributario y otras leyes específicas establecen.

El Código Tributario determina a este procedimiento “Procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria” (Artículo 145, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala). Este procedimiento se inicia de oficio y si se formulan

ajustes o se imponen sanciones se confiriere y se notifica audiencia al contribuyente o responsable para que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa, se abre a prueba si el contribuyente o responsable así lo solicita, se pueden dictar medidas para mejor resolver y luego entonces se dicta la resolución final o de fondo y aquí la notificación que es de interés para comunicar esta resolución.

1.4.2 El procedimiento administrativo iniciado por el administrado o contribuyente a solicitud del interesado.

Este procedimiento tiene lugar cuando el contribuyente, responsable o interesado plantea una solicitud ante la administración tributaria, llenándose los requisitos que establece el Artículo 122 del Código Tributario, Decreto 6-91, se abre a prueba si se discuten cuestiones de hecho, si la administración tributaria lo estima conveniente o el peticionario lo solicita se pueden ordenar las diligencias para mejor resolver y luego se dicta la resolución final o resolución de fondo y aquí la notificación que interesa, la que comunica ésta resolución.

1.4.3 El procedimiento de los recursos administrativos tributarios, el recurso de revocatoria y reposición.

El Artículo 45 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República regula que “Los recursos administrativos que los contribuyentes o sus representantes pueden interponer contra las resoluciones de la SAT en materia tributaria, son los que establece el Código Tributario... En materia tributaria, contra lo resuelto por el Directorio, procede el recurso de reposición; contra lo resuelto por el Superintendente y los Intendentes, procede el recurso de revocatoria. Ambos recursos se regularán por las disposiciones del Código Tributario.”

Estos recursos administrativos proceden cuando la resolución que se ha

dictado y notificado, en los dos procedimientos relacionados en los numerales anteriores, fue desfavorable a los intereses del interponente, se sigue el procedimiento específico de cada uno de ellos y al final se emite la resolución de fondo la cual, una vez más, es necesario notificar para que surta plenos efectos.

Básicamente son estos cuatro procedimientos los que originan las resoluciones de la administración tributaria las cuales para que surtan sus efectos es necesario ponerlas en conocimiento del contribuyente, responsable o interesado y aquí es donde empieza el trabajo de las notificaciones, el tema en cuestión. En general el Artículo 127 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece 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.

1.5 Clases de notificaciones en el procedimiento administrativo tributario, por la forma en que se realizan.

Al hablar de clases de notificaciones en este apartado, se hace referencia a la manera en que éstas son realizadas, es decir, los diferentes medios o técnicas de notificación por los que puede optar la administración tributaria al momento de dar a conocer un resolución, acto o decisión tomada por ella misma; el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en su Artículo 129 ofrece, de manera general, dos clases de notificaciones, estableciendo que “las notificaciones se harán según el caso: a) Personalmente. b) Por otro procedimiento idóneo”, según se puede ver, solamente el apartado “a)” es el que está puntualmente demarcado ya que el apartado “b)” es muy impreciso y da cabida a un *numerus apertus* de formas de practicar las notificaciones tributarias, no obstante, en los Artículos subsiguientes menciona cinco clases de notificación, la personal, la notarial, por correo certificado, la facultad de darse por notificado y la practicada por correo electrónico, las cuales estudiaremos a continuación.

1.5.1 Notificaciones personales:

Este medio de notificación goza de notable preeminencia en el derecho procesal guatemalteco en general, ya que la gran mayoría de notificaciones, en los diferentes procesos y procedimientos, tanto judiciales como administrativos, son practicadas a través de éste medio; no escapan de ello las notificaciones tributarias a las cuales el legislador les dedicó varios Artículos, revistiéndola, de ésta forma, de especial distinción sobre las demás. La notificación personal, conocida también como notificación directa, se define como “aquella que es entregada personalmente al receptor por un integrante de un órgano administrativo”²² y otra definición aporta que son “las que deben hacerse directamente a la persona a quien va dirigida, o a su representante legal”²³ Es un medio tradicional de notificación de aceptación y uso generalizado en el ámbito jurídico, donde el notificador designado por la administración tributaria se constituye “personalmente” al domicilio fiscal del contribuyente, sea persona individual o persona jurídica, efectuando la notificación por cédula que entrega al interesado adjuntando copia de la resolución dictada y de los documentos que fundamentan ésta, es necesario hacer constar en la cédula de notificación el día, la hora y el lugar en que se haga y debe ir firmada por el notificado. Existen algunas variaciones en cuanto a esta forma de notificar, el Artículo 133 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, recoge algunas las cuales se estudian a continuación.

La primera variante que se encuentra es respecto al lugar de notificación; el lugar ideal para practicar una notificación personal es el domicilio fiscal. El domicilio fiscal es “el lugar que el contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita...” (Artículo 114 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala) aquí se encuentra un elemento de voluntad, la libertad del contribuyente, o responsable de señalar a su conveniencia el lugar para que le sean efectuadas las notificaciones, la cual se hace

²² Gamero Casado, **Ob. Cit**; Pág. 65.

²³ Mabarak Cerecedo, Doricela, **Derecho financiero público**, Pág. 120.

efectiva cuando el contribuyente es el que inicia el proceso administrativo, ya sea por la determinación de la obligación tributaria por parte del mismo o por el simple uso del derecho constitucional de petición por los sujetos mencionados o por algún interesado. El problema se encuentra cuando el contribuyente o responsable no ha señalado lugar para notificar, como lo es el caso de la determinación de la obligación tributaria de oficio, cuando la administración tributaria es la que inicia el procedimiento administrativo, ya que en este caso no hay voluntad expresa del sujeto a notificar de señalar libremente una dirección para tal efecto. El problema en cuestión se resuelve a través de una serie de supuestos que la ley establece, efectuando la notificación en la residencia, oficina, establecimiento comercial propiedad del sujeto a notificar, el lugar donde habitualmente se encuentre o concurra, o entregando la cédula en manos del destinatario dondequiera que se le encuentre. Lo anterior no desvirtúa el espíritu de las notificaciones personales ya que, sin importar el lugar donde se efectúen, éstas siempre se entregan personalmente por el notificador al sujeto notificado, llenando así, en primer término, el requisito de notificación directa.

La segunda variante es el caso cuando el notificador se constituye al domicilio fiscal o en su defecto a la residencia, oficina, establecimiento comercial propiedad del sujeto a notificar, o al lugar donde habitualmente se encuentra y éste no es hallado (Artículo 133 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala), la ley establece que puede practicarse la notificación por cédula que se entregará a sus familiares, empleados domésticos o de otra naturaleza, o a la persona idónea y mayor de edad que se encuentra en cualquiera de los lugares indicados. La resolución notificada de esta manera se encuentra apegada a derecho. Una particularidad es necesaria plantear: ¿Quién define la idoneidad de una persona para que pueda ser quien reciba una notificación? la ley sólo menciona la no idoneidad de los menores de edad, algo con sentido común, pero la elección de idoneidad o falta de ella es dejada arbitrariamente a criterio del notificador, cosa que de ser perjudicial para el sujeto notificado sólo podría desvirtuarlo a través de la prueba en contrario.

Una variación más es sumada a la notificación personal, y es cuando el contribuyente si se encuentra en los lugares indicados anteriormente pero éste se niega a suscribir la cédula de notificación (Artículo 130 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala). En este caso el notificador tiene que dar fe de la no voluntad por parte del sujeto notificado de recibir la cédula de notificación, haciendo uso de la fe administrativa sobre él depositada, dando como resultado una notificación legalmente válida. Es importante resaltar que éste es el único caso donde expresamente la ley establece que el notificador da fe de una situación en especial, y que en ningún otro momento la ley lo menciona en cuestión de notificaciones tributarias. En la práctica el notificador ha hecho un mal uso de la fe administrativa, de la cual es depositario, utilizándola para ganar tiempo, si se encuentra apurado, o simplemente para alimentar su pereza usando típicamente la frase “fulano de tal... quién de enterado no firmó. DOY FE...”.

Una última modalidad es sumada en el momento que el notificador se constituye a cualquiera de los lugares que puntualizamos pero no encuentra persona idónea, o si encontrándose se niega a recibir la cédula de notificación (Artículo 130 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala). La idoneidad referida es muy subjetiva y dejar a criterio del notificador tal decisión puede resultar perjudicial para el contribuyente, responsable o interesado ya que puede estar tomando funciones que solamente a juez competente le corresponderían, pero en general podemos mencionar como algunas clases de personas no idóneas para recibir las notificaciones los menores de edad, los incapaces en sus diversas acepciones, etcétera, y en este caso es cuando el legislador faculta al notificador para poder realizar la notificación fijándola en la puerta expresando al pie de la cédula, la fecha y hora de la actuación, y un requisito que añade es el de poner razón en el expediente de haber notificado en esa forma, debiendo especificar que no encontró persona idónea o que habiéndola encontrado ésta se negó a recibir la cédula. Es importante que esta extraordinaria razón el notificador la haga obrar dentro del expediente ya que al no hacerlo se le daría armas al sujeto notificado para poder redargüirla de nulidad.

En la práctica el abuso que el notificador hace de esta forma extraordinaria de notificar es casi generalizada, sobre todo cuando la prescripción apura y la negligencia de la administración tributaria necesita ser remediada, tratando, de esta manera, interrumpir los plazos de la prescripción o cualquier otro menester. Es fácil encontrar en un expediente administrativo tributario las frases contenidas en una cédula de notificación tales como: “Fijada en la puerta según Artículo 133 del Código Tributario” o “Fijada en la puerta según Artículo 133 del Código Tributario, por no encontrar persona idónea”, cuando en realidad ésta fue deslizada en el interior del domicilio por debajo de la puerta sin haber persona, idónea o no, de recibir tal notificación y en muchos casos el domicilio se encuentra desocupado y nadie llega a hacerse cargo de la notificación, sin embargo esto no importa a la administración tributaria, ya que el contribuyente, responsable o interesado es el obligado a señalar lugar para notificar y de no hacerlo la misma ley en sus Artículos 115 y 116 faculta a la administración tributaria para hacerlo de oficio y tener así por bien hecha la notificación, salvo prueba en contrario.

La Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, en su Artículo tercero prevé otra variante para realizar las notificaciones personales, la cual consiste en la citación del contribuyente, responsable o interesado, para que comparezca a la administración tributaria y cuando se encuentra en ella se procede a poner en conocimiento del contribuyente la resolución que interesa haciéndole efectiva la notificación, siempre y cuando se practique por el funcionario o empleado con tales funciones.

Esta forma de efectuar las notificaciones podría justificarse por lo establecido en el cuarto párrafo del Artículo 133 del Código Tributario “También podrán hacerse las notificaciones... por cualquier otro medio idóneo que permita confirmar la recepción siempre que se garantice el derecho de defensa del contribuyente”.

Cuando la notificación se ha practicado con apego a la ley y por el empleado o funcionario público con suficiente competencia administrativa, otorgada por la misma

ley, y en ejercicio de sus funciones, el documento que contiene la notificación (la cédula de notificación) posee carácter de documento público administrativo y por lo tanto la prueba se ha preconstituido en el expediente administrativo y de esta manera la administración tributaria estaría dotada de más efectivas armas legales en el caso de recurso alguno.

1.5.2 Notificaciones notariales:

Los Artículos 133 y 134 del Código Tributario previeron un medio de notificación de actos con la intervención de este fedatario público, el Notario. Gamero Casado explica que la notificación notarial es “aquella que se articula mediante la personación del Notario en el domicilio del destinatario entregándole la cédula respectiva”²⁴.

El procedimiento para realizar la notificación es el mismo que el realizado en las notificaciones personales, los aspectos que difieren y de más importancia son: a) la administración tributaria debe designar al Notario notificador mediante un nombramiento o resolución, en razón del principio de rogación por el cual el Notario no puede actuar de oficio (Artículo 1 del Decreto 314 del Congreso de la República, Código de Notariado); b) el Notario debe apersonarse al domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto a la residencia, oficina, establecimiento comercial propiedad del sujeto a notificar, o al lugar donde habitualmente se encuentre o concurra, entregando la copia de la resolución a notificar y asentando la notificación a continuación de la resolución mediante acta notarial (Artículo 134 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala), las actas de notificación, según González Palomino, citado por Gamero Casado, “documentan una actividad activa(sic) del Notario mediante una declaración propia suya”²⁵ cuya pretensión es, según Giménez-Arnau, citado por Gamero Casado, “informar que el notificado sepa algo y que conste

²⁴ **Ob. Cit.**, Pág. 69.

²⁵ **Ibid**, Pág. 72.

de manera indubitada que se la hecho saber”²⁶, quedando así patente su aptitud para constituir un medio de notificación de los actos administrativos tributarios.

A pesar de ello el uso de este procedimiento resulta de elevado coste para la administración tributaria, pero puede ser un medio adecuado cuando la administración tributaria se encuentra apurada por los plazos de la resolución y notificación y no encuentra otra vía más rápida de articular una notificación en plazo.

En cuanto a la fuerza probatoria de este medio de notificación, el Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil establece que: “Los documentos autorizados por Notario... en el ejercicio de su cargo, producen fe y hacen plena prueba...” por lo que hacen de éste un medio idóneo de notificación pues la prueba que se constituye en el expediente administrativo tiene carácter de plena prueba, legal o tasada, salvo el derecho de las partes de redargüirlos de nulidad o falsedad.

1.5.3 Notificaciones por correo certificado:

Escuetamente es mencionado el correo certificado como medio de notificación en el procedimiento administrativo tributario; el Artículo 133 le dedica escasas líneas a un medio que, de estar bien regulado, sería de gran ayuda para la administración tributaria. Actualmente (Noviembre 2007) no está reglamentado ningún procedimiento para notificar por este medio y la administración tributaria a la fecha no ha emitido algún acuerdo en relación con el tópico en cuestión. “En parecida situación se encuentra el sistema Mexicano”²⁷, según hace referencia Mabarak Cerecedo, y por el contrario, “el sistema Español ha sabido sacarle ventaja a dicho medio”²⁸ afirma Gamero Casado. Las singularidades que ofrece la notificación por correo certificado son descritas a continuación.

La notificación por correo certificado no es un medio directo de notificación ya que no es la administración tributaria quien realiza la notificación sino que ésta le

²⁶ **Idem.**

²⁷ **Ob. Cit.**, Pág. 122.

²⁸ **Ob. Cit.**, Pág. 75.

confía tal tarea al operador postal y la cual a su vez tiene empleados encargados de realizar dichas tareas. El empleado del operador postal se constituye al domicilio fiscal del sujeto a notificar, u otro lugar señalado por la administración tributaria, y realiza la notificación en documentación especialmente provista para esta situación, y una vez practicada debe de remitirse a la administración tributaria para su archivo en el expediente, en el que debe constar, además de los requisitos establecidos en el Artículo 135 del Código Tributario, la firma, sello y el número de identificación del empleado del operador postal, la firma, nombre y apellidos y número de cédula del sujeto que recibió la notificación, con lo cual se hace constar la recepción de la notificación, llenando así este requisito que establece la ley. (En resolución cero cuatro guión cero cuatro (04-04) del Congreso de la República de Guatemala de fecha 21 de abril de 2004 se Aprueba el Contrato Administrativo número 150-2003-DSM celebrado el 22-10-2003, entre el Estado de Guatemala, International Postal Services LTD y Correo de Guatemala, Sociedad Anónima, y sus posteriores modificaciones y aclaraciones, mediante el cual se le da a esta última en concesión, la operación y administración de los servicios postales del correo nacional). Sin embargo, por el hecho de no estar regulado este medio de notificación, su uso puede ofrecer algunas deficiencias que pueden perjudicar gravemente a la administración tributaria, y por ende darle armas legales al sujeto notificado para defenderse. El problema principal consiste en determinar si la actuación consignada en el expediente administrativo, la certificación que éste emite de haber notificado, tiene condición de documento público administrativo, y si éste goza de la presunción de veracidad que determina el Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto-Ley 107.

Según se analizó en las literales anteriores, cuando el notificador sea un funcionario o empleado público los documentos que éste autorice en el ejercicio de su cargo gozan del carácter de documento público administrativo según lo reconoce el Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil. Sin embargo, el empleado del operador postal, que en este caso es el agente notificador, no es un empleado ni funcionario público adscrito a la administración tributaria, por lo que esto determina la

ausencia de carácter público del notificador, y por lo tanto toda su actuación carece del carácter de pública desde cualquier perspectiva y únicamente puede beneficiarse de los efectos probatorios de documentos privados. En el supuesto que la notificación satisfaga todos los requisitos de constancia determinados por ley y sea el sujeto a quien va dirigida la notificación quien la reciba, esto no debe representar ningún problema, dado que la notificación va refrendada con la firma del receptor, la cual opera de alto valor en el proceso, en caso de recurso. Pero por otro lado existen algunos supuestos más que la misma ley prevé en las notificaciones personales y sus variaciones, las cuales puede significar obstáculos serios a la administración tributaria como los que se señalan, a saber: a) El empleado del operador postal no tiene fe administrativa, por lo tanto no puede dar fe si el sujeto notificado no quiso suscribir la cédula de notificación o el rechazo de la misma. b) El empleado del operador postal no está facultado por ley para fijar la notificación en la puerta al no encontrar persona idónea para recibir la notificación o si al encontrarla ésta se negare a recibirla y por ende tampoco la razón de la que regula el primer párrafo del Artículo 133 del Código Tributario. c) El empleado del operador postal no está facultado para poner razón en el expediente administrativo tributario de la muerte o ausencia de la República del sujeto a notificar. d) El empleado del operador postal no puede decidir el lugar para notificar, aunque lo sepa, ya que esta decisión está impuesta sobre la administración tributaria, etc.

1.5.4 Notificación por conducta concluyente:

La notificación por conducta concluyente no es propiamente una forma de practicar las notificaciones, ya que no existe, en este caso, un agente notificador que haga efectiva esta notificación. El Artículo 139 del Código Tributario, reformado por el Artículo 35 del Decreto 58-96 del Congreso de la república, lo regula de la siguiente manera: “Facultad de darse por notificado. No obstante lo previsto en los Artículos que preceden, 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...”.

Generalmente en la práctica esto ocurre de la siguiente manera: José Eulalio Pérez, quién es promotor de un expediente administrativo, en la necesidad que se encuentra de que la administración tributaria le resuelva su caso lo más pronto posible, acude regularmente al órgano administrativo para procurarlo y en una de sus visitas se percató que la resolución de fondo ya fue emitida y que fue desfavorable, por lo que, sin estar notificada, interpone el recurso respectivo manifestándose sabedor de la misma y así la ley prevé que la notificación surte desde este momento sus efectos como si estuviera legítimamente hecha.

1.5.5 Notificaciones por correo electrónico:

Este medio de notificación es novedoso para el derecho procesal en general, el desarrollo tecnológico en los últimos años ha permitido que estos medios que antes parecían ciencia y ficción estén al servicio del derecho. En Guatemala, a la fecha, el procedimiento administrativo tributario es el único que contempla expresamente este medio, pero también, al igual que con las notificaciones por correo certificado, se encuentra, en detrimento de la seguridad jurídica y la celeridad procesal, deficientemente regulado, como se observa en el siguiente capítulo. Por ser éste el tema central, sólo se le menciona como medio de notificación, su estudio minucioso se hace en los capítulos subsiguientes.

CAPÍTULO II

2 El ordenamiento jurídico de las notificaciones por correo electrónico del año 1991 al año 2007.

En este capítulo se estudia el andamiaje jurídico que habilita la posibilidad de practicar las notificaciones por correo electrónico, se estudian algunos Artículos que actualmente se encuentran derogados, pero esto permite tener una mejor visión del entorno en que las notificaciones por correo electrónico suceden.

2.1 Antecedentes (Decreto 6-91)

El seis de agosto de mil novecientos noventa, una comisión especial integrada por funcionarios y técnicos del Gobierno de la República de Guatemala, miembros del Ministerio de Finanzas Públicas, y una representación especial del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, integrada por el Doctor Mario Aguirre Godoy y los Licenciados Luís Archila y Arnoldo Ortiz Moscoso, pusieron a disposición del entonces Señor Presidente de la República, Licenciado Marco Vinicio Cerezo Arevalo, un proyecto de Código Tributario, para que a su vez fuese remitido al Congreso de la República para su discusión y aprobación; el cual, después del respectivo procedimiento legislativo, le fue asignado el número de Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (Código Tributario), publicado en el Diario Oficial el día tres de abril de mil novecientos noventa y uno, entrando en vigencia el dos de octubre de mil novecientos noventa y uno (Artículo 1 del Decreto 47-91 del Congreso de la República de Guatemala). Este cuerpo legal es el que regula las relaciones jurídicas originadas por los tributos establecidos por el Estado, según lo establece el Artículo uno de dicho decreto.

El Capítulo V, Sección Segunda del Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, contiene todo lo relativo a las notificaciones en el procedimiento administrativo en materia tributaria. En el año mil novecientos noventa

y uno la Internet recién había tomado su nombre y un rumbo diferente a los motivos militares por las que en un principio había sido creada, por lo que en ese tiempo aún no se pensaba en el correo electrónico como medio de notificación, y así se puede deducir de la lectura del decreto en estudio, en el cual únicamente se reguló lo relativo a las notificaciones personales, y la notificación notarial. No obstante lo anterior, los Artículos 129 y 137 dejaban abierta la posibilidad para que la administración tributaria utilizara otro procedimiento idóneo para efectuar las notificaciones, siempre y cuando se garantizara el derecho de defensa del contribuyente.

2.2 Decreto 29-2001.

El Decreto 29-2001 del Congreso de la república de Guatemala fue el que introdujo la novedad de las notificaciones por correo electrónico reformando algunos Artículos del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario. El Artículo 28 del Decreto 29-2001 que reformó el Artículo 133 del Decreto 6-91 fue el que introdujo esta modalidad de notificación, estableciendo que “La administración tributaria podrá notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informe los contribuyentes, contando al efecto con aviso de recepción el cual deberá constar en papel”.

Es interesante notar que éste fue el único Artículo que regula lo relativo a las notificaciones por correo electrónico, quedando una laguna legal de inmensas proporciones. Adaptar las normas del derecho al desarrollo alcanzado por la tecnología (ver segundo considerando del Decreto 29-2001 del Congreso de la República.), es algo necesario y digno de encomio, pero introducir nuevas figuras sin proveer de un buen sistema legal que reglamente de manera eficiente las nuevas relaciones que se van a producir a raíz de esta nueva figura es una manera irresponsable de legislar en especial si se le ve bajo el lente de la seguridad jurídica y por las consecuencias jurídicas que conllevan las notificaciones, quedando en desventaja tanto la administración tributaria como el sujeto a quien se notifica.

El Artículo 20 del Decreto en estudio que reformó el Artículo 105 del Decreto 6-91, establece algunos requisitos de suma importancia que deben reunir las declaraciones juradas que por vía electrónica el contribuyente presente a la administración tributaria tales como la firma electrónica, la integridad de la información, la constancia de recepción, etc. Tales requisitos son importantísimos y necesarios para revestir de certeza jurídica una notificación por correo electrónico, como se estudia en el último capítulo de este trabajo, pero, de manera perjudicial, no se estaban regulando las notificaciones por correo electrónico.

2.3 Decreto 03-2004

El Decreto 03-2004 del Congreso de la República presenta significativos avances otorgando nuevas facultades a la administración tributaria, imponiendo nuevas obligaciones a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, y ampliando en claridad lo relativo a las notificaciones por correo electrónico.

El Artículo 20 del Decreto 03-2004 que reformo el Artículo 133 del Decreto 6-91 (Reformado anteriormente por el Decreto 29-2001) establece que “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 las 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.” Por ser éste el único Artículo que establece lo relativo a las notificaciones por correo electrónico se divide entonces en cuatro partes para su mejor estudio, a saber:

1. “La administración tributaria, podrá notificar en las direcciones electrónicas que

para tal propósito informen los contribuyentes o responsables...” En primer lugar la ley faculta a la administración tributaria para poder realizar las notificaciones en una dirección electrónica que a voluntad del contribuyente prefiere este medio como medio de notificación. Esto presupone algunos requisitos de software y hardware que tanto la administración tributaria como el contribuyente, responsable o interesado deben reunir, que tenga acceso a una conexión de Internet y que se disponga de un servicio de correo electrónico. Éstos, entonces, son los elementos básicos para que una notificación por correo electrónico se pueda realizar. Ahora bien, aquí se encuentra el elemento volitivo del contribuyente, responsable o interesado, una declaración expresa (Artículo 115 numerales 1 y 2 del Decreto 6-91 del Congreso de la República) hecha por él mismo para recibir las notificaciones por ese medio, por correo electrónico.

El correo electrónico necesita de una dirección electrónica que lo identifique, en sentido común se entiende que una dirección sirve para identificar el domicilio de una persona, individual o jurídica, por lo que la dirección electrónica vendría a ser, en el presente caso, como el domicilio fiscal de un contribuyente, responsable o interesado, cosa que en sí misma viene a ampliar el concepto de “domicilio fiscal”. El Artículo 114 del Decreto 6-91 del Congreso de la República define al domicilio fiscal como “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”.

Cuando se piensa en el domicilio se tiene la idea de un espacio físico, material, palpable a los sentidos, y esa es la idea que el Artículo en estudio y el Código Civil, Decreto Ley 106, transmite en su Artículo 32, estableciendo que el domicilio “se constituye voluntariamente por la residencia en un lugar con ánimo de permanecer en él”, ahora bien, es la persona, individual o jurídica la que establece ese domicilio, ocupando un espacio físico donde decide residir y otros supuestos que la ley establece, el problema se encuentra al analizar que una dirección

electrónica no es un espacio físico, no se puede palpar, ocupa un lugar pero no un lugar material manifiesto a los sentidos, tiene un lugar sí, un lugar en el mundo de la Internet, y una persona, individual o jurídica, no puede residir dentro de un mundo informático. De ahí entonces que el concepto de “domicilio fiscal” se ve ampliado con la introducción de este medio de Notificación, quedando inmerso lo que se conoce como *Domicilio Virtual*, “el cual está conformado por la dirección electrónica de una persona, que constituye la residencia habitual en la red de Internet”²⁹. Lo esencial aquí es hacer notar que el contribuyente es el que decide el medio de notificación y ese es el supuesto necesario, seguro o no, que la ley necesita para establecer el domicilio fiscal y así lo declaran los siguientes Artículos del Decreto 6-91 “ Artículo 115: Para las personas individuales se tendrá como domicilio fiscal en la República de Guatemala, en el orden siguiente: 1.*El que el contribuyente o responsable designe como tal expresamente y por escrito, ante la administración tributaria.* 2. *El que el contribuyente o responsable indique en el escrito o actuación de que se trate...*” “Artículo 116: Se tendrá como domicilio de las personas jurídicas para los efectos tributarios, el que se indica en el orden siguiente: “*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...*”.

2. “La administración tributaria, podrá notificar en las direcciones electrónicas... que les establezca...” a los contribuyentes o responsables. La voluntad del contribuyente ahora no existe, el elemento volitivo aquí desaparece. La pregunta que sale a flote es ¿Cómo la administración tributaria va establecer la dirección electrónica de determinado contribuyente o responsable?

Si el contribuyente o responsable no tiene una cuenta de correo electrónico la administración tributaria tiene que buscar otro medio por el cual notificar, pero si el contribuyente efectivamente posee una cuenta de correo electrónico, entonces,

²⁹ Barrios Osorio, Omar Ricardo, **Ob. Cit.**; Pág. 410.

de que medios legales puede disponer para establecerla sin violar las garantías constitucionales y poder realizar así la notificación. Existe, por lo tanto, grandes desventajas para la administración tributaria de no encontrar otro medio de notificación y contar solamente con una cuenta de correo electrónico que ella misma estableció y nunca hubo intención alguna del contribuyente o responsable para que por ese medio se le notificase. Por mencionar algunas desventajas: El correo electrónico ordinario es demasiado inseguro y adulterable, existe la posibilidad que la cuenta de correo electrónico se haya suscrito con datos falsos, existe el riesgo de que la misma cuenta de correo la usen distintas personas al usuario, es difícil asegurar la identidad del usuario, de llegar a ser determinada cuenta un correo electrónico de x ó y contribuyente pero éste al ver el origen del correo electrónico se le antoja no acceder a su contenido, entonces, ¿cómo hace la administración tributaria constar el rechazo o repudio de la misma?, de llegar a notificarse satisfactoriamente por este medio y una vez concluido el procedimiento administrativo ¿qué lugar de notificación señalaría la administración tributaria en la fase judicial? ¿qué seguridad tiene el usuario de que el contenido de la notificación sea el íntegro?, etc. Todas estas desventajas corren a cargo de la administración tributaria cuando el contribuyente no es el que ha elegido este medio como medio de notificación, haciendo de ella misma una notificación frágil y de fácil impugnación. No ocurre en tal magnitud cuando es el contribuyente quién ha elegido el medio, ya que la misma ley faculta al contribuyente o responsable para hacerlo y asumir así los riesgos que conlleva. Regularmente cuando la administración tributaria es la que inicia el procedimiento administrativo en virtud de algún reparo o ajuste y al contribuyente o responsable le perjudica, el contribuyente desaparece del domicilio que tiene registrado en la administración tributaria y se ve obligada a identificar algún domicilio para poder hacer efectiva la notificación de la resolución, ya que sin ella sus efectos no empiezan a surtir y el tiempo de la prescripción empieza a correr. En razón de ello la ley amplía las facultades de la administración tributaria otorgándole la de establecer una dirección electrónica para los contribuyentes, responsables o interesados, estableciendo, en el inciso 14 del Artículo 12 del Decreto 03-2004 que adiciono

algunos incisos al Artículo 98 del Código Tributario, Decreto 6-91, que la administración tributaria “Podrá establecer una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes o responsables. Por tal virtud la administración tributaria emitirá las resoluciones que establezcan los grupos de contribuyentes a los cuales se les asignará la dirección electrónica. La administración tributaria podrá utilizar el buzón electrónico para remitir a los contribuyentes los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando corresponda” y en el inciso 15 establece que la administración tributaria podrá “Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, libros, registros y documentos por medios electrónicos o distintos al papel.” Tales facultades cobran un mejor sentido no en el momento en que la administración tributaria ya no encuentra otro medio para notificar, sino como prevención a posibles eventos como el mencionado, ya que de antemano dispondría de un correo electrónico, aceptado por el contribuyente o responsable como tal. Ahora ¿Qué momento es el adecuado para establecer una dirección electrónica ante la administración tributaria? y ¿Qué momento es el correcto para que la administración tributaria establezca una dirección electrónica para comunicarse con el contribuyente, responsable o interesado? Cuando el contribuyente es el que solicita que se le establezca una dirección electrónica para que la administración tributaria se comuniquen con él por ese medio, cualquier momento es el adecuado, siempre y cuando la dirección electrónica propuesta cumpla con ciertos requisitos que la hagan un medio seguro para recibir notificaciones. Para llenar el vacío legal en cuanto a algunos requisitos que debe contener un correo electrónico seguro se transcribe lo que el Artículo 21 del Decreto 29-2001, que reformó el Artículo 105 del Decreto 6-91, instituye acerca de la presentación de declaraciones, estados financieros, sus anexos o cualquier información que estén obligados a presentar conforme a la ley por vía electrónica estableciendo que “...Dichos medios deberán cumplir con los siguientes requisitos: 1. Que identifique a través de una clave electrónica al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se entiende como tal la clave electrónica de acceso u otros

medios equivalentes a la firma autógrafa, que acreditan quién es el autor. La administración tributaria proporcionará a cada sujeto pasivo que lo solicite una clave de acceso distinta, que sólo él deberá conocer y utilizar. La utilización de esta clave vinculará al sujeto pasivo al documento y lo hará responsable por su contenido. 2. Que aseguren la integridad de la información, de forma que no pueda hacerse ninguna alteración posterior de los datos consignados en la declaración, anexo o información presentada. 3. Que la administración tributaria entregue al sujeto pasivo una constancia de recepción de la declaración, anexo o información en forma física o electrónica. La administración tributaria establecerá los procedimientos y formalidades a seguir para presentación de las declaraciones... por vía electrónica” estas series de requisitos tienen como trasfondo la provisión de certeza y seguridad jurídica a las relaciones que se establece entre el contribuyente, responsable o interesado y la administración tributaria vía correo electrónico, que de llegar a utilizarse para ello una notificación hecha por este medio sería de difícil impugnación.

De la lectura de los Artículos transcritos se desprende, entonces, que la administración tributaria tiene que verificar, en aras de la seguridad jurídica, si la dirección electrónica propuesta por el contribuyente, responsable o interesado ya fue previamente aprobada y se cumplieron en ella los requisitos y formalidades que la revistan de confiabilidad y certeza, de lo contrario sería muy riesgoso para ambas partes adoptar un correo electrónico común como medio de notificación, de poca conveniencia a la administración tributaria, con sobrada razón si hay tributos de por medio, y de elevada vulnerabilidad para el contribuyente, responsable o interesado si su derecho de defensa se encuentra en juego. Resumiendo, para el contribuyente, responsable o interesado cualquier momento parece bueno para señalar como lugar para notificar una dirección de correo electrónico ante la administración tributaria, pero, preferiblemente, por razones de seguridad y certeza jurídica, que la dirección electrónica propuesta haya sido previamente aprobada por la administración tributaria, conforme a un procedimiento que tendría que reglamentar, a manera de ejemplo el servicio que

se presta por la administración tributaria denominado BuzonSat.

Ahora, ¿Qué momento es el correcto para que la administración tributaria establezca una dirección electrónica para comunicarse con el contribuyente, responsable o interesado? Este momento es de mayor complejidad, ya que hacerlo sin informarle al contribuyente, responsable o interesado de tal situación lo dejaría en desventaja y se violaría su derecho constitucional de debido proceso, por lo que se vuelve imposible notificar en una dirección electrónica que arbitraria y unilateralmente la administración tributaria le establece al contribuyente y a éste no se le hace saber. No sucede así cuando la administración tributaria, haciendo buen uso de la virtud de prever y de las facultades concedidas por ley, establece, previamente a que no tiene ya ningún otro medio para comunicarse con el contribuyente, una dirección electrónica siguiendo el procedimiento necesario y llenando las formalidades exigidas por ley; disponiendo de esta manera de otra arma a su favor para cualquier posible eventualidad y encontrándose ahora favorecida por el derecho ya que el Artículo 19 del Decreto 03-2004 que adicionó los numerales 8 y 9 al Artículo 112 del Decreto 6-91 impone nuevas obligaciones a los contribuyentes o responsables estableciendo en su numeral 8 que “Por lo menos una vez cada mes calendario, el contribuyente o responsable deberá consultar los mensajes que la administración tributaria le haya enviado a su respectivo buzón electrónico”, recordando entonces lo que prescribe la Ley del Organismo Judicial en su Artículo 3: “Contra la observancia de la ley no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario”.

3. La notificación hecha por medio del correo electrónico 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”.

Ésta es débil prueba para un acto tan importante, si se piensa que los efectos de una resolución dependen de una notificación bien efectuada. Este aviso o constancia mencionado por la ley, que debe ser impreso y agregado al expediente, pasa, entonces, a ser lo que se conoce como “cédula de notificación”. La cédula de notificación es el documento que acredita que una notificación fue legalmente efectuada, su función básica consiste en dejar constancia que la resolución emitida por la administración tributaria fue debidamente entregada al contribuyente, responsable o interesado, debe contener ciertos requisitos que la misma ley señala y además la persona que efectúa la notificación debe de estar investida de “fe administrativa”, si es un empleado o funcionario de la administración tributaria, y por supuesto, si es realizada por un Notario, éste está investido de “fe pública notarial”.

Los requisitos que debe llenar una cédula de notificación se encuentran establecidos en el Artículo 135 del Código Tributario, Decreto 6-91, a saber: “La cédula debe contener nombres y apellidos de la persona a quién se notifica, lugar, fecha y hora en que se le hace la notificación, nombres y apellidos de la persona a quien se entregue la copia de la resolución, en su caso, la advertencia de haberse entregado o fijado en la puerta, firma del notificado y sello de la administración tributaria o del Notario, en su caso.”

La necesidad de que la notificación cumpla con ciertos requisitos no tiene como trasfondo formalizar el derecho tributario, como pasa con el derecho procesal civil, sino que la celeridad procesal que se logra por este medio de notificación no resulte en perjuicio para la administración tributaria creando un frágil procedimiento administrativo ni debilitando el derecho de defensa del contribuyente, responsable o interesado, entonces, esta serie de requisitos que determina la ley para la cédulas de notificación deberían también formar parte del aviso o constancia que menciona el Artículo en estudio, en lo que fueren pertinentes, ya que este aviso o constancia mencionado lo único que prueba es el depósito de una notificación en el buzón electrónico de la dirección de correo

electrónica que el contribuyente informó o que fue establecida por la administración tributaria, por lo que no hay manera de probar la aceptación o no de la notificación efectuada, no hay manera de comprobar que se adjuntaron a la notificación las copias de las resoluciones o de los documentos que el Artículo 131 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, determina, no hay manera de comprobar la identidad del sujeto que recibe la notificación, en especial si es una cuenta de correo electrónico ordinario.

Es de suma importancia señalar que algunos de los Artículos citados fueron suspendidos provisionalmente por la Corte de Constitucionalidad en sentencia publicada en fecha diecinueve de febrero de dos mil cuatro según expedientes acumulados ciento doce y ciento veintidós guión dos mil cuatro, tales Artículos fueron: 1, 6 12, 13, 14, 19, 21, 23, 24 y 25 del decreto 03-2004 del Congreso de la República de Guatemala.

2.4 Decreto 20-2006.

El Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, derogó algunos Artículos del decreto 03-2004 del Congreso de la República que fueron estudiados anteriormente, tales como: el Artículo 12, el cual adicionó los incisos 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20 al Artículo 98 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, (atribuciones de la administración tributaria), el Artículo 19 que reformó el numeral 2 y adicionó los numerales 8 y 9 al Artículo 112 del Decreto 6-91, (Obligaciones de los contribuyentes y responsables).

Un Artículo de especial interés de este Decreto es el Artículo 29, que adicionó el Artículo 98 "A" al Decreto 6-91 del Congreso de la República, que establece: "Artículo 98 "A" Otras atribuciones de la administración tributaria. La administración tributaria también podrá: 1. Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, para cada uno de los

contribuyentes y responsables, a efecto de remitirles los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan...” La redacción de este Artículo fue más cuidadosa en cuanto que el anterior que regulaba esta atribución de la administración tributaria la facultaba de manera arbitraria e inconstitucional para establecer una dirección electrónica para comunicarse con el contribuyente, éste, al contrario, lo hace en dos vías, es decir, por un lado la voluntad del contribuyente para elegir una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, como medio de comunicación y por el otro la voluntad de la administración tributaria para aceptar la dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, como medio de comunicación, asumiendo, así, tanto la administración tributaria como el contribuyente, responsable o interesado los riesgos como beneficios de elección de dicho medio.

Ahora bien, el Artículo 20 del Decreto 03-2004 que reformo el cuarto párrafo del Artículo 133 del Decreto 6-91 no fue reformado expresamente por el decreto en estudio ni fue suspendido por la Corte de Constitucionalidad en la resolución mencionada, y en el estudio de tal Artículo se señaló que la administración fue facultada para establecer una dirección electrónica para notificar al contribuyente, con lo que entra en conflicto con el Artículo en estudio, por lo que se colige que tal norma quedó derogada tácitamente en el sentido indicado, es decir que con las reformas sufridas únicamente se puede señalar una dirección de correo electrónico en Internet como medio de notificación si esta es establecida previamente de mutuo acuerdo entre la administración tributaria y el contribuyente, responsable o Interesado.

2.5 Resoluciones o acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En el presente apartado se presentan algunas resoluciones o acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria de interés al presente trabajo.

2.5.1 Breve historia de Bancasat:

Bancasat es un servicio electrónico que presta la Superintendencia de Administración Tributaria y que consiste en “un sistema de declaración y pago de impuestos que opera en Internet a través de los bancos autorizados por la SAT”³⁰

BancaSAT 1: Compuesta por la herramienta básica de BANCASAT en un principio, AsistePC (Ago. 2001). Instalación de un programa orientador, práctico y seguro donde los contribuyentes llenan sus declaraciones de Impuestos Internos. Herramienta computarizada que explica paso a paso el llenado de las casillas que aparecen en los formularios, descubriendo el contenido de cada una de éstas, utilizando ejemplos prácticos. (Fuera de funcionamiento desde Noviembre de 2003).

BancaSAT 2: “Como cambio importante en esta etapa, surge el AsisteWEB (Febrero de 2002) Los contribuyentes pueden llenar sus formularios de declaración y pago utilizando la herramienta AsisteWEB, que posee la ventaja de no requerir que el contribuyente instale nada en su PC, sino que a través de los sitios en Internet de los bancos autorizados los contribuyentes pueden llenar sus declaraciones de impuestos internos y de comercio exterior. La desventaja es que se requiere estar conectado con el banco durante el tiempo que demande el llenado de la declaración”.³¹

BancaSAT 3: “Implementación de los pagos aduaneros (Mayo 2002) Por medio del AsisteWeb con soporte de la declaración aduanera (póliza electrónica), los contribuyentes pueden pagar cualquiera de los formularios de declaración aduanera (SAT-8008 y SAT-8009). Estos formularios se han dejado para la etapa 3 porque los pagos de las declaraciones aduaneras presentan una complicación adicional: requieren la aprobación de la SAT antes de que el banco acepte el pago. De esta forma el agente aduanero puede efectuar el movimiento de la mercadería de

³⁰ Superintendencia de Administración Tributaria, “¿Qué es BancaSat?”, 2005, <http://portal.sat.gob.gt/portal/content/view/260/31/> (25 de octubre de 2007)

³¹ *Idem.*

comercio exterior inmediatamente después de haber cancelado en el banco”.³²

BancaSAT 4: “Pago de Impuesto a través de Contadores (Agosto 2002). Es el procedimiento por medio del cual los contribuyentes presentan sus declaraciones electrónicas a través de sus contadores, para facilitar a los mismos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. También surge Asiste Light (Septiembre 2002), es una herramienta que se utiliza para el llenado rápido y sencillo de formularios presentando cálculo automático y presentación visual del formulario. En la modalidad de Asiste Light, cada uno de los formularios consiste en un programa ejecutable (archivo EXE) sin necesidad de realizar ninguna instalación, sólo requiere un doble click sobre la aplicación”.³³

BancaSAT 5: “En esta versión se incluyen las siguientes: Actualización de datos del contribuyente, donde puede modificar direcciones, impuestos a los que esta afiliado, etc. Este servicio lo obtiene llenando el formulario SAT-19 (por el momento se encuentra bloqueado, debido a que esta pendiente su actualización según las reformas de la ley del Impuesto Sobre la Renta). Registro de Padrón de importadores, herramienta utilizada por el comercio internacional, quien lo establece como un mecanismo de control efectivo, el contribuyente debe registrarse por medio del formulario SAT-0101”.³⁴

2.5.2 BuzonSat

“Buzonsat es un canal de comunicación directo y exclusivo entre el contribuyente y la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. En donde por medio de Internet y a través de una dirección de correo electrónico, SAT le enviará - en esta primera etapa- notificaciones de pago de impuestos y otros avisos de interés tributario, mientras que ustedes, los contribuyentes podrán hacer consultas a la SAT, por esta misma vía.

³² Superintendencia de Administración Tributaria, **Ob. Cit.**

³³ **Idem.**

³⁴ **Idem.**

La dirección de correo electrónico de cada contribuyente estará compuesta por el número de identificación tributaria (NIT) que tiene asignado, seguido inmediatamente por el texto "@buzonsat.gt".³⁵ La prestación de este servicio por la administración tributaria parece ser la mejor ruta para constituir una dirección electrónica para comunicarse en doble vía, tanto por el contribuyente como por la administración tributaria.

2.5.3 Resoluciones del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que fundamentan BancaSat

Existen varias resoluciones que fundamentan el servicio electrónico que presta la administración tributaria, entre las que más interesan, por su trascendente contenido, es la resolución de Directorio doscientos treinta guión dos mil uno (No.230-2001) emitida en la sesión del Directorio de fecha jueves veintiséis de abril de dos mil uno, documentada en el acta número veintiséis guión dos mil uno (No 26-2001).

Esta resolución regula aspectos importantísimos para la implantación de un "Régimen Optativo de Presentación Electrónica "BancaSAT"" mediante la cual se "establece un régimen optativo de presentación de declaraciones juradas y de pagos mediante un sistema de transferencia electrónica de datos, el cual operará con la intervención de las entidades bancarias que, previa autorización de la SAT, pongan a disposición de los contribuyentes este servicio. El régimen se denominará BancaSAT y utilizará procedimientos orientados al auto-servicio apoyándose en sistemas informáticos basados en tecnología orientada a Internet."³⁶

Con la implementación de este sistema se ha desarrollado también lo que se denomina Buzonsat, comentado anteriormente, y algunos aspectos como la clave de

³⁵ Superintendencia de Administración Tributaria, "¿Qué es BuzónSat?", 2003, <http://portal.sat.gob.gt/portal/content/view/16/32/> (25 de octubre de 2007)

³⁶ Superintendencia de Administración Tributaria, "¿Qué es BancaSat"? **Ob. Cit.**

seguridad e identificación personal, que se estudia en el último capítulo.

2.5.4 Acuerdo 014-2007: Disposiciones normativas para la certificación de información transmitida electrónicamente.

Este acuerdo fue publicado el 5 de julio de 2007, entrando en vigencia al siguiente día de su publicación. Su objeto se encuentra regulado en el Artículo 1: “Las presentes disposiciones normativas tiene por objeto dictar la normativa y directrices que regularán la certificación de la información transmitida electrónicamente al Servicio Aduanero, así como el uso de la firma electrónica o digital certificada que se utilice en tales transmisiones”.

Aunque el acuerdo esta básicamente dirigido al ramo aduanero, en el considerando cuarto de dicho acuerdo se encuentra el siguiente párrafo “Las disposiciones que son objeto de este acuerdo permitirán certificar la información y las firmas electrónicas y digitales en el ramo de aduanas, *sin embargo, el procedimiento señalado en el mismo puede utilizarse en otras transacciones en las que la Superintendencia de Administración Tributaria lo requiera...*” (Cursivas del autor) y de esta manera podría ser que en un futuro cercano la firma electrónica y la seguridad que ella conlleva pueda aplicarse al correo electrónico, en este caso, BuzonSat, de ser así esto vendría a revestir de certeza o seguridad jurídica la transmisión de información entre el contribuyente y la administración tributaria.

Resumiendo, el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala no reguló expresamente una forma de notificar por medio de correo electrónico, no obstante la administración tributaria estaba facultada para establecer otro procedimiento idóneo para las notificaciones no personales, con el único requisito de que se garantizara adecuadamente el derecho de defensa del contribuyente (Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Artículo 137).

El Decreto 29-2001 del Congreso de la República de Guatemala que reformó el

Artículo 133 del Decreto 6-91, entre otros, fue el que introdujo la modalidad de notificación por medio de correo electrónico, siendo éste el único Artículo que deficientemente regulo tal institución.

El Decreto 03-2004 del Congreso de la República que reformo, entre otros, el Artículo 133 del Decreto 6-91, que había sido previamente reformado por el Decreto 29-2001 simplemente amplió en poco lo relativo a las notificaciones por correo electrónico y otorgo nuevas facultades a la administración tributaria como la de establecer una dirección electrónica en Internet para poder establecer las relaciones ahí descritas, mismas que fueron suspendidas por la Corte de Constitucionalidad.

Por último, el Decreto 20-2006 que adicionó el Artículo 98 "A" al decreto 6-91 arrojó un poco de claridad en cuanto cómo elegir una dirección electrónica en Internet o buzón electrónico como medio de notificación entre la administración tributaria y el contribuyente, responsable o interesado, y derogó algunos Artículos ya comentados anteriormente.

En cuanto a resoluciones y acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra la resolución doscientos treinta guión dos mil uno (No.230-2001) por medio de la cual nace a la vida jurídica Bancasat y posteriormente Buzonsat, medios que permiten la elección de una dirección electrónica como medio de comunicación con la administración tributaria y el contribuyente. Y el Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria 014-2007 que regula la certificación de información transmitida electrónica en el ramo de aduanas, pero que podría aplicarse a las notificaciones por correo electrónico.

CAPÍTULO III

3 Notificaciones por correo electrónico:

Hasta ahora se ha estudiado cómo se originan las notificaciones en el procedimiento administrativo tributario, los procedimientos por los cuales se puede efectuar una notificación, cualquiera que sea su clase, y la legislación guatemalteca que regula las notificaciones por correo electrónico. Ahora bien, este novedoso y prometedor medio de notificación encuentra su origen en lo que hoy se conoce como Internet, y es hoy por hoy uno de sus más extendidos servicios. A continuación se examina este tópico para una mejor comprensión del tema en estudio.

3.1 Internet:

La Internet “es una red internacional de computadoras, es decir, computadoras que están conectadas unas con otras a nivel mundial, de ahí que algunos aseguran que su nombre puede devenir de la contracción International Net (Red internacional de computadoras)”.³⁷

3.1.1 Origen y evolución:

El origen de la Internet se encuentra alrededor de los años sesentas, cuando en los Estados Unidos de Norte América se buscaba una forma de mantener las comunicaciones vitales del país en el posible caso de una Guerra Nuclear, así en el año de mil novecientos sesenta y nueve el Departamento de Defensa de los Estados Unidos de América crea a través de la Agencia de Desarrollo de Proyectos Avanzados –ARPA- (Advanced Research Projets Agency) un proyecto que contemplaba la eliminación de cualquier "autoridad central", ya que sería el primer blanco en caso de un ataque; en este sentido, se pensó en una red descentralizada y diseñada para operar en situaciones difíciles. Cada máquina conectada debería tener el mismo status y la misma capacidad para mandar y recibir información. El envío de

³⁷ Barrios Osorio, Omar Ricardo. **Ob. Cit.** Pág.170.

los datos debería descansar en un mecanismo que pudiera manejar la destrucción parcial de la red. Se decidió entonces que los mensajes deberían de dividirse en pequeñas porciones de información o paquetes, los cuales contendrían la dirección de destino pero sin especificar una ruta específica para su arribo; por el contrario, cada paquete buscaría la manera de llegar al destinatario por las rutas disponibles y el destinatario reensamblaría los paquetes individuales para reconstruir el mensaje original.

La ruta que siguieran los paquetes no era importante; lo importante era que llegaran a su destino. Se establece, entonces, la primera red en la Universidad de California (UCLA), naciendo así ARPANET (Advanced Research Projects Agency NETwork), que utilizó el protocolo de comunicación NCP (Network Control Protocol o Protocolo de Control de Red), para poder interconectar las computadoras, pero con el tiempo las nuevas investigaciones dieron paso a un protocolo más sofisticado, así en mil novecientos ochenta y tres se establece el protocolo TCP/IP como el protocolo estándar en las comunicaciones, que de hecho está formado no por uno, sino por varios protocolos, siendo los más importantes el protocolo TCP (Transmission Control Protocol o Protocolo de Control de Transmisión) y el Protocolo IP (Internet Protocol o Protocolo de Internet). TCP convierte los mensajes en paquetes en la máquina emisora, y los reensambla en la máquina destino para obtener el mensaje original, mientras que IP es el encargado de encontrar la ruta al destino.

La naturaleza descentralizada de ARPANET y la disponibilidad sin costo de programas basados en TCP/IP permitió que ya en mil novecientos setenta y siete, otro tipo de redes no necesariamente vinculadas al proyecto original, empezaran a conectarse. En 1983, el segmento militar de ARPANET decide separarse y formar su propia red que se conoció como MILNET, tomando ARPANET un aire eminentemente académico, y juntamente con sus redes asociadas empezaron a ser conocidas como Internet.

En el año de mil novecientos ochenta y cuatro la Fundación Nacional para la

Ciencia NSF (National Science Foundation) inicia una nueva red vinculando en una primera etapa a los centros de súper cómputo en los Estados Unidos de Norteamérica (6 grandes centros de procesamiento de datos distribuidos en el territorio de los E.U.) a través de nuevas y más rápidas conexiones. Esta red se le conoció como NSFNET (National Science Foundation Network) y adoptó también como protocolo de comunicación el TCP/IP. Eventualmente, a NSFNET empezaron a conectarse no solamente centros de súper cómputo, sino también instituciones educativas con redes más pequeñas. El crecimiento exponencial que experimentó NSFNET así como el incremento continuo de su capacidad de transmisión de datos, determinó que la mayoría de los miembros de ARPANET terminaran conectándose a esta nueva red y en 1989, ARPANET se declara disuelta.

3.1.2 Definición:

En palabras sencillas la Internet es una red mundial de computadoras, su nombre deriva de “la contracción de Interwork System (sistema de Intercomunicación de Redes). Algunos técnicos lo identifican como una contracción de **INTERNACIONAL NET** (Red Internacional de Computadoras)”,³⁸ vista bajo el lente del derecho informático, la Internet es definida como la “red informática mundial, descentralizada, formada por la conexión directa entre computadoras y ordenadores mediante un protocolo especial de comunicación”³⁹.

Una definición que es de especial interés para los propósitos de este trabajo es la ofrecida por el Doctor Rojas Amandi, citado por Omar Barrios, quien aporta que la Internet “Es un sistema maestro de diversas redes de computación que cumple dos funciones básicas: medio de comunicación y medio de información”⁴⁰. (El subrayado no es parte de la definición ofrecida) La función básica de “medio de comunicación” a que se refiere el Doctor Rojas es la que en esencia interesa a las notificaciones por correo electrónico, pues se sirve de ésta para cumplir el propósito y naturaleza de

³⁸ Barrios Osorio, Omar Ricardo. **Ob. Cit.** Pág. 170.

³⁹ Real Academia Española; www.rae.es; (25 de octubre de 2007).

⁴⁰ **Ob. Cit.** Pág.170.

ellas mismas, recordando que el propósito de notificar es el de poner en *conocimiento* de determinado sujeto una declaración de voluntad, una resolución, etc. de la administración tributaria.

3.1.3 ¿Cómo funciona la Internet?

Para que todas las computadoras que están interconectadas en todo el mundo puedan funcionar adecuadamente tienen que comunicarse por medio de un mismo idioma, a este idioma se le llama *protocolo de comunicación*, que no es más que el conjunto de normas que rigen un proceso de comunicación y se le conoce con el nombre de TCP/IP, el protocolo de control de transmisión (TCP del inglés Transmission Control Protocol) y el Protocolo Internet (IP del inglés Internet Protocol). En Internet, las comunicaciones concretas se establecen entre dos puntos: En lo que a los objetivos de este trabajo interesa, uno es la computadora personal desde la cual accede el contribuyente, responsable o interesado, y el otro es el servidor de la administración tributaria, o viceversa. Cuando se envía información a través de Internet el protocolo TCP y el IP trabajan juntos para transmitir los datos, el protocolo TCP se encarga de dividir los datos en pequeños paquetes de información y enviarlos desde la computadora del contribuyente, o de la administración tributaria, por la Internet, y de reensamblarlos en la computadora destino y de esta manera obtener el mensaje original y el protocolo IP se encarga de encontrar la ruta al destino final. Los datos enviados en la Internet deben separarse en paquetes menores de un mil quinientos (1.500) caracteres, el protocolo TCP es el que se encarga de dividir los datos en paquetes. A medida que crea cada paquete, calcula y añade un número de control a éstos. El número de control se basa en los valores de los bytes, es decir, la cantidad exacta de datos en el paquete. Cada paquete, junto al número de control, se coloca en envases IP o "sobres" separados (a manera de vehículos). Estos envases contienen información que detalla exactamente donde se van a enviar los datos dentro de la Internet. Todos los envases de una clase de datos determinada tienen la misma información de direccionamiento así que se pueden enviar a la misma localización para reagruparse. Los paquetes viajan entre red

gracias a “enrutadores”. Los enrutadores examinan todos los envases IP y estudian sus direcciones. Estos direccionadores determinan la ruta más eficiente para enviar cada paquete a su destino final. La gran ventaja del TCP/IP es que es inteligente. Como cada intercambio de datos está marcado con números IP determinados, las comunicaciones no tienen por qué cruzarse. Y si los paquetes no encuentran una ruta directa, los ordenadores intermedios prueban vías alternativas. Se realizan comprobaciones en cada bloque para que la información llegue intacta, y en caso de que se pierda alguno, el protocolo lo solicita de nuevo hasta que se obtiene la información completa.

3.2 La mensajería electrónica o correo electrónico como medio de notificación en el procedimiento administrativo tributario.

3.2.1 El problema de la terminología:

El primer problema al que hay que enfrentarse es al uso de una correcta terminología, la cuestión deviene necesaria al hacer un análisis del texto que contiene el Artículo ciento treinta y tres del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, y sus reformas, ya que únicamente se encuentra una pobre referencia a notificar en las *direcciones electrónicas*, y en el Artículo 98 “A” se encuentran los términos *dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico*. ¿Cuál es entonces la terminología correcta? La Internet, el correo electrónico, la dirección electrónica y el buzón electrónico son cosas distintas. La Internet es una red de computadoras pero a nivel mundial, el correo electrónico o mensajería electrónica es uno de los servicios que se prestan a través de Internet, la dirección electrónica es la identificación de un espacio electrónico en la Internet, y el buzón electrónico es ese espacio electrónico en Internet en el cual se depositan los correos electrónicos. Ahora bien, que clase de medio es Internet, es un medio electrónico, un medio informático o un medio telemático. *Medios Electrónicos*, son todos los que utilicen esta técnica como base o ayuda en el desarrollo de una actividad, en lo que concierne a este trabajo, el teléfono como medio de notificación. *Medios Informáticos*, son los que articulan el tratamiento automático de la información,

básicamente las computadoras y ordenadores personales. *Medios Telemáticos*, “los que permiten la transmisión de datos e información entre diferentes máquinas o equipos, como las redes de computadoras, las Intranet y, en particular, Internet que habilita el empleo de técnicas de transmisión de datos mediante programas de correo electrónico”⁴¹. Lo correcto sería entonces denominar, como género, *Notificaciones Telemáticas* a aquellas notificaciones que usen medios telemáticos para practicarse y, como una de sus especies, las notificaciones efectuadas por correo electrónico.

3.3 Correo electrónico:

Varios son los servicios que presta la Internet, uno en particular es el que se destaca sobre los demás: la mensajería electrónica o correo electrónico, que no es más que un sistema rápido y económico de intercambiar información a nivel mundial. Diversos factores han influido en que la mensajería electrónica ocupe un lugar prominente en relación a los servicios más usados de la Internet, los beneficios que se distinguen a simple vista tales como celeridad, sencillez, economía lo hacen un medio atractivo de comunicación.

3.3.1 Definición:

El correo electrónico es conocido también como “e-mail”, por su abreviación del inglés electronic mail, que, al igual que la mensajería ordinaria, es un medio de comunicación en el cual se intercambian mensajes, a diferencia que el correo electrónico lo hace entre computadoras y con grandes ventajas. Comúnmente es utilizado para transferir de manera rápida, sencilla y económica cualquier tipo de información en los cuales podemos incluir imágenes, sonidos, gráficos, videos, programas ejecutables, etcétera. Olivier Hance, citado por Omar Barrios, lo define como: “Aplicación de Internet en las comunicaciones que permite a los usuarios con una dirección electrónica comunicarse entre sí de la misma manera que lo hacen a través del servicio postal convencional”⁴² Otra fuente lo define como “... un servicio

⁴¹ Gamero Casado, E. **Ob. Cit.** Pág. 107

⁴² **Ob. Cit.** Pág. 410.

de red para permitir a los usuarios enviar y recibir mensajes rápidamente (también denominados mensajes electrónicos o cartas electrónicas) mediante sistemas de comunicación electrónicos. Principalmente se usa este nombre para denominar al sistema que provee este servicio en Internet...”⁴³, Opazo Muñoz define al correo electrónico como “una de las aplicaciones TCP/IP más utilizadas en estos días. En su forma más sencilla, el correo electrónico, es una manera de enviar mensajes o cartas electrónicas de un computador a otro”.⁴⁴

3.3.2 Requisitos:

El uso de la mensajería electrónica como medio de notificación, presupone básicamente dos cosas: El acceso a Internet y una cuenta de correo electrónico. Esta cuenta de correo electrónico no puede ser una cuenta de correo convencional, como las que se obtienen sin pago alguno como gmail, hotmail, yahoo, etc. u otras que se obtienen por medio de pago, ya que este correo convencional no es un servicio que presta directamente la administración tributaria y por lo tanto cuando no es la administración tributaria quien presta este servicio cualquier documento que se emita no consigue beneficiarse del carácter de documento público administrativo. Actualmente (octubre 2007) sí existe una serie de servicios que presta la administración tributaria a través de la Internet la cual se han denominado “e-servicios” y como uno de ellos el “BuzonSat”. “Buzonsat es un canal de comunicación directo y exclusivo entre el contribuyente y la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. En donde por medio de Internet y a través de una dirección de correo electrónico, SAT enviará...(a los contribuyentes) notificaciones de pago de impuestos y otros avisos de interés tributario, mientras que los contribuyentes podrán hacer consultas a la SAT, por esta misma vía”.⁴⁵ Éstos son entonces los dos requisitos básicos para que se pueda practicar una notificación por correo electrónico.

⁴³ De Wikipeda, La Enciclopedia Libre; http://es.wikipedia.org/wiki/Correo_electr%C3%B3nico (20 agosto 2007).

⁴⁴ Opazo Muñoz, Omar Alejandro “Protocolos de correo electrónico”, <http://www.geocities.com/omaropazo/> (03 septiembre de 2007)

⁴⁵ Superintendencia de Administración Tributaria, “¿Qué es BuzónSat?” **Ob. Cit.**

3.3.3 Dirección electrónica:

Haciendo uso de la analogía, la dirección electrónica es como la nomenclatura municipal, es el lugar exacto para que la mensajería enviada en el vasto mundo de la Internet llegue al lugar requerido, al usuario a quien se necesita que reciba los mensajes enviados. Sin dirección electrónica no se puede enviar un correo electrónico por Internet ya que sin ella no existe una unidad de destino. En cuanto a la denominación de dirección electrónica Gamero Casado expone que sería más adecuado denominarle "dirección de correo electrónico"⁴⁶, término que a juicio del autor del presente trabajo considera de mayor tecnicidad en virtud de que dirección en un sentido usual se entiende como el conjunto de señales que identifican determinado lugar, entonces, lo que se pretende identificar es el correo electrónico, ese es el objeto de la dirección, proveer de un conjunto de signos que describan solamente a un lugar en especial, signos que individualicen un espacio en exclusivo, el lugar que un buzón electrónico en singular ocupa en la Internet. El término dirección electrónica en sí no individualiza algo, como el nombre en sentido estricto tampoco lo hace, es necesario usar de apellidos para hacerlo, por lo que la denominación de dirección de correo electrónico sería un término más adecuado para propósitos jurídicos, por su especificidad. Lamentablemente el Código Tributario usa el término *Dirección Electrónica*, terminología que carece de tecnicismo.

El conjunto de números, letras y signos que individualizan una dirección de correo electrónico de cada contribuyente esta "compuesta por el numero de identificación tributaria (NIT) que tiene asignado (cada contribuyente), seguido inmediatamente por el texto "@buzonsat.gt".⁴⁷ ej: al contribuyente Carlos Enrique Godínez Godínez, que tiene asignado como numero de identificación tributaria el número176584-1, su dirección de correo electrónico será la siguiente: 1765841@buzonsat.gt, lo que significa:

- **176584:** Que en este caso es el *nombre de usuario*, y está compuesto por el

⁴⁶ Gamero Casado, **Ob. Cit.**, Pág. 193.

⁴⁷ Superintendencia de Administración Tributaria, "¿Qué es BuzónSat?" **Ob. Cit.**

número de identificación tributaria (NIT) que tiene asignado el contribuyente en la administración tributaria, el cual debe ser único en un mismo servidor ya que el sistema no deja que haya duplicidad de nombres de usuario.

- *El símbolo de arroba “@”,* que separa el nombre del usuario del dominio del servidor. En Marzo de 1972 este signo fue elegido por Ray Tomlinson, autor del primer software para correo electrónico, como ideal para distinguir el nombre de usuario del resto de datos que compone una dirección.
- *BuzonSat:* Es el nombre del servidor que está conectado a Internet, y que en el presente estudio corresponde al servidor de la administración tributaria.
- *gt:* Este dominio identifica al país del proveedor de Internet, que en este caso “el sufijo “gt” le corresponde a Guatemala”.⁴⁸

3.3.4 Procedimiento para señalar una dirección de correo electrónica en la Superintendencia de Administración Tributaria

El Artículo 98 “A” del Código Tributario, adicionado por el Artículo 29 del Decreto 20-06 del Congreso de la República establece: “Otras atribuciones de la administración tributaria: La administración tributaria también podrá: 1. Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes a efecto de remitirles.... citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés...”

Para poder establecer una dirección de correo electrónico y así obtener el servicio de BuzonSat que presta la administración tributaria es necesario primero obtener Bancasat, todo lo relativo a Bancasat está regulado principalmente en la resolución del Directorio de la SAT 230-2001. De manera general Bancasat se puede

⁴⁸ Barrios Osorio, Omar Ricardo, **Ob. Cit.** Pág. 193

obtener de la siguiente forma⁴⁹:

- Verificar en la página de web de BancaSAT (www.sat.gob.gt) el listado de los bancos autorizados y hacer click en el vínculo del banco de preferencia del contribuyente.
- Se es llevado al sitio del banco donde deberá seguir las instrucciones para llenar e imprimir el contrato de adhesión a BancaSAT (Artículos 4 al 11 de la Resolución 230-2004 del Directorio de la SAT).
- Se debe acudir por única vez a una agencia del banco de elección y firmar el contrato de adhesión en presencia del jefe de la agencia, previa identificación y fotocopia completa de cédula de vecindad o pasaporte y cuando corresponda representación legal. (Artículos 7 y 8 de la Resolución 230-2004 del Directorio de la SAT) El banco le asigna al contribuyente un nombre de usuario y contraseña o password para acceso al servicio de BancaSAT con instrucciones de como acceder el sitio.

Cuando ya se ha obtenido el servicio de BancaSAT se procede de la siguiente manera:

- Obtenido el servicio de BancaSAT se le proporciona al contribuyente un número de contrato, un nombre de usuario, y una palabra clave o password, los cuales se debe tener a la vista para poder acceder al servicio de BuzonSat. (Artículos 7 al 14 de la Resolución 230-2004 del Directorio de la SAT).
- Se debe ingresar a la página Web del banco elegido, con quién se suscribió el contrato, luego a la opción de Banca Virtual del mismo. Se le solicita que ingrese el nombre de usuario y la palabra clave o password que le fueron proporcionados.

⁴⁹ Superintendencia de Administración Tributaria, “Cómo obtengo BancaSat”, <http://portal.sat.gob.gt/portal/content/view/5043/31/> (25 de octubre de 2007).

- Luego elegir la opción que indique Pagos o BancaSAT.
- A continuación se selecciona la opción de AsisteWeb.
- El sistema solicitará que ingrese su número de cédula y el número de contrato.
- Elegir el formulario número SAT-0091, el cual le habilitará su acceso a BuzonSAT.
- Se le solicitará al contribuyente que ingrese su palabra clave o clave de acceso (password), con el que podrá acceder a BuzonSAT. En este punto la clave de acceso debe ser creada libremente por el contribuyente, la que se compone por una letra seguida de números o letras. La longitud mínima permitida es de cinco caracteres y la máxima es de ocho. No debe utilizarse la letra Ñ y deben utilizarse sólo minúsculas. Esta clave de acceso debe ser ingresada dos veces para verificarla en el sistema. (Artículos 7 al 14 de la Resolución 230-2004 del Directorio de la SAT).
- para finalizar debe presionar el botón de enviar.
- Aproximadamente diez minutos más tarde, estará listo el acceso a BuzonSat, ingresando a la siguiente dirección: www.sat.gob.gt/buzonsat .

3.3.5 La elección del medio de notificación:

La elección del medio de notificación va a depender de cómo se inicie el procedimiento administrativo tributario. Algunas de estas reflexiones fueron ya estudiadas en el capítulo I. Básicamente hay dos maneras en que un procedimiento tributario puede iniciarse, a saber: El procedimiento administrativo iniciado a solicitud de parte interesada y el iniciado de oficio por la administración tributaria. Este factor influye determinadamente la elección del medio de notificación.

- En Procedimientos Iniciados a solicitud de parte interesada: el Artículo 136 del Código Tributario Establece: “Lugar para notificar. El promotor de un expediente administrativo, tiene obligación de señalar casa o lugar para recibir notificaciones y allí se le harán las que procedan, aunque lo cambie, mientras no exprese por escrito, otro lugar donde deban hacerse las notificaciones.” Artículo 128 “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”. Si el contribuyente es el que inicia el procedimiento administrativo entonces es él el que escoge el medio de notificación, según el lugar que señale para recibir notificaciones. Si señala como lugar para notificar un dirección de correo electrónico debe ser una que ha sido previamente aprobada por la administración tributaria, si señala otro lugar que no sea una dirección de correo electrónico, la administración tributaria notificara según lo establecido el Artículo 129 del Código Tributario, conforme lo estudiado en el capítulo II.
- En Procedimientos iniciados de oficio por la administración tributaria: El Artículo 133 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en su cuarto párrafo regula que la administración tributaria podrá notificar por cualquier “medio idóneo que permita confirmar la recepción siempre que se garantice el derecho de defensa del contribuyente”. No obstante si desea notificar por correo electrónico este medio tuvo que ser previamente aceptado por el contribuyente en virtud de que el Artículo 29 del Decreto 20-06 que adicionó el Artículo 98 “A” al Código Tributario regula “Otras atribuciones de la administración tributaria. 1. *Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico... a efecto de remitirles... citaciones, notificaciones...*” lo cual diverge de lo establecido en el Artículos133, reformado por el Artículo 20 del Decreto 03-04 del Congreso de la República, último párrafo, “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...” y regula La Ley del Organismo Judicial , Decreto 2-89 del Congreso de la República, en el Artículo 8: “Derogatoria de las Leyes. Las leyes se derogan por leyes posteriores. a)... b) Parcialmente, por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con las precedentes.” Por lo que la administración tributaria ya no tiene la facultad de establecer unilateralmente una dirección de correo electrónico para notificar sino debe de establecerla de mutuo acuerdo con el contribuyente, en virtud que el Decreto 20-06 es posterior al Decreto 03-04 y siendo que éste es incompatible con el Decreto 20-06 fue entonces parcialmente derogado, en este sentido. Por lo que si no hay una dirección de correo electrónico preestablecida y aceptada voluntariamente, por ambas partes, como medio de comunicación no puede la administración tributaria utilizar el correo electrónico como medio de notificación, quedando a su disposición solamente los demás medios estudiados ya en el Capítulo I.

3.3.6 Resoluciones que pueden notificarse por correo electrónico:

El Artículo 130 del Código Tributario enumera una lista de resoluciones que deben notificarse personalmente y el Artículo 137 establece que “La administración tributaria podrá establecer para las notificaciones no personales, otro procedimiento idóneo... siempre que se garantice adecuadamente el derecho de defensa del contribuyente”.

Al parecer, por la forma de estar redactados estos Artículos, no hay otra manera de que el contribuyente tenga conocimiento de la voluntad de la administración tributaria que no sea por medio de una notificación personal, sin embargo el Artículo 133 párrafo cuarto abre una posibilidad para que las notificaciones que enumera el Artículo 130 del Código Tributario sean realizadas por cualquier medio idóneo que permita confirmar la recepción de la notificación siempre que se garantice el derecho de defensa del contribuyente. Y aún más, expresamente el último párrafo del Artículo 133 de dicho cuerpo normativo regula que la

administración tributaria, podrá notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informen los contribuyentes... Por lo que cualquier resolución que enumera el Artículo 130 del Código Tributario, a juicio del autor, podría ser notificada por medio de correo electrónico u otro procedimiento idóneo que permita dejar constancia que se efectuó la notificación al contribuyente, y según lo regula el Código Tributario "...siempre que se garantice adecuadamente el derecho de defensa del contribuyente"(Artículo 137).-

3.3.7 Procedimiento para notificar por correo electrónico:

Cuando la administración tributaria necesita comunicar al contribuyente alguna resolución y ya se ha establecido una dirección electrónica y señalada ésta como medio de notificación se procede de la siguiente manera:

- El empleado de la administración tributaria a cuyo cargo esté la notificación accede al servidor de Internet y al software diseñado especialmente para remitir la notificación.
- Se ingresa la dirección de correo electrónico del buzón electrónico al que se depositará la notificación, debiéndosele adjuntar la resolución que la administración tributaria quiere notificar mediante fichero ligado. (Art. 131 del Código Tributario).
- Se envía la notificación con la resolución adjunta a la dirección de correo electrónico especificada.
- El servidor de la administración tributaria emite automáticamente una constancia de que la notificación fue depositada en el buzón de la dirección de correo electrónico del contribuyente promotor del expediente administrativo.
- Una vez recibido el aviso o constancia por medios electrónicos, el empleado de la

administración tributaria a cuyo cargo está la notificación lo imprime en papel y lo agrega al expediente correspondiente, lo que sirve de prueba de que la notificación fue efectuada. (Art. 133 último párrafo del Código Tributario)

- El contribuyente para poder acceder a la notificación y su contenido debe de ingresar a la siguiente página de Internet: www.sat.gob.gt/buzonsat.
- Luego ingresar el nombre de usuario y la correspondiente palabra clave o password para tener entrada a Buzonsat.
- Seleccionar el correo electrónico enviado por la administración tributaria y de esta manera tener acceso a su contenido.

3.3.8 Momento en que una notificación por correo electrónico surte todos sus efectos jurídicos:

“La finalidad básica de toda notificación va enderezada a lograr que el contenido del acto llegue realmente a conocimiento de su natural destinatario, en toda su integridad sustancial y formal, y en una fecha indubitada susceptible de efectuar sin dificultad el cómputo del plazo previsto para que el interesado pueda actuar en defensa de su derecho”⁵⁰.

La resolución que la administración tributaria está comunicando únicamente va a surtir la totalidad de sus efectos jurídicos hasta cuando sea legalmente notificada y a partir de este momento empieza a correr el plazo para que el contribuyente haga uso de su derecho de defensa, por ello es que es importante que quede plenamente establecida la fecha en que se entiende practicada la notificación. Existen dos teorías relevantes, a saber:

1. La primera teoría explica que una notificación se cree legalmente notificada desde

⁵⁰ Citado por Gamero Casado, Estuardo, **Ob. Cit.**, Pág. 26

el momento en que el empleado de la administración pública deposita el correo electrónico que contiene la notificación en el buzón electrónico del contribuyente.

2. La segunda teoría explica que una notificación se tiene por bien practicada hasta el momento que el contribuyente accede al contenido del correo electrónico que contiene la notificación. Pero a simple vista entre estos dos momentos pueden existir desde simples minutos hasta días y semanas completas.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 133 resuelve este dilema, el cual el autor del presente trabajo no comparte, determinando que una notificación por correo electrónico se tendrá por acreditada 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”.

Desde la fecha que conste en el expediente administrativo, según la constancia emitida por el servidor de la administración tributaria, que el correo electrónico que contiene la notificación fue depositada en el buzón electrónico del contribuyente, desde este día, entonces, comienza a correr el plazo que la ley establece para que el contribuyente haga uso de su derecho de defensa, sin importar, si accede o no al contenido del correo electrónico.

Éste es uno de los puntos donde la seguridad jurídica puede estar siendo gravemente afectada. La fecha exacta en que se práctico la notificación es de mucha relevancia para el efecto de que el contribuyente interponga el recurso respectivo ante la administración tributaria, en caso de que la resolución sea desfavorable a sus intereses, y la manera en que está regulada la forma en que queda “satisfecho” el requisito de constancia es dudoso. Sobre todo si no satisface los requisitos que debe contener una notificación segura jurídicamente, cuyos requisitos se estudian en el último capítulo.

3.4 Definición de notificación por correo electrónico:

Teniendo como base lo estudiado anteriormente, se puede proceder a estructurar una definición de lo que es una notificación por correo electrónico, tomando en cuenta los criterios ya vertidos.

Es un medio de comunicación, que ha sido previamente fijado y aceptado por el contribuyente y por la administración tributaria, a través del cual la administración tributaria, haciendo uso del correo electrónico, pone en conocimiento del contribuyente o interesado una audiencia, opinión, dictamen, o resolución, para que el contenido de lo notificado pueda surtir todos sus efectos legales.-

CAPÍTULO IV

4 Seguridad jurídica en las notificaciones por correo electrónico.

La seguridad jurídica, como principio y como parte del tema central del presente trabajo, puede ser estudiada desde dos puntos de vista: a) desde el punto de vista puramente legal como la confiabilidad que un ciudadano le tiene al ordenamiento jurídico y b) desde el punto de vista técnico como los requisitos técnico-jurídicos necesarios que debe reunir una notificación practicada por medio del correo electrónico para cumplir con tal principio.

4.1 ¿Seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico?

Doctrinariamente la seguridad jurídica se define como "... la confianza que tiene en un Estado de Derecho el ciudadano al ordenamiento jurídico, es decir, el conjunto de leyes que garantizan la seguridad y el orden jurídico"⁵¹.

La seguridad jurídica es un valor inherente al Estado de derecho, es decir, del Estado cuya misión fundamental es asegurar la realización del derecho en la sociedad. En el preámbulo de la Constitución Política de la República de Guatemala se reconoce al Estado como "responsable de la promoción de la... seguridad..." y en ese sentido en la parte dogmática de la ley fundamental se encuentran Artículos de interés al presente trabajo y que están desarrollados en base al mencionado principio, tales como el siguiente: "Artículo 2º. Deberes del Estado. Es deber el Estado garantizarle a los habitantes de la República... la seguridad..." Respecto a este Artículo la Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 61, expediente No. 1258-00, sentencia: 10-07-01 expresa: "...El principio de seguridad jurídica que consagra el artículo 2º. De la Constitución, consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico; es decir, hacia el conjunto de leyes que garantizan su seguridad, y demanda que dicha legislación sea

⁵¹ Fundación Tomas Moro. **Ob. Cit;** Pág. 906.

coherente e inteligible; en tal virtud, las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes, principalmente la ley fundamental...” De la interpretación que hace la Corte de Constitucionalidad se extraen algunos elementos: a) confianza que tiene el ciudadano hacia el ordenamiento jurídico, b) que la legislación sea coherente e inteligible, c) que las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales respete las leyes vigentes. Elementos que se estudian a continuación.

¿Confía el ciudadano en el ordenamiento jurídico? La confianza en el ordenamiento jurídico deviene de la estabilidad del conjunto de leyes que conforman ese ordenamiento jurídico, del conocimiento que una vez han sido establecidas las reglas del juego éstas permanecen constantes, no inmutables, pero sí constantes. Ahora bien, la estabilidad necesaria para que exista seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico que enmarca a las notificaciones por correo electrónico en el procedimiento administrativo tributario se ve gravemente afectada por las múltiples reformas sufridas, tres en el lapso de cinco años, reformas que desestabilizan la seguridad jurídica. Al ser reformada una ley constantemente le genera desconfianza al contribuyente, lo que se traduce en inseguridad jurídica.

¿La legislación que enmarca a las notificaciones por correo electrónico es coherente e inteligible? En el desarrollo del capítulo dos se estudiaron las partes conducentes de los Decretos 6-91, 29-2001, 03-2004 y 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Decretos que contienen los Artículos que regulan al correo electrónico como medio de notificación en el procedimiento administrativo tributario. Quedó establecida la falta de técnica legislativa, las pobres reformas que no aportaron mayor claridad ni profundidad al tema, la deficiente regulación, la irresponsable manera de legislar, etc. de tales Decretos.

¿Respetan las autoridades, en el ejercicio de sus facultades, las leyes vigentes? Este punto tiene que ser visto tomando en cuenta el anterior, derivado de que si no existe un buen andamiaje jurídico no existe por lo tanto competencia

administrativa claramente delegada por ley a los funcionarios y empleados públicos y al no existir un buen marco legal no hay por lo tanto puntos de referencia a que acudir para comprobar si las autoridades respetan o no las leyes vigentes.

En conclusión, el contribuyente no confía en el ordenamiento jurídico en general, y en especial el contribuyente no puede confiar en un ordenamiento jurídico en donde las reglas de juego han sido cambiadas en cortos lapsos y en donde las leyes que regulan las notificaciones por correo electrónico son escuetas y oscuras, por lo que, en este primer apartado, se concluye que en cuanto a notificaciones por correo electrónico en el procedimiento administrativo tributario no existe seguridad jurídica.

Al no existir seguridad jurídica en las notificaciones por correo electrónico se estarían violando también otras garantías constitucionales, tales como el derecho de defensa y el debido proceso. Establece la Constitución Política de la República de Guatemala 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...” (Artículo 12). La Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 57, expediente No. 272-00, página No. 121, sentencia: 06-07-00 interpretó que “...Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el Artículo 12 de la Ley Fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona...su observancia es vital por cuando determina protección de los derechos e la persona y fortalece la seguridad jurídica...”.

4.2 Requisitos que debe cumplir una notificación por correo electrónico para que sea considerada segura jurídicamente.

En lo que respecta a los requisitos técnicos la doctrina ha sugerido que para que una notificación por correo electrónico sea segura jurídicamente la ley debe

regular y garantizar cinco aspectos básicos: La privacidad, la integridad, la autenticación, el no rechazo y el fechado electrónico, aspectos que no se encuentran regulados en la legislación pertinente, pero que con la introducción del Acuerdo 014-2007 del Directorio de la SAT, esto pueda tener algún cumplimiento.

4.2.1 La privacidad:

La privacidad, conocida también como confidencialidad, “se refiere a que la información sólo pueda ser leída por personas autorizadas”⁵². Se pretende de esta manera salvaguardar la discreción de la información, al objeto de garantizar el derecho de inviolabilidad de las comunicaciones y por ende no permitir que terceros tengan acceso a la información.

Por definición, la notificación, su contenido y el acto notificado sólo deben ser conocidos por dos sujetos: La administración tributaria y el sujeto a quien la notificación va dirigida. La Constitución Política en su Artículo 24 protege celosamente este principio y establece que “La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se *garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna.*”

El problema con la Internet es que es una red abierta, en este sentido se dice que a Internet “nadie puede poseerla ni es posible controlar”⁵³, ya que cuando la información es enviada de un lugar a otro no atraviesa un sólo canal, sino por la misma esencia de Internet de ser una red descentralizada la información atraviesa varios canales, redes y nodos para llegar a su destino y en el transcurso la misma puede ser interceptada y entre mas distancia exista en los puntos de comunicación las probabilidades de que esto ocurra también aumentan. Por lo que la comunicación

⁵² De Wikipeda, La Enciclopedia Libre; http://es.wikipedia.org/wiki/Seguridad_en_Internet (25 de octubre de 2007).

⁵³ De Wikipeda, La Enciclopedia Libre; http://es.wikipedia.org/wiki/Privacidad_en_Internet (11 de octubre de 2007).

por Internet es muy difícil estar seguros que la comunicación es privada, ya que no se tiene control de la línea de comunicación.

4.2.2 La integridad:

“La integridad se refiere a que la información no pueda ser alterada en el transcurso de ser enviada”⁵⁴ y en este sentido la exigencia de la integridad “busca la certeza de que el acto administrativo llegó al destinatario en todo su contenido sustancial y formal”⁵⁵. Por este principio el contribuyente tiene que estar confiado que el correo electrónico que está recibiendo en su buzón electrónico y que contiene la notificación y el acto notificado o resolución es la voluntad fiel e íntegra de la administración tributaria y por lo tanto que ésta no ha sido manipulada ni alterada en su transcurso, ni que se ha perdido parte de la información, en virtud de que cualquier alteración de la información puede cambiar sustancialmente el sentido de la voluntad de la administración tributaria.

El Acuerdo 014-2007 del Directorio de la SAT en el Artículo 2 numeral 11 define a la Integridad como: “Propiedad de un documento electrónico que denota que su contenido y características de identificación han permanecido inalterables desde el momento de su creación”.

4.2.3 La autenticidad.

Por el principio de autenticidad se “pretende asegurar que el receptor del mensaje es efectivamente su destinatario, y el emisor la Administración notificante”⁵⁶, esto significa que cuando el contribuyente reciba un correo electrónico en su buzón electrónico pueda estar seguro que es la administración tributaria quien se ha comunicado por este medio y que cuando la administración tributaria envíe una notificación por este medio esté segura que es el contribuyente con quién ha querido

⁵⁴ De Wikipeda, La Enciclopedia Libre; http://es.wikipedia.org/wiki/Seguridad_en_Internet (25 de octubre de 2007).

⁵⁵ Gamero Casado, Eduardo, **Ob. Cit**; Pág. 203

⁵⁶ **Ibid**, Pág. 202.

comunicarse quien recibe el correo electrónico, en otras palabras, que exista garantía de la identidad del emisor y receptor del correo electrónico que contiene la notificación y la resolución notificada.

El Acuerdo 014-2007 del Directorio de la Sat en el Artículo 2 numeral 2 define a la autenticidad como: “La veracidad, técnicamente constatable, de la identidad del autor de un documento o información electrónicos. La autenticidad no excluye el cumplimiento de los requisitos de autenticación o certificación que desde el punto de vista jurídico exija la ley para determinados actos o negocios”. Y en el numeral 2 de dicho Artículo define a la autenticación como: “verificación de la identidad de la persona. a) en el proceso de registro, es el acto de evaluar las credenciales del solicitante como evidencia de que realmente es quién dice ser. b) Durante el uso, es el acto de comparar electrónicamente las credenciales y la identidad enviada por el usuario final o suscriptor, con valores previamente almacenados para comprobar la identidad”

4.2.4 No rechazo o no repudio.

A través del no rechazo o no repudio se pretende garantizar que tanto la administración tributaria como el contribuyente notificado se hagan responsables del envío o recepción de la notificación, es decir, que cuando la administración tributaria envíe una notificación por correo electrónico no niegue haberla enviado y que cuando el contribuyente reciba una notificación por correo electrónico no niegue haberla recibido, esta característica es de suma importancia, al igual que las demás, en el caso de que el contribuyente o interesado niegue haber recibido la notificación se puede certificar que la notificación fue depositada en el buzón electrónico del contribuyente y que materialmente si pudo haber accedido a ella, ya que de lo contrario se estaría a expensas de la voluntad antojadiza de algún contribuyente mal intencionado para que una resolución surta todos sus efectos. De hecho el Código Tributario en su Artículo 130 establece: “Toda notificación personal se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha e irá firmada

por el notificado, *pero si éste se negare a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida*” (cursivas del autor). Por lo que el sistema que articule las notificaciones telemáticas debe ser capaz de poder certificar esta circunstancia.

4.2.5 El fechado electrónico:

Para que los efectos de una resolución puedan materializarse se necesita que exista una fecha indubitable en cuanto al momento en que se entienda por bien practicada la notificación, este es un requisito para cualquier clase de notificación según lo establecido por el Artículo 130 del Código Tributario que regula “Toda notificación personal se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha...” es por ello que cualquier comunicación telemática, y en especial las notificaciones por correo electrónico, deben ser capaces de certificar la fecha en que ellas son depositadas en el buzón electrónico, como también del momento en que el contribuyente tiene acceso a la misma o su rechazo y la ley debe regular expresamente en que momento se tiene por practicada la notificación así, como en su caso, del rechazo tácito.

4.3 Métodos o técnicas para hacer del correo electrónico un medio seguro de notificación.-

La doctrina ha generalizado que para que el correo electrónico, o determinado servicio telemático, sea apto para usarse como medio seguro de comunicación debe reunir las siguientes características, las cuales fueron vistas anteriormente: “autenticación: garantiza la identidad del emisor y receptor. Integridad: asegura que el documento llega íntegro a su destino, sin manipulaciones intermedias y sin pérdida de partes de su contenido. No rechazo o no repudio en origen y destino, y la confidencialidad o privacidad.”⁵⁷ La seguridad en Internet y todo lo que ella supone es un tema de relevancia y de estudio en la actualidad. Se han creado varios métodos que permiten ciertos niveles de seguridad según el fin que se pretenda. La principal

⁵⁷ Gamero Casado, Eduardo, **Ob. Cit**; Pág. 120.

cuestión que subyace en la seguridad que se persiga es garantizar en última instancia el derecho de defensa del contribuyente, así lo establecen los Artículos 133 y 137 del Código Tributario. No es parte de este trabajo describir el funcionamiento material de los mecanismos que permiten cumplir con los requisitos descritos, únicamente determinar en que medida estos mecanismos hacen de la comunicación por correo electrónico un medio mas seguro.

4.3.1 Técnicas biométricas de identificación.

Técnicas biométricas de identificación son las que “emplean características mensurables de los seres humanos, como la huella dactilar o el iris de los ojos, etc”⁵⁸ para individualizar tanto al remitente como al receptor del mensaje o correo electrónico. Estas técnicas son las que actualmente ofrecen el más alto porcentaje de seguridad ya que no le es inherente el problema de la cesión de la clave de acceso, problema que merma la seguridad de las otras técnicas, aunque de momento se encuentran en un estado incipiente de desarrollo y su implantación supondría grandes costes para la administración tributaria, lo que impide, por ahora, su empleo generalizado.

4.3.2 Criptografía asimétrica.

La criptografía es la ciencia que se ocupa del cifrado seguro de mensajes. Cuando se “encripta” un mensaje se pasa por un proceso de conversión que transforma el mensaje en un código usando una clave, esto significa, “traducir los signos de un mensaje a otro sistema de signos cuya lectura no tenga ningún sentido para un desconocido que los intercepta”⁵⁹. Básicamente existen dos tipos de criptografía, a saber: Criptografía simétrica: conocida también como criptografía de clave sencilla, o de clave secreta, se llama así porque utiliza la misma clave para “encriptar” un mensaje o “desencriptarlo”, esta técnica fue mejorada y en los años setentas se desarrollo lo que se conoce como: Criptografía asimétrica.

⁵⁸ **Idem.**

⁵⁹ Gamero Casado, Eduardo, **Ob. Cit.** Pág. 120.

La criptografía asimétrica o clave pública, es la técnica más operativa de los actuales mecanismo de intercambio telemático, se basa en “el empleo simultáneo de dos claves electrónicas: una privada, que conoce únicamente su titular y permanece en secreto; y una pública, accesible al receptor, que permite a los tercero asegurarse de la autenticidad de la comunicación. Es lo que se conoce como firma electrónica.”⁶⁰.

4.3.2.1 Firma electrónica:

La firma electrónica se basa en sistemas de seguridad de criptografía asimétrica que emplean una doble clave, pública y privada, permitiendo la “creación de documentos digitales sellados mediante la clave privada, y la verificación de la autenticidad e integridad de la comunicación por el tercero receptor a través de la clave pública”⁶¹. Ormazabál, citado por Omar Barrios, define a la firma digital como “ciertos procedimientos mediante los que alguien encripta un mensaje informático utilizando una clave privada que sólo él conoce, lo envía a su receptor a través de la red y da a conocer a éste una clave pública mediante la cual dicho receptor descripta el mensaje y puede constatar que aquél sólo pudo ser encriptado por quien poseía la clave privada. De este modo el receptor puede comprobar la identidad del emisor y la autenticidad del mensaje”⁶². Ramos Suárez, citado por Omar Barrios, define a la firma electrónica como “un bloque de caracteres que acompaña a un documento (o fichero) acreditando quien es su autor (autenticación) y que no ha existido ninguna manipulación posterior de los datos (integridad). Para firmar un documento digital, su autor utiliza su propia clave secreta (sistema criptográfico asimétrico), a la que sólo él tiene acceso, lo que impide que pueda después negar su autoría (no revocación o no repudio). De esta forma, el autor queda vinculado al documento que firma. Por último la validez de dicha firma podrá ser comprobada por cualquier persona que disponga de la clave pública del autor.”⁶³ El Acuerdo 014-2007 del Directorio de la Sat en el Artículo 2 numeral 9, define a la firma electrónica o digital como: “Conjunto de datos adjunto o lógicamente asociado a un documento

⁶⁰ **Ibid**, Pág. 121

⁶¹ **Ibid.**, Pág. 123.

⁶² **Ob. Cit**; Pág. 114

⁶³ **Idem.**

electrónico, que permita verificar su integridad, así como identificar en forma unívoca y vincular jurídicamente al autor con el documento electrónico”.

Según Barrios Osorio en la firma electrónica participan cuatro sujetos: el emisor o suscriptor, el receptor o destinatario, la autoridad de certificación o proveedor de servicios de certificación y el organismo licenciante.

- Emisor o suscriptor: “es la persona que envía el mensaje de datos y lo firma electrónicamente para poder ser identificado”⁶⁴.
- Receptor o destinatario: “es la persona que recibe el mensaje de datos con la firma electrónica y que necesita realizar el procedimiento de verificación de identificar al emisor y/o en su caso descifrar el contenido del mensaje”⁶⁵
- Autoridad de certificación o proveedor de servicios de certificación: conocida también como terceros de confianza, “Es la entidad (privada o pública) debidamente facultada por el ente de la administración pública que determine cada legislación, para que actúe como certificador de autenticidad de la relación existente entre las claves públicas y la persona individual o jurídica titular de dicha clave, para lo cual emite un certificado de clave pública”⁶⁶. El certificado electrónico consiste en “registros electrónicos que atestiguan que una clave pública pertenece a determinado individuo o entidad. Permiten verificar que una clave pública pertenece a una determinada persona. Los certificados intentan evitar que alguien utilice una clave falsa haciéndose pasar por otro. Contienen una clave pública y un nombre, la fecha de vencimiento de la clave, el nombre de la autoridad certificante, el número de serie del certificado y la firma digital del que otorga el certificado.”⁶⁷ Según el Acuerdo 014-2007 del Directorio de la Sat, define al certificado digital como: “ Una estructura de datos creada y firmada

⁶⁴ Ob. Cit; Pág. 115

⁶⁵ Idem.

⁶⁶ Idem.

⁶⁷ Ibid, Pág. 117.

digitalmente por un certificador, del modo y con las características que se señalen en las políticas de certificados digitales, cuyo propósito primordial es posibilitar a sus suscriptores , la creación de firmas digitales, así como la identificación personal en transacciones”. Según este mismo Acuerdo, Artículo 2, existirán dos autoridades, una autoridad certificadora que será “la persona jurídica pública o privada, nacional o extranjera, prestadora del servicio de creación, emisión y operación de certificados digitales” y una autoridad de registro, definiéndola así: “Entidad delegada por una autoridad certificadora, para la verificación de la identidad de los solicitantes y otras funciones dentro del proceso de expedición manejo de certificados digitales.” Por lo que se infiere que para que se autorice el funcionamiento de una autoridad de registro, ésta debe estar respaldada por una autoridad certificadora la cual debe cumplir con los requisitos que la SAT determine.

- Organismo Licenciante: Se le denomina así a la “autoridad estatal de la administración pública o judicial competente para autorizar el funcionamiento de la autoridad de certificación.”⁶⁸. Según el Acuerdo 014-2007 del Directorio de la Sat, Artículos 13 al 23, la Superintendencia de Administración Tributaria es la que autorizará el funcionamiento de las autoridades de registro y certificadoras.

4.3.2.2 Cómo funciona la firma electrónica en las comunicaciones telemáticas, en especial en las notificaciones por correo electrónico:

Lo que se pretende en última instancia con el uso de la firma digital es vincular a determinado sujeto con el documento que éste suscribe y de esta manera cumplir con los requisitos para toda comunicación segura en Internet de autenticidad, integridad, confidencialidad y no rechazo o no repudio con el fin de garantizar la seguridad jurídica y por lo tanto el derecho de defensa del contribuyente. Ahora bien, para que pueda vincularse una firma electrónica a determinado sujeto existe un procedimiento previo, a saber, (en el supuesto de que se aplique el acuerdo 014-

⁶⁸Barrios Osorio, O. **Ob. Cit**; Pág. 117

2007 del Directorio de la Sat):

- El sujeto que desea obtener una firma digital debe acudir ante una autoridad de registro, para que por intermedio de ésta se le identifique plenamente por los medios legales, dependiendo si es persona individual o jurídica. (Ver Artículos 2 y 19 del Acuerdo 014-2007 del Directorio de la Sat).
- Identificado plenamente el solicitante, cuya función básica le compete a la autoridad de registro, entonces la autoridad certificadora le asigna una clave pública y privada única al solicitante (contenida en un soporte electrónico o software), y le emite un certificado digital, con el objeto de autenticar la relación entre la clave y el emisor de la firma electrónica, el solicitante. El certificado digital consiste en “registros electrónicos que atestiguan que una clave pública pertenece a determinado individuo o entidad...”⁶⁹(ver Artículos 2, 13, 14, 19 del Acuerdo 014-2007 del Directorio de la Sat). El software de clave privada le es entregada directamente al solicitante mientras que con la clave pública pueden suceder dos cosas: “1: El certificador entrega al emisor la clave pública, con el objeto que el emisor al enviar un mensaje de datos al receptor le envíe además la clave pública como un archivo adjunto”⁷⁰ lo que se conoce como “Attachment”. “2: Que la clave pública se encuentra ubicada o publicada para todos en directorios públicos”⁷¹

Una vez cumplido con este procedimiento previo se pueden dar tres casos al momento de firmar un documento electrónicamente, cada uno de ellos supone un nivel distinto de seguridad, a saber:

- Firma electrónica general: en sentido genérico “es sencillamente un conjunto de datos electrónicos que pueden ser utilizados como medio de identificación del firmante: cuándo se realiza un intercambio telemático cualificado mediante una

⁶⁹ Barrios Osorio, O. **Ob. Cit**; Pág. 117

⁷⁰ **Ibid.** Pág. 118.

⁷¹ **Idem.**

firma digital en sentido genérico, se nos dice solamente que en esa transacción ha intervenido el sujeto firmante, pero no se garantizan otra serie de elementos, como la integridad de los datos, su modificación ulterior, etc. ⁷² Una notificación por correo electrónico que sea firmada con esta clase de firma electrónica no garantiza una completa certeza o seguridad jurídica ya que solamente cubre uno de los requisitos que toda comunicación telemática segura debe ostentar, por lo que no es aconsejable que sea usada, para intercambio telemático.

- Firma electrónica relacionada con el mensaje de datos (firma digital): La legislación Española la denomina firma electrónica avanzada y la define como “la firma electrónica que permite identificar al firmante y detectar cualquier cambio ulterior de los datos firmados, que está vinculada al firmante de manera única y a los datos a que se refiere y que ha sido creada por medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control” (Artículo 3ro. De la Ley 59/2003 de Firma Electrónica (legislación Española)), en esta clase de firma electrónica “se ha utilizado un software que se basa en el uso de sistemas de criptografía asimétricos (clave privada y clave pública) y que utiliza una función hash. El objeto de esta firma es determinar si la redacción, envío y contenido son la voluntad del emisor y lo identifica de forma irrefutable. Esta firma si tiene vinculación con el mensaje de datos, por lo que se puede asegurar si fue alterado o no.”⁷³ En la práctica se daría de la siguiente manera: La Superintendencia de Administración Tributaria dirigirá al contribuyente o interesado la comunicación acompañada de la firma digital de esa comunicación con su clave secreta. El interesado, para verificar que el contenido del mensaje no ha sido manipulado, deberá por un lado aplicar la función de hash a la comunicación y obtener la firma digital y, por otro, aplicar la clave pública de la SAT sobre la huella digital firmada con la clave privada del mismo. Si el resultado de ambas operaciones coincide, tendrá certeza de la integridad de la notificación. Caso de que haya sido manipulada por un tercero, al aplicar sobre ella la función de hash obtendrá una

⁷² Gamero Casado, Eduardo, **Ob. Cit.** Pág. 126.

⁷³ Barrios Osorio, Omar Ricardo, **Ob. Cit.**; Pág. 119

firma digital que no coincidirá con el resultado de descifrar –aplicando la clave pública del órgano administrativo- la huella digital cifrada con la clave privada del mismo. Claro que este proceso es automatizado una vez que el software de clave pública y privada ha sido instalado en la computadora del contribuyente o interesado. “Con esta clase de firma electrónica se cumple con los requisitos de autenticidad, integridad, no repudio y no rechazo no así con el de confidencialidad o privacidad”⁷⁴ ya que el mensaje en si “no viaja encriptado en la red.”⁷⁵

- Firma electrónica relacionada con el mensaje de datos cifrando el contenido del documento electrónico: La legislación Española ha denominado a esta firma electrónica como firma electrónica reconocida y la define así “Se considera firma electrónica reconocida la firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de creación de firma” (Artículo 3ro. De la Ley 59/2003 de Firma Electrónica (legislación Española)). Esta firma electrónica cumple con las mismas finalidades que la anterior a diferencia de que “el mensaje de datos viaja por la Internet de forma cifrada (encriptada), lo que significa que nadie podrá saber su contenido”⁷⁶ De esta manera se cumplen con los cuatro requisitos de una comunicación segura en Internet, ya que la confidencialidad o privacidad estaría plenamente garantizada, utilizando esta clase de firma, incluyendo los requisitos autenticidad, integridad, no repudio y no rechazo. En la práctica se daría de la siguiente manera: La Superintendencia de Administración Tributaria dirigirá al contribuyente o interesado la comunicación acompañada de la firma digital de esa comunicación con su clave secreta, encriptando la comunicación con la clave pública del contribuyente o interesado. El contribuyente ante esta doble firma deberá por un lado, obtener la huella digital aplicando la clave pública de la SAT, al tiempo que obtener la comunicación aplicando su propia clave secreta; si a este último resultado se le aplica la función de hash, se obtendrá la huella digital, que deberá coincidir con el resultado de la primera operación. En tal caso existe la garantía de que la resolución o acto que la

⁷⁴ Gamero Casado, Eduardo, **Ob. Cit.** Pág 204.

⁷⁵ Barrios Osorio, Omar Ricardo, **Ob. Cit;** Pág. 119.

⁷⁶ **Ibid.** Pág.120.

SAT esta notificando satisface los requisitos de autenticidad, integridad, confidencialidad o privacidad, no repudio o no rechazo. Y, nuevamente, este proceso es automatizado una vez que el software de clave pública y privada ha sido instalado en la computadora del contribuyente o interesado. Ésta es entonces la firma electrónica ideal para dotar de certeza o seguridad jurídica las notificaciones por correo electrónico, ya que cumple con todos los requisitos de toda comunicación segura.

Del contenido del Acuerdo 014-2007 del Directorio de la SAT se desprende que, al referirse a firma electrónica, sin otro adjetivo que la califique, a criterio del autor, se refiere a la firma electrónica avanzada o la firma electrónica relacionada con el mensaje de datos, ya que en ningún Artículo del mencionado Acuerdo se encuentra lo relativo a la encriptación del mensaje para asegurar la confidencialidad o privacidad de la comunicación.

4.3.3 La clave de acceso o password:

El password o clave de acceso es “un conjunto de caracteres alfanuméricos que autorizan a un usuario a ingresar, utilizar o acceder a un sistema informático, servicio, programa o cuenta”⁷⁷ En cuestiones de seguridad es el nivel más básico que se puede ofrecer, y no cumple con alguno de los requisitos de comunicación telemática segura. Entre otras deficiencias que presenta el uso de ésta técnica sobresale la cesión de la clave o password. Al utilizar únicamente este tipo de seguridad en las notificaciones se crearían los siguientes problemas BuzonSat: no existiría certeza de que sea la administración tributaria la que está expresando legítimamente su voluntad ni tampoco el contribuyente que recibe la notificación a quién se supone vaya dirigida; no existiría certeza de que el acto notificado sea íntegro, lo cual significa que no haya sido manipulado en el transcurso y que no se haya perdido parte de la información; no existiría manera de comprobar que la

⁷⁷ Barrios Osorio, Omar Ricardo, **Ob. Cit**; Pág. 126.

notificación y el acto notificado no hayan sido vistos por terceros no autorizados, violando de esta manera la privacidad; no existiría manera de comprobar el no rechazo o no repudio en origen y destino de la notificación, por lo que cualquier notificación hecha por este medio es una violación al principio de seguridad jurídica y por lo tanto al derecho de defensa del contribuyente.

CONCLUSIONES

1. Se estableció la deficiencia de la regulación ordinaria, como reglamentaria en cuanto a las notificaciones por correo electrónico, haciendo de este medio de notificación, hasta ahora, un medio inseguro, de poca viabilidad para la Superintendencia de Administración Tributaria como para el contribuyente.
2. En cuanto al ordenamiento jurídico que enmarca a las notificaciones por correo electrónico no existe seguridad jurídica, derivado de las constantes reformas y de lo limitado de su regulación.
3. Las notificaciones que actualmente se articulan por correo electrónico en el procedimiento administrativo tributario, no cumplen con el principio de seguridad jurídica en virtud de que la Superintendencia de Administración Tributaria no garantiza la autenticidad, la integridad, la privacidad, el no rechazo y el fechado electrónico de una notificación practicada por este medio.
4. Mientras la Superintendencia de Administración Tributaria no implante el uso de firma digital en el servicio de BuzonSat, cualquier notificación que se haga por este medio puede ser fácilmente redargüida de nulidad, en virtud de que no satisface los requisitos que exige la seguridad jurídica.
5. El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria aprobó el acuerdo 014-2007 “Disposiciones Normativas para la Certificación de Información Transmitida Electrónicamente” que regula lo relativo a la firma electrónica y certificados digitales, tecnología que permite satisfacer los requisitos de la seguridad jurídica, orientado, en principio, al ramo de aduanas, sin embargo puede aplicarse a las notificaciones por correo electrónico.

RECOMENDACIONES

1. Que el Estado de Guatemala, a través del Congreso de la República de Guatemala, cree una ley que regule amplia y técnicamente las notificaciones por correo electrónico para subsanar la deficiencia que existe en las mismas actualmente.
2. Que al estar establecido en el ordenamiento jurídico la regulación de las notificaciones por correo electrónico, que el Congreso de la República de Guatemala no lo reforme constantemente para no causar inseguridad jurídica.
3. Que el Congreso de la República de Guatemala, reforme el Código Tributario, Decreto 6-91, en el sentido de establecer y regular los mecanismos que permitan a la Superintendencia de Administración Tributaria certificar la autenticidad, integridad, privacidad, el no rechazo o no repudio y el fechado electrónico de una notificación electrónica.
4. Que la Superintendencia de Administración Tributaria no realice ninguna notificación por correo electrónico, mientras no se establezca legalmente el uso de firma digital en el servicio de BuzonSat, en virtud de que una notificación así, puede ser fácilmente redargüida de nulidad.
5. Una solución inmediata para cumplir con la seguridad jurídica en las notificaciones por correo electrónico es que la Superintendencia de Administración Tributaria aplique de manera objetiva el Acuerdo 014-2007 “Disposiciones Normativas para la Certificación de Información Transmitida Electrónicamente”.

BIBLIOGRAFÍA

- BARRIOS OSORIO, Omar Ricardo. **Derecho e informática, aspectos fundamentales.** Guatemala: Ed. Mayte, 2005. 420 págs.
- CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo, parte general.** 1t.; 3vols.; Guatemala: Ed. Orion, 2006. 425 págs.
- CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo.** 3t.; 3vols.; 6ª. ed.; Guatemala: Ed. Orion, 2005. 362 págs.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho procesal administrativo, parte especial.** 2t.; 2vols.; 13ª. ed.; Guatemala: Ed. Impresiones Gráficas de Guatemala, 2002. 498 págs.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo, parte general.** 1t.; 2vols.; 13ª. ed.; Guatemala: Ed. Impresiones Gráficas de Guatemala, 2002. 387 págs.
- EDITORIAL LAROUSSE. **Pequeño larousse ilustrado.** 1979 ed.; México: Ed. Larousse, 1979. 1663 págs.
- GAMERO CASADO, Eduardo Gamero. **Notificaciones telemáticas, y otros medios de notificación administrativa en el procedimiento común.** Barcelona, España: Ed. Bosch, S.A., 2005. 273 págs.
- GORDILLO GALINDO, Mario Estuardo. **Derecho procesal civil guatemalteco, aspectos generales de los proceso de conocimiento.** Guatemala: (s.e.), (s.f.). 132 págs.
- MABARAK CERECEDO, Doricela. **Derecho financiero público.** México: Ed McGraw-Hill/Interamericana de México, S.A. de C.V., 1996. 240 págs.
- MONTERO AROCA, Juan y Mauro Chacón Corado. **Manual de derecho procesal civil guatemalteco.** 1t.; 2vols.; 2ª. ed.; Guatemala: Ed. Magna Terra editores, 2002. 359 págs.
- OPAZO MUÑOZ, Omar Alejandro. **Protocolos de correo electrónico.** <http://www.geocities.com/omaropazo> 2007.
- OVALLE FAVELA, José. **Derecho procesal civil.** 8va. ed. México: Ed. Mexicana, 1999. 446 págs.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. **Diccionario de la real academia española.** Ed. XXII, consultado electrónicamente; 2007; www.rae.es.

TOMAS MORO, Fundación. **Diccionario jurídico espasa**. Madrid, España: Ed. Espasa Calpe, S.A., 1999. 1010 págs.

WIKIPEDIA, LA ENCICLOPEDIA LIBRE;
http://es.wikipedia.org/wiki/Seguridad_en_Internet; octubre; 2007.

Legislación:

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

Código Civil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto ley número 106.1963.

Código Procesal Civil y Mercantil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto ley número 107.1963.

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

Código de Notariado. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 314. 1946.

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 20-2006, 2006.

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

Ley de lo Contencioso Administrativo. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 119-96, 1996.

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

Disposiciones Normativas para la Certificación de Información Transmitida Electrónicamente. Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria 014-2007, 2007.

Régimen Optativo de Presentación Electrónica “BancaSAT”. Resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria 230-2001, 2001.