

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

**LA IMPROCEDENCIA DE LAS NOTIFICACIONES FISCALES MEDIANTE EL CORREO
ELECTRÓNICO**

LEONARDO GREGORIO GARCÍA GIRÓN

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2009.

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

**LA IMPROCEDENCIA DE LAS NOTIFICACIONES FISCALES MEDIANTE EL CORREO
ELECTRÓNICO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

LEONARDO GREGORIO GARCÍA GIRÓN

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, octubre de 2009.

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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV: Br. Marco Vinicio Villatoro López
VOCAL V: Br. Gabriela María Santizo Mazariegos
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase

Presidente: Lic. Lic. Juan Carlos Godínez Rodríguez.
Vocal: Lic. Edgardo Enrique Enríquez Cabrera
Secretario: Lic. Ronaldo Sandoval Amado

Segunda Fase

Presidente: Lic. Dixon Díaz Mendoza.
Vocal: Lic. Rafael Otilio Ruiz Castellanos
Secretaria: Licda. Marisol Morales Chew.

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

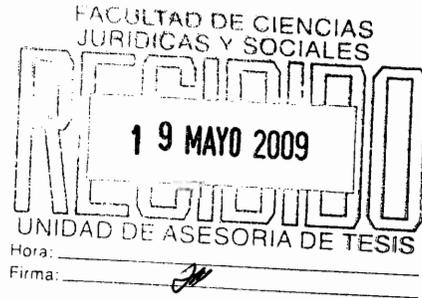
BUFETE JURÍDICO CASTILLO & ASOCIADOS.



Guatemala, 14 de mayo de 2009.

Licenciado

Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria.



Respetable Licenciado:

De conformidad con el nombramiento emitido por la Unidad Asesora de Tesis, con fecha 6 de Octubre de 2008, en el que se dispone nombrarme como Asesor del trabajo de tesis del bachiller: LEONARDO GREGORIO GARCÍA GIRÓN, respetuosamente ante usted informo:

- a) Que el postulante presentó el tema de investigación intitulado: "LA IMPROCEDENCIA DE LAS NOTIFICACIONES FISCALES MEDIANTE EL CORREO ELECTRÓNICO".
- b) Que me he reunido en sesiones de trabajo con el bachiller LEONARDO GREGORIO GARCÍA GIRÓN, fruto de lo cual se realizaron adiciones al texto, anotaciones metodológicas, observaciones y cambios, los cuales fueron debidamente satisfechos por el bachiller GARCÍA GIRÓN
- c) En el desarrollo del tema, el sustentante ha estudiado el problema desde la perspectiva del Derecho, la legislación, la jurisprudencia y la doctrina, con lo cual el trabajo realizado luce completo
- d) En razón de lo anterior, estando satisfechos los requisitos reglamentarios, particularmente lo dispuesto sobre la metodología y aspectos técnicos regulados en el artículo 32 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el infrascrito emite DICTAMEN FAVORABLE, en cuanto a la fase de asesoría del trabajo presentado por el sustentante para que pueda ser materia de discusión para el examen correspondiente al autor.

Sin otro particular, atentamente.

Lic. Raúl Antonio Castillo Hernández
Colegiado No. 6448
Asesor de Tesis

Raúl Antonio Castillo Hernández
ABOGADO Y NOTARIO

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA**



**FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES**

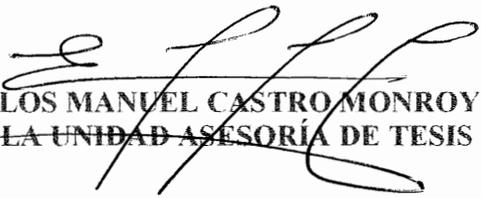
*Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.*



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, diecinueve de mayo de dos mil nueve.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) MARIO HILARIO LEAL BARRIENTOS, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante LEONARDO GREGORIO GARCÍA GIRÓN, Intitulado: "LA IMPROCEDENCIA DE LAS NOTIFICACIONES FISCALES MEDIANTE EL CORREO ELECTRÓNICO".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


**LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS**

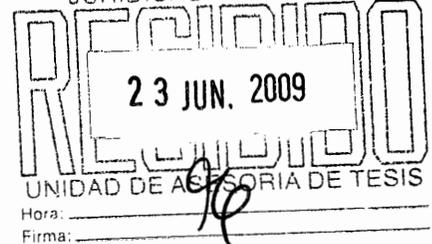
cc.Unidad de Tesis
CMCM/sllh.

Lic. Mario Hilario Leal Barrientos.
Abogado y Notario.
Colegiado 2558.



Guatemala, 19 de junio de 2009.

FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES



Licenciado,
Carlos Manuel Castro Monroy.
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis.
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Atentamente me dirijo a usted, con el objeto de darle atención y cumplimiento a la designación contenida en la providencia emanada de esa Unidad, dictada con fecha diecinueve de mayo de dos mil nueve, por medio de la cual se me nombra REVISOR del trabajo de tesis del estudiante **LEONARDO GREGORIO GARCÍA GIRÓN**, intitulado **LA IMPROCEDENCIA DE LAS NOTIFICACIONES FISCALES MEDIANTE EL CORREO ELECTRÓNICO.**

Al respecto, permítame manifestarle lo siguiente:

A pesar de algunos tropiezos que para cualquier persona acarrea el problema de analizar, interpretar, recomendar y concluir en sus justas dimensiones un trabajo como el comentado, el estudiante Leonardo Gregorio García Girón, con espíritu paciente, comprensión laudable y voluntad decidida, atendió y plasmó las correcciones que se consideraron pertinentes, sin alterar la idea central de su tesis. Lo anterior no es más que siendo afortunadamente el Bachiller García Girón, un hombre que se ha forjado a base de práctica y su experiencia lo ha tornado reflexivo, tenaz, en una palabra fervoroso para estas cosas, situaciones que es menester tomarlas en consideración.

El trabajo de tesis de mérito conforme mi leal saber y entender merece darle mi apoyo, habida cuenta que aborda un tema jurídico moderno como lo constituye las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico y que el estudiante considera que en nuestro medio no proceden y es que en efecto dejan la puerta abierta para que se haga mal uso de las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico, esto es, por personas mal intencionadas.

En tal virtud, y considerando que el mismo llena los requisitos reglamentarios, particularmente lo dispuesto sobre la metodología y aspectos técnicos regulados en el Artículo 32, del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, expresamente ruego se tenga como **FAVORABLE** el presente dictamen.

Aprovecho la oportunidad para suscribirme deferentemente,

Lic. Mario Hilario Leal Barrientos

7a. Avenida 1-20, zona 4 Edificio Torre Cafetero nivel oficina 650 Tel.: 2331-5243

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, siete de agosto del año dos mil nueve.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante LEONARDO GREGORIO GARCÍA GIRÓN, Titulado LA IMPROCEDENCIA DE LAS NOTIFICACIONES FISCALES MEDIANTE EL CORREO ELECTRÓNICO. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh





DEDICATORIA

- A DIOS:** Por su bondad, bendición, salvación y encaminar mi camino hasta aquí. "En Justicia y Derecho está establecido tu trono. Salmo 89:14."
- A DON JORGE.** Por ser el medio utilizado y pilar fundamental de este logro, Lic. Jorge Luis Granados Valiente, mi gratitud traspase el umbral de la eternidad y se gocé de nuestro triunfo. Cuando nos volvamos a ver, haya cumplido a cabalidad la misión que Dios nos delegó.
- A MI ESPOSA** Compañera de mil batallas, gracias por estar en todas a mi lado. Te amo Sandy.
- A MIS HIJOS:** Jorge, Daniel y Guillermo, por sacrificarlos cuando más necesitaban de mi presencia, cariño y amor.
- A MIS PADRES:** Gracias por la vida.
- A LA FAMILIA GRANADOS LÓPEZ:** Por el apoyo incondicional de cada uno de ustedes, en especial a Doña Emma.
- A MIS AMIGOS:** Daniel Tejeda, Edwin Xitumul, Oscar Valdez, Estuardo Vielman, herencia de un señor y seguimos para más.
- A MIS MAESTROS.** Lic. Bonerge Mejía, Lic. Carlos Castro, Lic. Otto Arenas, Lic. Saulo de León, por sus enseñanzas y predicar con el ejemplo que la humildad es un valor que no se debe perder.
- A MI ASESOR Y REVISOR** Lic. Raúl Castillo y Lic. Mario Leal, por compartir y no guardarse para sí conocimiento y experiencia.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por forjarme como profesional.



ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. La persona y el domicilio.....	1
1.1. La persona.....	1
1.1.1. La personalidad.....	2
1.1.2. Teorías de la personalidad.....	2
1.1.3. Capacidad jurídica de la persona.....	4
1.2. El domicilio.....	5
1.2.1. Concepto de domicilio.....	5
1.2.2. Características del domicilio.....	6
1.2.3. Elementos del domicilio.....	7
1.2.4. Clases de domicilio.....	8
1.2.5. Efectos jurídicos del domicilio.....	17

CAPÍTULO II

2. Los tributos y el domicilio fiscal.....	21
2.1. Origen de los tributos.....	21
2.2. Edad antigua.....	22
2.2.1. La civilización griega.....	24
2.2.2. El imperio romano.....	26
2.2.3. El feudalismo.....	29
2.2.4. Edad moderna.....	33
2.3. Los impuestos.....	34
2.3.1. elementos del impuesto.....	35
2.3.2. Clases de impuestos.....	36



2.3.2.1. Impuesto directos e indirectos.....	37
2.4. Concepto de domicilio fiscal.....	38
2.4.1. Clases de domicilio fiscal.....	39

CAPÍTULO III

3. La Notificaciones fiscales al correo electrónico.....	43
3.1. El domicilio fiscal electrónico.....	43
3.2. Notificación.....	43
3.2.1. Efectos de la notificación.....	45
3.3. El domicilio electrónico y las notificaciones informáticas.....	47
3.5. Efectos de las notificaciones electrónicas.....	52

CAPÍTULO IV

4. La improcedencia de las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico.....	55
4.1. Comercio electrónico.....	56
4.2. Limitaciones en las actividades electrónicas.....	56
4.2.1. La seguridad.....	57
4.2.1.1. La criptografía.....	58
4.2.1.2. La criptografía con clave secreta.....	58
4.2.1.3. La criptografía con clave pública.....	59
4.3. Infraestructura.....	60
4.4. Firma electrónica.....	62
4.4.1. Práctica notarial internacional.....	67
4.5. Contrato de adhesión.....	69
4.6. Implementación de las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico en la administración tributaria.....	70



4.7. Las notificaciones electrónicas en el derecho comparado.....	70
4.8 Notificaciones fiscales electrónicas.....	73
4.8.1. Clases de notificaciones electrónicas.....	74
4.8.2. Efectos.....	76
4.8.3. Improcedencia.....	78
CONCLUSIONES.....	85
RECOMENDACIONES.....	87
BIBLIOGRAFÍA.....	89



INTRODUCCIÓN

El presente estudio trata de analizar sobre el contribuyente al realizar sus transacciones bancarias o comerciales se da por enterado que sus cuentas o sus bienes han sido embargados o tienen una notación en los respectivos registros, por algún supuesto incumplimiento fiscal, que según la Administración Tributaria ya le ha sido debidamente notificado mediante el correo electrónico, que el obligado consignó en los datos generales solicitados en el formulario respectivo para asignarle su número de identificación tributaria, de aquí nace el interés de dejar constancia que el correo electrónico no es un domicilio fiscal electrónico debidamente constituido, por no llenar las garantías procesales que los legisladores le dieron al domicilio, como el lugar para localizar a la persona.

Para la elaboración del presente trabajo de tesis, los supuestos que han servido de base para la realización de la investigación, se fundamentan en el hecho de que a través de la notificación efectuada por la vía electrónica, no se confiere una adecuada seguridad jurídica debido a la vulnerabilidad que existe en los sistemas informáticos y la falta de un ente certificador que verifique las transacciones realizadas.

La notificación es una parte fundamental en las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, ya que a través de ella se expresan los requerimientos sobre la distinta información que se necesita para el correcto cumplimiento y verificación de las obligaciones tributarias, las notificaciones fiscales electrónicas deberían tener un respaldo de firma electrónica o ser entregadas en un buzón electrónico debidamente constituido por la Administración Tributaria el contribuyente o el representante legal de éste.

En el capítulo primero se estudia el domicilio, desde los sujetos sociales y las categorías de personas, con base en la materia jurídica del Derecho, a la persona entre los cinco atributos que se le otorgan, está el domicilio y la capacidad jurídica. La personalidad es la aptitud para ser sujeto de derechos y deberes o de relaciones jurídicas, es aquí donde nacen las obligaciones tributarias y para su cumplimiento debe ser ubicado en un lugar, siendo este el domicilio; dentro de las obligaciones tributarias está señalar un lugar en donde pueda recibir citaciones, notificaciones o enviarle



cualquier actuación de la Administración Tributaria, llamándose este el domicilio fiscal, este tema se desarrolla en el capítulo segundo de este trabajo, empezando desde el origen de los tributos a través de los diferentes estadios de la humanidad, los impuestos, para concluir en el lugar donde ubicar al contribuyente y las distintas clases del domicilio fiscal; la notificación es la forma de hacer saber al contribuyente de las actuaciones de la Administración Tributaria, ésta notificación fiscal debe ser entregada al obligado en las formas que la normativa vigente regula, aprovechando las herramientas de los avances modernos que la informática da a la humanidad, por medio del Decreto 03-04 del Congreso de la República de Guatemala, se reformó el procedimiento de notificaciones, creándose implícitamente el domicilio fiscal electrónico, consecuentemente la ley autoriza al notificador del caso, a efectuar las notificaciones fiscales en el domicilio electrónico por medio del correo, este tema se desarrolla en el capítulo tercero, iniciándolo con lo que es un domicilio fiscal electrónico, haciendo un desglose del mencionado decreto, hasta sus efectos; se finca la improcedencia de las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico y se trata en el capítulo cuarto desde la primera relación electrónica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Banca-Sat, que nace a la vida jurídica del contrato de adhesión, el comercio electrónico para concluir el porqué, en este momento las notificaciones fiscales electrónicas son improcedentes, ante la carencia de seguridad jurídica.

Con el presente trabajo compruebo que es necesario implementar las medidas de seguridad jurídicas electrónicas y aprovechar esta herramienta que nos da la tecnológica, para las notificaciones fiscales y que posteriormente podrían ser las notificaciones judiciales, a un domicilio electrónico debidamente constituido.



CAPÍTULO I

1. La persona y el domicilio

1.1. La persona

La palabra persona define, indistintamente, la figura de un hombre o una mujer. Así, decir persona humana implica la posibilidad de referirse a un sujeto o individuo. Jurídicamente, persona significa contraer derechos y obligaciones; sin embargo para el derecho, los seres humanos reciben el nombre de personas físicas y a las creadas por ordenamiento jurídico se les denominan personas jurídicas.

Todos los sujetos sociales considerados individualmente son llamados personas físicas. Las personas físicas tienen derechos y obligaciones desde que nacen hasta que mueren. Por ejemplo, al nacer un ser humano tiene todo el derecho de llevar los apellidos de sus padres. Con base en la materia jurídica del Derecho, a la persona física se le otorgan cinco atributos: el nombre, el domicilio, el patrimonio, la capacidad jurídica y el estado civil. Las personas físicas tienen capacidad jurídica para administrar sus bienes materiales, al tener la mayoría de edad.

Las personas jurídicas, a su vez, son todas aquellas asociaciones o corporaciones, fundadas con algún motivo de utilidad pública, que en sus relaciones públicas representan una entidad jurídica.

Por su origen y fines, las personas jurídicas se dividen en públicas y privadas. Las personas jurídicas públicas son creadas y organizadas por el Estado, para poder llevar a cabo sus propósitos, conformando las municipalidades o las dependencias oficiales. Las personas jurídicas privadas nacen por la voluntad de los particulares, pero están reguladas por la ley, como es el caso de las sociedades mercantiles, los sindicatos, las



asociaciones deportivas, por mencionar sólo algunas, que deben ajustarse a la reglamentación correspondiente.

1.1.1. La personalidad

El Código Civil en su Artículo uno establece: (Personalidad). La personalidad civil comienza con el nacimiento y termina con la muerte; sin embargo, al que está por nacer se le considera nacido para todo lo que le favorece, a esto se refiere la aptitud para ser sujeto de derechos y deberes o de relaciones jurídicas. La apreciación de la persona, física o jurídica, considerada en si misma, en cuanto a su existencia y capacidad, como sujeto de derecho, determina y constituye la personalidad o sea, la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones jurídicas.

Entre las diferentes características de la personalidad, se pueden mencionar:

- En principio constituyen derechos originarios e innatos, es decir, que se adquieren al nacer. Por ejemplo: el derecho a la vida, al nombre, a todo lo que le favorezca, siempre que nazca en condiciones de viabilidad, Artículo 1º. del Código Civil.
- Son derechos absolutos, erga omnes, porque son oponibles a todos.
- Son extrapatrimoniales, porque no son susceptibles de valoración económica, lo que no quiere decir que un hecho que lesione un derecho de la personalidad y un derecho patrimonial, dando origen a una reparación económica.
- Son en principio Indisponibles, porque no pueden ser creados, modificados, renunciados, transmitidos ni extinguidos por la voluntad de una persona, sino en la medida que la ley lo autorice.

1.1.2. Teorías de la personalidad.

- a) Teoría de la concepción. El Artículo tres de la Constitución Política de la República de Guatemala señala que "el Estado garantiza y protege la vida humana desde su concepción..... la personalidad principia desde que está concebido el ser, esta se basa en el principio de que la personalidad se inicia desde el momento de la concepción, Si la personalidad jurídica, afirman sus seguidores, es inherente al ser humano, resulta lógico y consecuente que sea reconocida a partir de la concepción, máxime si se toma en cuenta que la ley protege la existencia humana aún antes del nacimiento. Esta teoría no ha tenido, ni en la antigüedad y en los tiempos modernos, una aceptación más o menos general. Empero ha sufrido críticas, porque científicamente resulta muy difícil, y quizás imposible hasta ahora, comprobar el día en que la mujer ha concebido. Un hecho tan importante como lo es determinar cuándo comienza la personalidad, no puede quedar sujeto a la eventualidad de una difícil prueba.
- b) Teoría del nacimiento. Tiene su asiento en la antigua Roma y se funda en que durante la concepción, el feto no tiene vida independiente de la madre y en que el reconocimiento de su personalidad tropezaría con el inconveniente práctico de la imposibilidad de determinar el momento de la concepción. El instante en que la persona nace, es el momento en que principia la personalidad. El nacimiento implica que el nuevo ser humano tiene vida propia independiente de la vida de la madre, y es un hecho que puede ser objeto de prueba razonablemente fehaciente.
- c) Teoría de la viabilidad. Exige, para el reconocimiento de la persona, no sólo el hecho de nacer ésta viva, sino, además, la aptitud para seguir viviendo fuera del claustro materno (viable significa capaz de vivir = vitae habilis), es decir, que haya nacido con aptitud fisiológica para seguir viviendo, por sí solo.
- d) Teoría ecléctica. Trata de conjugar las teorías anteriores. En su expresión más generalizada, fija el inicio de la personalidad en el momento del nacimiento,



reconociendo desde la concepción derechos al ser aún no nacido, bajo la condición de que nazca vivo. Otra tendencia, exige además del nacimiento, las condiciones de viabilidad, que el ser sea viable, apto para seguir viviendo.

El Artículo 1 del Código Civil dispone que “la personalidad civil comienza con el nacimiento y termina con la muerte”; sin embargo, al que está por nacer se le considera nacido para todo lo que le favorece, siempre que nazca en condiciones de viabilidad.

1.1.3. Capacidad jurídica de la persona

La aptitud de una persona para adquirir derechos y asumir obligaciones recibe el nombre de capacidad jurídica, esta se divide en:

- a) Capacidad de goce: se manifiesta en la aptitud de ser sujeto de derecho, es un atributo de todos los atributos.
- b) Capacidad de ejercicio: se traduce en la posibilidad de obligarse jurídicamente y hacer valer los derechos directamente

La capacidad va paralela a la personalidad, debe de ser necesariamente persona para tener capacidad; es por eso que algunos jurisconsultos han confundido los términos, sin embargo son diferentes. Lo mismo aplica para la diferenciación entre, capacidad de goce y de ejercicio, ya que de hecho, puede tenerse capacidad de goce mas no de ejercicio, un ejemplo sería el que esta por nacer, quien, aunque aún no ha nacido, pero ya puede ser titular de ciertos derechos, según el Artículo uno del Código Civil; o bien podríamos hablar de los infantes que son propietarios de un bien inmueble, y aunque tienen derechos sobre la propiedad, no pueden ejercitar sus derechos vendiéndola o arrendándola. Una de las obligaciones adquiridas es la tributaria al llegar a la mayoría de edad, según el Artículo ocho del Código Civil.

1.2. El domicilio

1.2.1. Concepto de domicilio

La persona quien por naturaleza es un ser sociable, debe de ser hallado en cualquier momento por la sociedad, sea para ejercer un derecho, cumplir una obligación u obligarlo a cumplir ésta.

La relación de la persona con el territorio nace en la antigua Roma, representada por las sedes, identificada con la habitación en el DOMUS FAMILIAR, que fue sustituido en el siglo II A.C. por el DOMICILIUM, término del cual deriva etimológicamente de la palabra DOMUS, con la que se indicaba el lugar donde una persona había establecido su lugar de residencia permanente con independencia de toda modalidad de propiedad y habitación y que constituía, el centro de sus actividades sociales y legales.

“La estabilidad inherente al domicilio venía concretada por el establecimiento efectivo y por la voluntad actual de permanencia cual lo hacia compatible con ausencias temporales al estar al servicio del Emperador en las campañas o legiones donde tuviera que prestar sus servicios y no tener que modificar su domicilio. Sin embargo, de forma excepcional, se admitió que una persona pudiera tener pluralidad de domicilios y que también pudiera carecer del mismo”.¹

“El domicilio es el sitio jurídico de la persona, se considera que es el lugar que la ley instituye como asiento de las personas para la producción de determinados efectos jurídicos, siendo la sede legal de la persona o también el centro territorial de las relaciones jurídicas de una persona o bien el lugar en que la ley sitúa a una persona para la generalidad de sus relaciones de derecho”.²

¹ Revista de Derecho Informático. [http:// WWW.iustel.com](http://WWW.iustel.com).

² Cabanellas, Guillermo. **Diccionario Enciclopédico de Derecho usual**, pág. 780.

a) Diferencia entre los términos, domicilio, con la residencia y vecindad

La residencia, es una noción, que alude al lugar donde habita ordinariamente la persona. Puede o no, según los casos, ser un elemento constitutivo del domicilio, revistiendo ese carácter cuando la ley determina el domicilio de la persona en función de su residencia.

El Código Municipal en su Artículo 12 regula que la vecindad es la circunscripción municipal en la que reside una persona individual, ésta la puede solicitar en cualquier momento a la Municipalidad de la localidad sin tener un tiempo estipulado.

Comparada la habitación con la vecindad, se advierte que ambas nociones pueden inducir a la confusión del término domicilio, a las personas de escaso conocimiento jurídico, porque de algunos elementos, de los dos términos llenan los requisitos y elementos para constituir un domicilio, por ejemplo habitualidad y permanencia.

Por los aspectos antes señalados puede considerarse como domicilio: "El punto de referencia inicial y fundamental, para determinar la competencia o incompetencia de los tribunales en asuntos contenciosos que se sometan a su conocimiento, para fijar con certeza, en la mayoría de los casos, el lugar donde deba cumplirse o exigirse las obligaciones y para otros actos de la vida civil".³

1.2.2. Características del domicilio

- a) Legal: En cuanto la ley lo instituye, computando uno u otro elemento material o intencional, según los casos.

³ Brañas, Alfonso. **Manual de Derecho Civil**. pág. 66.



- b) **Necesario:** En cuanto no puede faltar en toda persona, pues si alguien careciera jurídicamente de domicilio quedarían sin soporte territorial sus derechos y deberes.
- c) **Único:** En cuanto, queda limitada la posibilidad de dos domicilios simultáneos, pues la constitución de un nuevo domicilio extingue los efectos del precedente.

1.2.3. Elementos del domicilio

Distinguen al domicilio tres elementos, siendo estos:

- Espacial.
- Temporal.
- Intencional.

- a) **Espacial.** Es la residencia de una persona en un lugar determinado, es decir, el asiento territorial de la persona.
- b) **Temporal.** Es el que consiste en la habitualidad de permanecer en un lugar, de conformidad con el Artículo 33 del Código Civil, la permanencia mínima continua debe ser de un año en el lugar.
- c) **Intencional.** Este es la intención de permanecer en el lugar , es el elemento donde la persona debe cumplir con el Artículo 32 del Código Civil, donde la persona lo constituye voluntariamente por residir en un lugar con ánimo de permanecer en el.

No se puede dar el concepto exacto de domicilio, al carecer de uno de sus tres elementos.

1.2.4. Clases de domicilio

De conformidad con nuestra normativa vigente, el Código Civil, se admiten cuatro clases de domicilio siendo estos:

- Domicilio Legal
- Domicilio Voluntario o Real.
- Domicilio Especial.
- Domicilio Múltiple.

- a) Domicilio legal: Las distintas clases de domicilio según se dan en razón de la situación en que una persona pueda encontrarse con respecto a uno o varios lugares donde se determina que podría ser hallado para el ejercicio de sus derechos y que cumpla con sus obligaciones y ésto no se puede precisar con un único domicilio.
- b) Domicilio voluntario o real: Según los Artículos 32 y 33 del Código civil Este se constituye a voluntad de la persona por la residencia de la misma con ánimo de permanecer en el, este ánimo se presume cuando la persona tiene más de un año de permanecer en el lugar. Se contrapone al domicilio legal, por fijarlo éste el juez o suponerlo a falta de otro expreso o fehaciente, suele equipararse al domicilio electivo, cuando se establece para cierto tipo de actividades o negocio jurídico.

El domicilio voluntario: es aquel que se elige dentro de las posibilidades de oferta y adquisitivas, donde se permanece por tradición familiar o por la imposibilidad de cambiarlo.

El domicilio real: “es el lugar donde las personas tienen establecido el asiento principal de su residencia y de sus negocios”,⁴ se podría complementar tal definición, diciendo que el domicilio real es el lugar de la residencia permanente de la persona con la intención de establecer allí el asiento de su actividad.

a) Características

- Es un domicilio real: En cuanto tiene como base la efectiva residencia de la persona en un cierto lugar, por oposición al “domicilio legal”, que puede ser ficticio.
- Es un domicilio voluntario: En cuanto su constitución, mantenimiento y extinción dependen de la voluntad de la persona a quien afecta, por oposición al “domicilio legal” que es independiente de esa voluntad e impuesto por la sola determinación de la ley.
- Es un domicilio de libre elección: el Artículo 32 del Código Civil asegura y garantiza la libertad del interesado para elegir y constituir voluntariamente su domicilio con el único requisito de permanecer más de un año en el lugar.

Los elementos para constituir el domicilio real son los denominados “corpus”, y el elemento intencional o subjetivo, llamado “animus”.

El elemento Corpus: Está constituido por la residencia efectiva de la persona en un lugar: En ocasiones la residencia de la persona por razón de sus ocupaciones, hábitos viajeros, etc., aparece dividida en varios lugares, y para determinar cuál es la residencia que causa domicilio hay que atender al asiento principal de la residencia de la persona, tal como está contemplado en la definición que del domicilio real o voluntario suministra

⁴ Casadío Martínez, Claudio A. **Domicilio real, legal, procesal y fiscal un problema localizativo.** www.legales.com/Tratados/a/domiilliorealylegal.pdf -

el Artículo 32 del Código Civil, tomando en cuenta que la persona se sitúa voluntariamente en un lugar en razón de los siguientes elementos:

- La residencia habitual.
- El asiento de la familia.
- La sede de los negocios.
- La simple residencia.

El elemento Animus: Consiste en la intención de permanecer en el lugar y de constituir allí el centro de los efectos e intereses, aunque tal designio no sea para siempre, bastando que sea por el tiempo que indica el Código Civil siendo este de un año. El domicilio como atributo de la personalidad que es, sólo desaparece con la vida misma de la persona y se extingue con ella, no trasladándose a herederos.

- c) Domicilio legal. El Artículo 36 del Código Civil establece este domicilio lo constituye para que la persona goce el ejercicio de derechos y que cumpla con sus obligaciones, aunque en realidad la persona no se encuentre allí físicamente presente. Es el domicilio que las leyes civiles o procesales le establecen a la persona natural o abstracta para que ejercite sus distintas actividades y para las particulares situaciones de índole familiar u otra especie. Lo que trata éste domicilio es clarificar las relaciones jurídicas y consolidar en todos los casos jurídicos un nexo estable entre cada persona y lugar, como centro de su mundo jurídico y profesional. "Por domicilio legal se debe entender como el lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contra, que una persona reside de una manera permanente para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones aunque de hecho no este allí presente".⁵

⁵ Casadío Martínez, Claudio A. Domicilio real, legal, procesal y fiscal un problema localizativo. www.legales.com/Tratados/a/domiilliorealylegal.pdf -

Características:

- Es forzoso: En cuanto la impone la ley independientemente de la voluntad del interesado. Sin embargo, excepcionalmente no tiene ese carácter el domicilio legal de los militares en actividad, puesto que la ley sólo lo determina si el sujeto no ha manifestado la voluntad de mantener el domicilio real o voluntario precedente.
- Es ficticio o puede serlo: En efecto la ley supone una presencia del interesado en ese lugar, que puede no ser real, aunque de hecho no esté allí presente.
- Es excepcional y de interpretación restrictiva: En el sentido de que funciona solamente en las hipótesis previstas por la ley, sin que estas situaciones puedan extenderse por analogía a otros supuestos.
- Es único: En el sentido la concurrencia de varios hechos constitutivos de domicilio legal, hace que sólo uno de esos hechos se tome en cuenta para fijar el domicilio de la persona.

Los domicilios que se reputan legales según el Artículo 37 del Código Civil son:

1. Del menor de edad e incapacitado: El de las personas que ejerzan la patria potestad o la tutela.
 2. De los funcionarios, empleados, dependientes y demás personas: El lugar en que presten sus servicios.
 3. De los militares en servicio activo: El lugar en que están destinados
 4. De los que se hallen cumpliendo una condena: El lugar donde la extinguen.
 5. De los agentes diplomáticos residentes en el extranjero: El último domicilio que tenían en el territorio nacional.
- d) Domicilio especial: A este domicilio también se le conoce como domicilio electivo o domicilio de elección. Es el domicilio que se escoge para ejecutar un acto o



una convención, el que nace de la facultad que tienen las personas capaces de establecer en sus contratos todas las cláusulas que no contradigan las leyes y las buenas costumbres. El domicilio especial es el que produce efectos limitados a una o varias relaciones jurídicas determinadas. El domicilio especial tiene un ámbito circunscripto y proyecta su eficacia sólo respecto de los supuestos para los cuales ha sido instituido. Artículo 40 del Código Civil.

El domicilio convencional o de elección es el que elige una u otra parte de un contrato para que surta efecto respecto de las consecuencias de ese mismo contrato. Según el Artículo 40 del Código Civil, las personas en sus contratos pueden elegir un domicilio especial para la ejecución de sus obligaciones.

Su utilización es frecuente y casi no hay contrato que se celebre por escrito que no contenga su designación. Tiene una gran importancia práctica para las partes, pues les asegura la posibilidad de hacer efectivas las acciones judiciales, sin necesidad de indagaciones ulteriores sobre el domicilio ordinario de la contraparte.

Las características que le corresponden por participar del género de domicilio especial son:

1. No es necesario, pudiendo prescindirse de él.
2. No es único, pudiendo los interesados poseer tantos domicilios convencionales como contratos tengan constituidos.
3. Es voluntario, su constitución depende de la voluntad de los interesados.
4. Es contractual, en cuanto que es un accesorio que perdura mientras subsisten los efectos del mismo contrato al cual accede.
5. Es transmisible con el mismo contrato al cual accede.
6. No es prescriptible, sufre la acción del tiempo, por lo menos en cuanto a las notificaciones que es dable practicar en el mismo.



7. Es inmutable, no puede, en principio, ser cambiado sino por el nuevo acuerdo de los contratantes.

El domicilio convencional puede ser constituido por cualquiera de las formas expresas o tácitas de manifestación de la voluntad. Hay constitución expresa de domicilio convencional cuando se lo elige por escrito. Hay constitución tácita del domicilio de elección cuando se lo induce del lugar convenido para el cumplimiento de la obligación, en cuyo caso la ley declara la competencia de los jueces de ese lugar para entender en el pleito a que el contrato diere lugar.

El Artículo 38 del Código Civil regula sobre el domicilio de las sociedades que produce efectos especialmente para el cumplimiento de las obligaciones comerciales allí contraídas y determina la competencia judicial referente a las mismas.

Domicilio de las agencias o sucursales está instituido por el Artículo 39 del Código Civil, regulando que la persona jurídica se le reputa como domicilio las agencias o sucursales permanentes en cualquier lugar distinto a su domicilio.

Este domicilio presenta la particularidad de que, no entra en la categoría de domicilio general u ordinario, se trata de un domicilio especial, fijado por la ley, que surte efectos respecto de las obligaciones contraídas en el lugar por los gerentes de las sucursales o filiales de compañías que tienen su sede principal en otro lugar.

- e) Domicilio múltiple. La pluralidad de domicilios se ha objetado en la doctrina, por la imposibilidad de que una persona pueda estar físicamente en dos lugares. El domicilio múltiple se basa en la habitualidad de la residencia, por ser posible que una persona resida en dos lugares distintos igual tiempo en cada uno y con ánimo de permanecer en ambos. Toda vez la persona viva alternativamente o



tenga ocupaciones habituales en varios lugares, se le considera domiciliada cualquiera de ellos. Artículo 34 del código Civil.

Domicilio doctrinario. "Siendo estos hasta aquí los domicilios que reconoce nuestra normativa vigente, habiendo domicilios doctrinarios que son utilizados en los litigios como referencia, siendo estos".⁶

- a) Domicilio accidental. Residencia pasajera o morada eventual. Jurídicamente no constituye domicilio aun cuando pueda tener consecuencias jurídicas, sea por formalidades que la policía exige a los viajeros o inmigrantes o por otros negocios jurídicos realizados durante esa situación transitoria.
- b) Domicilio ad litem: El constituido especialmente para un litigio, por conveniencia profesional siendo este la oficina de un Abogado.
- c) Domicilio aparente: El que se presume por la reiteración en entradas y salidas de una persona con respecto a una casa o parte de la misma o el que se hace constar mediante prueba por escrito, como la correspondencia dirigida al mismo. Este domicilio presta gran interés no solo en investigaciones de la policía, sino como dato de relaciones extramatrimoniales, a efectos de probar una situación concubinaria o una filiación ilegítima.
- d) Domicilio civil: En las personas naturales, el determinado en principio por el legislador civil.
- e) Domicilio comercial: Se entiende por éste el lugar de establecimiento mercantil o la sede principal de una sociedad o de un hombre de negocios, ya coincida con su domicilio particular o vivienda o difiera de estos. El domicilio comercial de las sociedades o compañías de comercio será el señalado en la escritura social de constitución.

⁶ Cabanellas, Guillermo. *Ob. Cit.* pág. 781.

- f) Domicilio conyugal: “El que corresponde a un matrimonio. El injustificado abandono del domicilio conyugal lleva consigo innumerables responsabilidades y puede justificar la separación y hasta el divorcio, allí donde se admite. Es el domicilio común de los esposos, que rige lo relativo al divorcio y nulidad del matrimonio, acciones que deben ser promovidas ante el juez de dicho domicilio aun cuando no fuere el domicilio actual del marido”.⁷
- g) Domicilio de derecho. El Artículo 36 del Código Civil establece que para determinadas personas y en ciertas circunstancias; lo cual no excluye la coincidencia con el que voluntariamente hayan elegido las mismas para vivienda propia y para desenvolvimiento de sus actividades.
- h) Domicilio de los extranjeros. En los pueblos civilizados, y más con el refinamiento de leales garantías constitucionales, su habitación o vivienda goza de la misma inviolabilidad que la de los nacionales, como consecuencia el domicilio de los extranjeros lo constituye la habitación o vivienda en donde reside.
- i) Domicilio de los hijos. Se aplica únicamente durante la minoridad y en situaciones normales de convivencia, el del padre o, por premoriencia, abandono del hogar conyugal o declarada la ausencia, el de la madre. Esto admite ciertas atenuaciones. En primer término, algunos hijos de familia poseen en la mayor parte del año y durante los años de su formación académica, domicilio distinto al paterno, y fijado por el progenitor, a causa de su internado en colegios u otros establecimientos de enseñanza, situados a veces en poblaciones distintas y distantes a la de los padres. Además cuando signifique traslado de población o emigración al extranjero, los menores pueden poseer domicilio propio. El abandono del domicilio paterno puede significar para los hijos consecuencias jurídicas importantes, como la detención de los mismos y, en ciertos casos, hasta motivo suficiente para la desheredación.

⁷ Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** pág. 782.

- j) Domicilio de origen. El lugar del domicilio del padre, en el día de nacimiento de sus hijos.
- k) Domicilio de socorro. Esta expresión del Derecho francés, “se refiere al lugar de nacimiento como domicilio de una persona, y que es conservado mientras no se adquiriera otro. Ahora bien como lugar de nacimiento se considera el domicilio habitual de la madre en el momento de dar a luz. El domicilio de socorro se conserva hasta los dieciocho años”.⁸
- l) Domicilio del ausente. “Mientras no se obtengan noticias, como viviente o como muerto, del que ha desaparecido de su domicilio, y como continuidad jurídica, la ley mantiene como el último domicilio conocido. En realidad ésto se atenúa bastante ya que nombrando representante legal del ausente se utiliza el domicilio que éste designe”.⁹
- m) Domicilio del Estado. “Por abarcar su potestad a todo el territorio nacional, surgen dificultades para determinar el domicilio en que puede demandarse al Estado, ya que las leyes suelen callar al respecto. En cuanto al Derecho español, se estima que la competencia deberá establecerse según las reglas generales de la Ley de Enjuiciamiento Civil y prescindiendo del domicilio”.¹⁰
- n) Domicilio del finado. A efectos sucesorios, para trámites judiciales o extrajudiciales, interesa fijar como supervivencia jurídica el domicilio del que haya muerto. “La ley establece como tal el último que tuviera, con independencia de que haya podido fallecer allí donde se encontrara de paso o de temporada”.¹¹ Con respecto a lo anterior es lícito opinar que hay otro domicilio del difunto, más auténtico y permanente; el de la sepultura donde yacen sus restos, donde expresan el afecto de los suyos, y en personas de arraigo social o de trascendencia pública, da lugar a ciertos homenajes y recuerdos. Incluso existe inviolabilidad del mismo por incurrir en delito penal la profanación de sepulturas.

⁸ Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** pág. 783.

⁹ **Idem.**

¹⁰ Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** pág. 784

¹¹ **Idem.**

- o) Domicilio particular. En algún concepto sui géneris, el establecido únicamente para ciertos actos jurídicos separando los actos de sus actividades muy definidas, sean en el orden oficial, sean en el de los negocios o en el del ejercicio de profesiones liberales, siendo este la vivienda personal o familiar, cuando es distinta del establecimiento, consultorio, estudio, clínica, laboratorio, oficina, dependencia pública u otro local donde se desenvuelven aquellas actividades. La situación alcanza su mayor relieve en las Repúblicas, cuando el jefe del Estado atiende los asuntos oficiales en el palacio u otro edificio oficial y resuelve mantener como morada el domicilio anterior al de su designación como primer mandatario para sus asuntos particulares.
- p) Domicilio político. “Según..... es el consta en los padrones electorales, a efecto de completar la identificación personal, en cuanto a su derecho del lugar donde va a ejercer el sufragio. Por razones de política se registran modificaciones de índole domiciliaria en cuanto a la residencia de un ciudadano que es elegido para la jefatura del Estado; y asimismo para diputados y alcaldes, que son elegidos para su jurisdicción domiciliar”.¹²

1.2.5. Efectos jurídicos del domicilio

Por ser un atributo inherente a la personalidad y además como sucede con el nombre, el domicilio sirve para la identificación de las personas y de allí que únicamente sea un atributo de los sujetos de derecho, solo las personas tienen domicilio.

La necesidad de ubicar a la persona para el cumplimiento de sus obligaciones como sujeto de derecho y en circunstancias requeridas, para determinar la competencia de los jueces, pues de otra manera nos encontraríamos con el problema de que una persona no tiene domicilio, ¿En dónde se le podría hacer cumplir sus obligaciones

¹² Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** pág. 785



como ente jurídico?, y esto constituiría constantes dificultades en el ejercicio de derechos si no se le localizara en un lugar determinado.

En efecto, el domicilio, sirve según los casos.¹³

- Para determinar la ley aplicable.
- Para fijar la competencia de los jueces o autoridades administrativas.
- Para indicar el lugar donde han de efectuarse válidamente las notificaciones a la persona.
- Para precisar el lugar del cumplimiento de las obligaciones por parte del deudor.

El domicilio tiene especial relevancia en la creación, desarrollo, modificación y culminación de numerosas relaciones jurídicas, como por ejemplo:

- El estado y capacidad de las personas se rigen por las leyes de su domicilio, (Artículo 24 de la Ley del Organismo Judicial).
- La capacidad civil, una vez adquirida, no se altera por el cambio de domicilio, (Artículo 26 de la Ley del Organismo Judicial).
- La ley del país en que reside la persona, determina las condiciones requeridas para que la residencia constituya domicilio, (Artículo 26 de la Ley del Organismo Judicial).
- Las personas civilmente capaces que pretendan contraer matrimonio, deben manifestarlo ante el funcionario competente de la residencia de cualquiera de los contrayentes, (Artículo 93 Código Civil). La ley habla de residencia, aunque técnicamente debió referirse al domicilio, que generalmente determina la competencia de los funcionarios.

¹³ **Idem.**



- Si no puede obtenerse la autorización de por lo menos uno de los padres a efecto de que el menor de edad contraiga matrimonio, la dará el juez de primera instancia del domicilio del menor, (Artículo 83 del Código Civil).
- El discernimiento de la tutela se rige por la ley del lugar del domicilio del menor o discapacitado, (Artículo 311 del Código Civil).
- No puede ser tutor quien no tenga domicilio en la república, (Artículo 314, numeral 9º., del Código Civil).
- En el acta de defunción deberá expresarse el domicilio o residencia de la persona muerta, (Artículo 412, numeral 1º., del Código Civil). La redacción de ese precepto da margen para considerar que el legislador hace sinónimos de domicilio y residencia, aunque en realidad quiso expresar que se hará constar uno o lo otro.
- En el acta de reconocimiento de un hijo deberá hacerse constar el domicilio de quien hace el reconocimiento, (Artículo 427 del Código Civil).
- El extranjero domiciliado en la república debe inscribirse en el registro correspondiente, (Artículo 432 del Código Civil).
- El que no tenga domicilio fijo podrá ser demandado en el lugar donde se encuentre o en el de su última residencia, (Artículo 12 del Código Procesal Civil y Mercantil).
- Quien ha elegido domicilio, por escrito, para actos y asuntos determinados, podrá ser demandado ante el juez correspondiente a dicho domicilio, (Artículo 14 del código Procesal Civil y Mercantil).
- La competencia en los procesos sucesorios, corresponderá a los jueces de primera instancia del último domicilio del causante. (Artículo 21 del Código Procesal Civil y Mercantil).
- Los instrumentos públicos contendrán, entre otros requisitos, el domicilio de los otorgantes, (Artículo 29 del Código de Notariado).
- En la escritura constitutiva de sociedad, se hará constar el domicilio de ésta, como persona jurídica, (Artículo 46 del Código de Notariado).



CAPÍTULO II

2. Los tributos y el domicilio fiscal

2.1. Origen de los tributos

Los tributos son tan antiguos como el hombre, su origen se remonta a los albores de la humanidad y su aparición obedece a la religión, a la guerra y el pillaje.

El aspecto religioso, es al parecer, el más remoto de los orígenes de los tributos, sus motivaciones no son otras que la necesidad del hombre paleolítico de atenuar sus temores, calmar a los dioses o manifestarle su agradecimiento mediante ofrendas en especie, sacrificios de seres humanos o animales. En las diferentes organizaciones sociales de la antigüedad surge la clase sacerdotal y cada uno de sus miembros, no trabajaba como el resto del grupo, vivía de las ofrendas que el pueblo hacía a sus divinidades.

Al evolucionar la sociedad, dichas ofrendas se tornaron obligatorias y la clase sacerdotal se volvió fuerte y poderosa, llegando a ser la principal latifundista en la época medieval, ejerciendo gran influencia sobre las monarquías conjuntamente con la clase de los guerreros o militares, para mantener este tipo de vida y las fuerzas que lo sostienen en el poder debían de ser pagados, obligando a los pueblos subyugados al pago de tributos, naciendo los ejércitos y con estos se desarrolla el arte de la guerra y de este arte moldear una forma de vivir y enriquecerse, lo cual prevalece hasta nuestros días.

Las tribus fuertes vencían a las débiles, sus prisioneros eran tomados como esclavos, se apropiaban de sus ganados y demás bienes, hasta llegar a convertir tal medio en

una gran industria, dando como consecuencia el pago del tributo por parte de los vencidos.

2.2. Edad antigua

En el pueblo hebreo al evolucionar los grupos sociales, también evolucionó la guerra tornándose cada vez más cruenta; los guerreros primitivos se organizaron en poderosos ejércitos, el botín de guerra se repartía entre el ejército y el monarca.

Por lo anterior, en la historia antigua abundan las referencias de guerras, saqueos de los ganados y cosechas de poblados, dominación de tribus y, siempre la constante; los vencidos pagaban el tributo a los vencedores, así, Saúl y David construyeron un vasto imperio entre el río Éufrates y el Mar Rojo.

El Rey Salomón, sucesor de David, implantó el monopolio para el comercio de caballos, carros y lino. Una forma de pagar los tributos era con trabajo en las canteras y bosques, de donde obtenían y movilizaban materiales para las grandes obras públicas, como por ejemplo el gran Templo de Jerusalén.

Salomón, dividió a su reino en doce partes, cada una le tributaba el mantenimiento del palacio durante un mes, 1ra. Reyes capítulo 4, versículo 27, además de otros impuestos. A los pueblos sometidos les imponía fuertes tributos y derechos de pasaje a las caravanas.

El despilfarro y los derroches de la corte empobrecieron al pueblo hebreo. Al morir Salomón, diez de las doce tribus se sublevaron y se dividieron a causa de los altos impuestos. Finalmente, las dos tribus restantes que conformaron el reino de Judá fueron sometidas y convertidas en tributarias de los asirios y luego de los caldeos.



A la muerte de Salomón, su hijo Roboán iba a reinar en Jerusalén. Personas con experiencia le dieron un consejo: Tu padre Salomón exigió de los labradores grandes tributos, y a los comerciantes los gravó con impuestos. Si tú eres menos exigente que tu padre, todos los israelitas te reconocerán por rey, pero Roboán no escuchó el consejo de las personas con experiencia. A consecuencia de esto, las diez tribus que habitaban en el norte del país le dijeron: No necesitamos ningún rey de la casa de David.

A partir de entonces, el reino se dividió en dos, un rey en Jerusalén y otro en Siquen.

Conviene precisar que durante la época de la ocupación romana en el territorio hebreo, era usual el remate de los impuestos, esto es, entregar al mejor postor el derecho a recaudar los tributos que correspondían al gobernante de turno, obviamente para recuperar el valor pagado, los recaudadores de impuestos acudían a todo tipo de abusos sin que mediara el más mínimo derecho de los contribuyentes; de ahí las referencias de profundo odio hacia estas tareas, por ejemplo, el pasaje bíblico donde Jesús llama a Mateo, aquí se puede constatar que los recaudadores de impuestos tenía mala fama, exigían más impuestos que los previstos por las leyes, trabajaban por encargo de las fuerzas romanas de ocupación. Por eso, los fariseos no querían trato alguno con ellos.

Caminaba Jesús por la orilla del lago cuando vio al recaudador Leví, en su caseta de recaudación de impuestos, lo miró y le dijo que lo siguiera. Leví se levantó inmediatamente y se fue con él. Jesús estaba invitado a comer en la casa de Leví, y habían sentados allí a la mesa muchos recaudadores de impuestos, que comían al lado de Jesús y de sus discípulos. Los fariseos y los doctores de la ley lo vieron y dijeron a los discípulos: ¿Cómo es que su Maestro come con los pecadores? Jesús oyó la pregunta y respondió; No son los sanos los que necesitan un médico, sino los enfermos. Yo no he venido a llamar a los justos sino a los pecadores, Mateo capítulo 9 versículos del 9 al 13.

En la cultura egipcia. El imperio egipcio se formó a partir de dos grandes reinos de antigüedad: el Alto y el Bajo Egipto, en esta cultura se tenía una clara división de clases sociales, la realeza, los sacerdotes, los militares y los funcionarios reales, que eran nombrados por el Faraón y los que se encargaban de cobrar los impuestos.

Los sacerdotes, clase privilegiada, que tenía sus propias instituciones tributarias y ejercían gran influencia sobre el Faraón. Los militares, quienes hacían la guerra, recogían y repartían el botín y sometían a los vencidos para que sirvieran y tributaran al Faraón. Y por último los comerciantes, los agricultores, los artesanos, los siervos y los esclavos.

Los egipcios llevaban un sistema de contabilidad pública para registrar, controlar y vigilar, lo recaudado en los tributos, según consta en papiros que datan de 3.600 años a. C.

Los sacerdotes y los funcionarios reales no pagaban impuestos, llegó un momento en que se declararon clases autónomas y estos, conformaron bajo su mando a ejércitos mercenarios para el cobro impuestos. El imperio faraónico se derrumbó a causa de las constantes guerras, el despilfarro de lo recaudado y la gran carga tributaria al pueblo.

2.2.1. La civilización griega

Los griegos fueron los creadores de la ciudad estado o polis. En esta sociedad, el tesoro público era manejado por la aristocracia cuyo jefe era llamado Arconte quien tenía auxiliares encargados de recaudar los impuestos (siglo X a. C.).

En Esparta, los campesinos, los comerciantes e industriales, eran los únicos que iban a la guerra y pagaban impuestos; se denominaban periecos (contribuyentes) y vivían



alrededor de los sectores donde residían los ciudadanos, estos constituían una clase social parasitaria que se mantenía de los tributos y del trabajo de los demás.

Atenas, cuando era gobernada por Solón, tuvo un Código de Leyes dando tratamiento igualitario a los ciudadanos. Dividió la sociedad en cuatro clases y determinó que las obligaciones tributarias fueran proporcionales a la riqueza poseída. La cuarta clase, la más pobre, no pagaba impuestos ni prestaba servicio militar, pero tampoco tenía acceso a los cargos públicos, este es el primer vestigio del principio de la progresividad.

Cuando se inicia la lucha contra los persas, hacia el año 477 a. C., los griegos se organizan en confederaciones, así cada ciudad - estado contribuía con 400 talentos y 100 barcos anualmente. Al concluir la guerra, Atenas continúa con tributos forzosos, pagaderos anualmente y en dinero.

Pendes (1495 - 1429 a. C.), gobernante de Atenas, organizó las finanzas públicas clasificando los recursos, así:

- a) Ingresos Ordinarios. Era el tributo anual de las confederaciones, el producto de explotación de minas de oro, plata y canteras, el derecho de residencia, el impuesto al consumo, este impuesto es la primera referencia al Impuesto a las Ventas, impuesto a importaciones y exportaciones, multas y confiscaciones.
- b) Ingresos Extraordinarios. Era el impuesto a la renta, pagadero en caso de guerra y las liturgias, pagados por los ricos para destinarlo a deportes, teatro, banquetes públicos y gastos de embajadas.

Posteriormente, Alejandro Magno, en los años 330 y 328 a. C., fusionó la cultura griega con la oriental en un vasto imperio. Para el manejo de los recursos no sólo mantuvo las instituciones tributarias sino que creó el cargo de Inspector de Finanzas con funciones



de vigilancia y control, constituyendo la más remota referencia a la figura de la contraloría.

2.2.2. El imperio romano

Roma, fundada en el año 753 a. C., a orillas del río Tíber, por Rómulo y Remo, según la leyenda. Se basó en las instituciones griegas y etruscas, de cuyos pueblos tomó la cultura y la organización social, entre ellas, las instituciones tributarias, especialmente después de dominar a los griegos.

Los botines de guerra, por la expansión del imperio, fueron de tal magnitud que los romanos disminuyeron los impuestos a la par que se polarizó la fortuna, los ricos fueron más ricos y los pobres fueron más pobres. Las regiones vencidas, como Egipto, Grecia, Judea, etc. convertidas en provincias, pagaban altísimos tributos que muchas veces se despilfarraban y generaban asesinatos en la cúspide del poder, precisamente Cicerón cuestionó a Catalina por malos manejos y por ello, fue elegido para ordenar las finanzas públicas, utilizó la contabilidad como fuente probatoria en materia tributaria, área que conocía bastante bien, ya que en su juventud fue cuestor (recaudador de impuestos).

Posteriormente, Julio César, destacado jefe militar, quien conquistó las Alias, Germania, Inglaterra y buena parte del Asia Menor, una vez proclamado dictador vitalicio, modificó el Senado y reorganizó el estado disminuyendo el número de funcionarios y retirando a los publícanos (funcionarios de impuestos de la aristocracia), la función de cobro de los impuestos y se la entregó a los cuestores (recaudadores de impuestos). Recordemos que los impuestos se cobraban incluso en las colonias del imperio (incluida Jerusalén) y se pagaban en numerario, en cuyas monedas aparecía el César.

Conviene precisar, como ya se había tratado anteriormente, que la actividad del publicano se ejercía por el sistema de contrato (remate), cuya ganancia consistía en lo



que pudiera recaudar por encima de cierta suma estipulada. Tales funcionarios eran pues, odiados por el pueblo y considerados como ladrones.

El Cristianismo, inicialmente perseguido, fue finalmente aceptado especialmente por el apoyo de Pablo de Tarso, militar a las órdenes de Diocleciano, emperador romano que reorganizó el Estado después de la caída del imperio y la subsecuente invasión de los bárbaros, después del gobierno de Adriano 117 a 138 d. C. Para tal reorganización y a efecto de contener precios y salarios, se estableció una tributación personal y territorial, así como la rebaja de los impuestos para pequeños propietarios y se tomaron otras medidas no aceptadas por la clase rica, por lo cual Diocleciano debió abdicar en el año 305 de nuestra era, generándose una serie de guerras civiles.

El Clero se formó y adquirió gran fuerza bajo el mandato de Constantino I El Grande, Emperador Romano de 306 a 337. Hábil político, advirtió la extraordinaria fuerza de la comunidad cristiana y trató de convertirla en un puntal del debilitado imperio. En 313, poco después de la batalla del puente Milvio sobre el Tíber, otorgó el Edicto de Milán, por el que se proclamaba la libertad de cultos, y en los años siguientes devolvió a los cristianos los bienes confiscados.

Pero la actitud de Constantino fue más allá de la simple tolerancia, intervino en los asuntos internos de la iglesia y convocó el Concilio de Nicea (325). También trató de introducir el espíritu cristiano en la legislación romana. Todo lo anterior, a cambio de protección de la Iglesia y el apoyo en la lucha por el poder.

La sociedad se dividió en nobles, proletarios, libertos y esclavos. Constantino, adelantó las reformas administrativas y políticas iniciadas por Diocleciano, trasladó la capital imperial a Constantinopla (antigua Bizancio, actualmente Estambul) y adoptó los siguientes cambios:



Extensión de los impuestos a todo el territorio, suprimiendo las excepciones que tenía Roma; unificación del Tesoro Público (llamado fisco), delegación de la cobranza de impuestos en pequeños propietarios llamados Curiales, los que más tarde para reunir la cuota fijada por el Estado, se tornaron abusivos y violentos contra los contribuyentes.

En síntesis, la más remota referencia al Impuesto sobre la Renta, la encontramos en Roma donde se cobraban tributos a las industrias, a los prestamistas de capital a interés y a los comerciantes, se denominaba *lucratis collactio*. Hacia el año 476 d.C., según referencias históricas, se da la caída definitiva del Imperio Romano, lo que marca el fin de la Edad Antigua.

El imperio romano llegó a su fin debido entre otras razones a la descomposición en la organización social, el empobrecimiento del campesinado que abandonaba los campos para ir a las ciudades, la violencia contra el pueblo y la voracidad de los invasores en la exacción de los tributos, la corrupción política y los altos impuestos, especialmente sobre la producción agrícola.

Edad media. Período que va desde la caída del imperio romano, en el año 476, hasta la toma de Constantinopla, por parte del Sultán Mohamed II al mando del ejército turco en el año 1453 d.C., cuando se inicia la edad moderna.

En este período la iglesia católica toma gran protagonismo al surgir en Asia el cristianismo y desarrollarse en el mundo occidental, pero en oriente los pueblos seguían fieles al antiguo testamento. En Arabia nació el Islam, religión predicada por Mahoma hacia el año 622 d.C.

El Cristianismo, por ser más antiguo, terminó por arrogarse el derecho de imponerse como única y verdadera religión, para ello organizó y financió las cruzadas, las cuales consistían en campañas guerreras con implicaciones políticas y de dominación so



pretexto de imponer la Fe. Su principal impulsor fue Carlomagno hacia el año 800 cuando fue coronado como emperador por el Papa. Como poder dominante, la Iglesia tuvo sus propias instituciones tributarias.

2.2.3. El feudalismo

En primer lugar es conveniente precisar que más que una época de la humanidad, es un modo de producción, un sistema económico de la edad media, de hecho se le define como, "Sistema económico, social y político que caracterizó la baja edad media de Europa Occidental". (Siglos XI al XIV).

Su sistema económico se basaba en la agricultura, actividad comercial escasa y de limitada circulación monetaria. El origen del feudalismo se encuentra en la fusión de la cultura Germánica con la Romana en constante expansión, como consecuencia de los frecuentes enfrentamientos entre occidente y oriente el comercio se vio seriamente afectado dando lugar a un resurgimiento de la producción agrícola, es decir, se desarrolló la economía a partir del factor tierra, cuyo principal propietario, después de los monarcas, era la Iglesia.

Los pueblos de Asia y Europa se replegaron a su propia geografía y, en el caso europeo, se generaron guerras entre diferentes señores feudales, quienes armados y poderosos sometían a los campesinos y les imponían onerosos tributos a cambio de seguridad; a su vez estos señores feudales reconocían a un rey nominal y por ello pagaban su propio impuesto. Los tributos pagados por siervos sin tierra eran, inicialmente, en dinero y, posteriormente, en especie con frutos de la tierra y trabajo personal, en ocasiones con servicio militar.

Surgimiento del comercio y de las ciudades.



A comienzos de la edad media, eran muy pocos los poseedores de dinero y el que tenía, no había en qué invertirlo, pues no existía la economía de mercado, el incipiente comercio de excedentes se basaba en el trueque, casi todo lo que se requería era producido en el feudo respectivo. Las cruzadas despertaron un inusitado interés por mercaderías de diferentes partes del mundo conocido, tanta importancia se le dio al intercambio que todos lograron ventajas:

Las ciudades italianas como Venecia, Florencia y Pisa, aprovecharon estas circunstancias para lograr enriquecimiento para sus comerciantes, la Iglesia se hacía más fuerte y más rica y a la Iglesia Bizantina le servían las cruzadas para contener a los musulmanes.

El comercio se impulsaba en las ferias, las cuales se distinguían de los mercados semanales por constituirse en el centro distribuidor para los grandes comerciantes, allí se compraban y vendían mercancías provenientes de todos los lugares conocidos en la época. Las ciudades apoyaban, impulsaban y protegían sus ferias, estas se programaban en cada una, de tal forma, que siempre había mercado durante todo el año, y el apoyo se debía a que traía riqueza a la población, tanto a sus dominios como al señor de la misma. Los comerciantes que hacían negocios le pagaban tributo por el privilegio. Había un impuesto por la entrada por la salida de mercancías, por el almacenaje, por las ventas y el denominado de "casilla". No había oposición a estas tasas porque eran bien conocidas, fijas y no muy exorbitantes.

Así durante le edad media, los tributos se estructuraron en capitaciones (repartimiento de tributos y contribuciones), calculándose este por el número de jefes de familia y los impuestos territoriales. Los señores feudales cobraban derechos de circulación de las personas y cosas a través de su territorio, impuesto sobre la transmisión de la propiedad y también sobre las sucesiones.



En Inglaterra, se firma la Carta Magna, en el año 1215, en la cual se estipula el tributo que deben pagar los nobles de la ciudad de Londres bajo el principio de, no tributación sin representación (no taxation without representation). Además se establecían los tributos a pagar por los vasallos y sus herederos, el dinero que La Corona podía tomar de los menores de edad, de viudas y, finalmente, las multas pagaderas por las infracciones establecidas.

En Francia, en el siglo XIII, especialmente en las provincias situadas al norte del país, se tenía un viejo impuesto feudal aplicable a la renta presunta, bajo el nombre de, la taille, cuyo significado es tajo (vocablo que provenía del procedimiento utilizado para comprobar el pago de tributo, consistente en tomar un trozo largo de madera y tajarlo en dos partes en sentido longitudinal, una para el recaudador y otra para el contribuyente).

Por esta misma época, en 1294 se tiene el centiême (medida de superficie, que tiene la centésima parte de un área, es decir un metro cuadrado), que afectaba el rendimiento de la tierra y que había sido creado por Felipe IV el Hermoso (1285-1314), quien aplicó políticas de descentralización administrativa y reformas financieras. Posteriormente, aparece, el cinquantiême (conjunto de cinco unidades), gravamen al patrimonio y a la renta, inclusive proveniente del trabajo personal.

En 1427 tenemos el catastro, en Florencia Italia, el cual tiene carácter progresivo bajo el nombre de scala, ambos de duración efímera.

Para esta era de la humanidad, las operaciones financieras de los reinos y de los estados no tenían la complejidad de la época actual. La economía se basaba especialmente en la producción del feudo con prerrogativas sobre los botines de guerra y el vasallaje que eran cobrados por los soberanos de turno. En estas condiciones los



ingresos tenían como principal destino el sostenimiento del soberano y de las clases privilegiadas.

Es evidente que se presentarían cambios profundos por el despertar del sueño feudal, lo cual no fue fácil, la gente de la ciudad quería fijar sus impuestos a su manera y así lo hacía, estos se oponía a la multiplicidad de derechos feudales, además de los expuestos anteriormente: pagos, ayudas, portazgos, multas, en conjunto irritante y molesto. Los negocios debían ser rápidos, eliminando trabas, por ello se suprimieron muchas tasas; si no se abolieron todas, si se modificaron ampliamente haciéndolas menos objetables, para ser más soportables. Por su parte el rey vivía de su patrimonio y de los tributos percibidos de sus vasallos, no existían bases, principios o sistemas tributarios elaborados, cada gobernante creaba los impuestos que consideraba convenientes y así mismo procedía el señor feudal en su territorio.

En España, donde no se presentó un verdadero sistema feudal, salvo en los condados catalanes, más bien puede hablarse de algunas instituciones propias del feudalismo, todo ello debido a los constantes enfrentamientos con los invasores musulmanes, así la invasión musulmana del 711 destruyó los grandes dominios territoriales de la nobleza hispano-visigoda y puso fin a los peculiares lazos de fidelidad que unían a ésta con el monarca, con lo cual quedó cortada toda posibilidad de que las instituciones feudales pudieran desarrollarse.

En los antiguos reinos españoles de León y Castilla, los derechos aduaneros se denominaban de puertos secos o de puertos mojados, según fueran percibidos por las aduanas terrestres o por las situadas en los puertos marítimos.

Los árabes tenían un impuesto aduanero progresivo, el almorarifazgo que Fernando III, El Santo, adoptó para el reino cristiano al conquistar Sevilla en 1248.

Alfonso X con el tributo llamado privilegio de mercaderes, en 1281, otorgó la franquicia a las mercancías extranjeras y suprimió las trabas interiores al tiempo que concedía el derecho de comercio a todos los puertos de Castilla. En el reino de Castilla hacia 1342, durante el reinado de Alfonso XI, se introdujo un impuesto al consumo, o generalizado a las ventas, bajo el nombre de "alcabala". Este tributo se exporta a otros reinos de Europa y luego a América, lo cual generó muchas insatisfacciones, lo que provocó la lucha por la independencia de los territorios americanos, induciendo esto a la decadencia del reino Español.

A finales de esta era de la humanidad, los impuestos más organizados eran los de Italia, basados en el patrimonio, impuesto saladino el cual se aplicaba al comercio de la sal y derechos aduaneros entre otros.

2.2.4. Edad moderna

Se considera que esta era de la humanidad va desde la caída de Constantinopla en 1453 hasta la Revolución Francesa, en 1789.

Conviene precisar que en Europa no se presentaron mayores desarrollos en materia tributaria durante este período, debido en buena medida a que vivieron de los recursos provenientes de las colonias y del gran desarrollo comercial que originaban importantes recaudos por concepto de las rentas aduaneras, es decir, a los tributos que imponían a los productos objeto de comercio con los pueblos de ultramar. Si se da un repaso a la historia de la humanidad, se encuentra que la mayoría de los países europeos tenían colonias no solamente en América sino en otros continentes.⁴

⁴ Océano. **Ciencias Sociales Economía Real** pág. 485-532.



2.3. Los impuestos

El impuesto es una clase de tributo, que son obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario, regido por Derecho público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la Administración siendo este el acreedor tributario. Surge exclusivamente por la potestad tributaria del Estado, principalmente con el objeto de financiar sus gastos. Su principio rector, denominado, Capacidad Contributiva, sugiere que quienes más tienen, deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad. Artículo 243, de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Los impuestos son prestaciones, por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas. El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas, Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible, logros que muchas veces no se dan por el mal manejo de las finanzas públicas.

Sin embargo, esto no siempre es tenido en cuenta al imponer el impuesto ni otra clase de tributo, debido a que se priorizan otras causas, como pueden ser las de aumentar la recaudación o disuadir la compra de determinado producto o fomentar o desalentar determinadas actividades económicas. De esta manera, se puede definir la figura tributaria como una exacción pecuniaria forzosa para los que están en el hecho imponible.



Objetivos que persigue la fijación de impuesto:

Influir en el rendimiento macroeconómico de la economía, la estrategia gubernamental para hacer esto es conocida como su política fiscal.

Para llevar a cabo funciones del Estado, tales como la educación, seguridad, salud y proveer servicios del gobierno así como el pavimento de las calles y el mantenimiento de los mismos.

Para redistribuir los recursos entre los individuos de diversas clases dentro de la población, históricamente, la nobleza era mantenida por impuestos sobre los pobres. En sistemas de seguridad social modernos se intenta utilizar los impuestos en sentido inverso, manteniendo a las clases bajas con el exceso de las clases altas.

Para modificar patrones de consumo o empleo dentro de la economía nacional, haciendo ciertos tipos de transacciones más o menos atractivas.

2.3.1. Elementos del impuesto

Hecho imponible: Aquella circunstancia cuya realización, de acuerdo con la ley, origina la obligación tributaria. Son hechos imponibles comunes la obtención de una renta, la venta de bienes y la prestación de servicios, la propiedad de bienes y la titularidad de derechos económicos, la adquisición de bienes y derechos por herencia o donación.

- a) Sujeto pasivo: Es la persona natural o jurídica que está obligada por ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias. Se distingue entre contribuyente, al que la ley impone la carga tributaria y responsable legal al sustituto del contribuyente que está obligado a cumplir en forma material o formal de la obligación.

- b) Sujeto activo: Es la entidad administrativa beneficiada directamente por el recaudo del impuesto, quien tiene en su presupuesto los ingresos por el respectivo tributo.
- c) Base imponible: Es la cuantificación y valoración del hecho imponible y determina la obligación tributaria. Se trata de una cantidad de dinero, que grava un bien o una actividad, como lo son, una vivienda, la gasolina, el alcohol o los cigarros.
- d) Tipo de gravamen: Es la proporción que se aplica sobre la base imponible con objeto de calcular el gravamen. Dicha proporción puede ser fija o variable.
- e) Cuota tributaria: Aquella cantidad que representa el gravamen y puede ser una cantidad fija o el resultado de multiplicar el tipo impositivo por la base imponible.
- f) Deuda tributaria: Es el resultado de reducir la cuota con posibles deducciones y de incrementarse con posibles recargos.

2.3.2. Clases de impuestos

Una cualidad importante de los sistemas de impuestos es como varían a medida que aumenta la base imponible a la que se aplica el impuesto. Normalmente esta base imponible es algún valor relacionado con el ingreso total, renta o ganancia de un cierto individuo o agente económico. Según la variación de la cuantía porcentual del impuesto estos se clasifican en:

- a) Impuesto plano o proporcional, cuando el porcentaje no es dependiente de la base imponible o la renta del individuo sujeto a impuestos.
- b) Impuesto progresivo, cuando a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de impuestos sobre la base.
- c) Impuesto regresivo, cuando a mayor ganancia o mayor renta, menor el porcentaje de impuestos que debe pagarse sobre el total de la base imponible.

Los impuestos progresivos reducen el agobio sobre personas de ingresos menores, ya que ellos pagan un menor porcentaje sobre sus ganancias. Esto puede ser visto como algo bueno en sí mismo o puede ser hecho por razones pragmáticas, ya que requiere menores registros y complejidad para personas con menores negocios. A veces se califica de impuesto progresivo o regresivo a un impuesto cuyos efectos puedan ser más favorables o desfavorables sobre las personas de rentas menores, pero este uso informal del término no admite una definición clara de regresividad o progresividad.

2.3.2.1 Impuestos directos e indirectos

Existen distintas concepciones para clasificar los impuestos en directos e indirectos. De ellas, las más usuales son:

Aquella que indica que son directos los impuestos que se aplican sobre la renta y el patrimonio, y son Indirectos aquellos que gravan el consumo.

Aquella que indica que son directos los impuestos en los que el contribuyente de iure (aquel que la ley designa como responsable del ingreso del tributo al fisco), es el mismo que el contribuyente de facto (quien soporta la carga impositiva), al tiempo que considera indirectos a aquellos impuestos que presentan una traslación de la carga impositiva del contribuyente de iure al contribuyente de facto. Si bien esta traslación puede presentarse en distintos sentidos (hacia adelante si se la traslada a los clientes; hacia atrás, si se la traslada a los factores de la producción; lateral, si se la traslada a otras empresas), debe considerarse, a los fines de esta concepción de impuesto indirecto, sólo la traslación hacia adelante. Esta posición es ampliamente difundida, pero presenta asimismo aspectos muy discutidos, en el sentido de que es muy difícil determinar quién soporta verdaderamente la carga tributaria y en qué medida. No obstante, esta definición suscita las más interesantes discusiones sobre los efectos económicos de los impuestos.

Dentro de los impuestos directos se pueden encontrar dos tipos:

- a) Impuestos de producto: Aquellos que se aplican sobre rentas, productos o elementos patrimoniales, y cuyo gravamen depende de las características de esos bienes y no del titular de los mismos.
- b) Impuestos personales: Aquellos que se aplican sobre rentas o patrimonios pertenecientes a personas físicas o jurídicas, y cuyo gravamen está graduado en función de la capacidad de pago de las mismas.

Los impuestos directos más usuales en los distintos sistemas tributarios son el Impuesto a la Renta o a la Ganancias de personas físicas y sociedades, los impuestos al Patrimonio, Derechos de Exportación, impuesto a la transferencia de bienes a título gratuito. Como impuestos indirectos típicos puede mencionarse el IVA, impuestos a los consumos específicos (denominados Impuestos Internos en muchos países), y Derechos de Importación.

2.4. Concepto de domicilio fiscal

El domicilio es atributo de la persona individual o jurídica, es por ello que es objeto de de regulación para la relación y efectos sociales, civiles y administrativos en general.

Existe además de todos los domicilios ya descritos con anterioridad el domicilio fiscal, establecido por las normas que regulan la actividad tributaria para sus fines completamente fiscales (Artículo 114 del Código Tributario), el cual establece un lugar en el que, el contribuyente, pueda ser notificado de todos los actos que se deriven del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y por ende de las relaciones que los mismos generan para con la Administración tributaria.



En principio, a efectos tributarios, el domicilio de las personas naturales es el de su residencia habitual, y para las personas jurídicas, el que signaron como domicilio social en la Escritura Pública de constitución, siempre que en el se encuentre centralizada toda la actividad administrativa de la sociedad y la dirección de sus negocios. En todo caso se tendrá como domicilio fiscal precisamente ése el más importante, en donde se realiza la mayor actividad económica, por ser el que más le conviene a la Administración Tributaria, para el control y fiscalización de los documentos contables y poder así imponer la responsabilidad o carga tributaria. Teniendo siempre presente que es para la Administración Tributaria de vital importancia el domicilio fiscal de un contribuyente debido al control y fiscalización sobre el mismo, para así poder establecer el correcto o incorrecto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A la Administración tributaria se le debe notificar por escrito el cambio de domicilio en caso de no hacerlo se tendrá por tal el ultimo consignado. El Código Tributario, en el Artículo 94 numeral 1, impone la obligación de mantener actualizado el registro de toda modificación, siendo objeto de multa la omisión de esta obligación.

2.4.1. Clases de domicilio fiscal

En el ordenamiento jurídico guatemalteco se reconocen las siguientes clases de domicilio fiscal:

- a) De las personas individuales.
- b) De las personas jurídicas.
- c) De las personas que desempeñan cargos oficiales en el extranjero.
- d) De los contribuyentes y responsables domiciliados en el extranjero.

El domicilio fiscal de las personas individuales según norma el Artículo 115 del Código Tributario se puede constituir de las seis maneras siguientes:



- El que el contribuyente designa como tal expresándolo por escrito ante la Administración Tributaria.
- El que el contribuyente indique en la actuación de que se trate, o el que conste en la última declaración del impuesto respectivo.
- El lugar de su residencia cuando, presumiéndose como tal cuando en dicho lugar haya permanecido mas de un año.
- El lugar donde desarrolla sus principales actividades civiles o comerciales cuando se desconozca o haya dificultad para determinar su residencia.
- Cuando el contribuyente tenga varios o simultáneos domicilios dentro o fuera del país, a requerimiento de la Administración Tributaria constituirá un domicilio en un plazo de diez días hábiles, si incumpliera se lo impondrá la Administración Tributaria.
- Cuando por ninguno de las cinco anteriores formas de establecer domicilio se pueda, será donde realice sus operaciones, actividades o donde se halle el bien objeto del tributo u ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, el domicilio.

El domicilio fiscal de las personas jurídicas, se constituirá el domicilio fiscal de las personas jurídicas en el orden siguiente según norma el Artículo 116 del Código Tributario:

- El que señale el representante legal de la entidad por escrito.
- El que conste en la última declaración del impuesto respectivo.
- El que se constituya en la escritura de constitución de sociedad o en los estatutos.
- En el lugar de las oficinas centrales o se administre la entidad.
- Donde se halle la actividad principal, cuando no se conozca las oficinas centrales o la administración de la entidad.



De existir mas de un domicilio, el que se señale a requerimiento de la Administración Tributaria. Si no lo señalara en un plazo de diez días hábiles lo impondrá la Administración Tributaria.

Cuando no se pueda ubicar el domicilio fiscal por ninguno de las seis formas anteriores, será donde se realicen las actividades, operaciones o donde se encuentre el bien objeto del tributo o donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

El domicilio fiscal de las personas que desempeñan cargos oficiales en el extranjero, las personas que devenguen un salario, honorarios o retribuciones por prestar sus servicios al Estado, entidades centralizadas, descentralizadas u autónomas, según el Artículo 117 del Código Tributario, se considera su domicilio fiscal de la forma siguiente;

- El que el contribuyente designe por escrito ante la Administración Tributaria.
- El de su representante legal, debidamente acreditado ante la Administración Tributaria.
- El lugar donde este desempeñando el cargo oficial.

El domicilio fiscal de el contribuyente y responsables domiciliados en el extranjero, los contribuyentes y los responsables que tengan su domicilio fiscal fuera de Guatemala, deben constituir domicilio fiscal en el país y según el Artículo 118 del Código Tributario les serán aplicadas las normas siguientes;

Si tuvieran establecimiento permanente en Guatemala, se les aplicara las disposiciones de los Artículos 115 y 116 del Código Tributario, los que anteriormente fueron expuestos en relación al domicilio fiscal de las personas individuales y personas jurídicas, en todo lo que pueda ser aplicable a estas.



operaciones, las actividades o se encuentre el bien objeto del tributo o donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

CAPÍTULO III

3. Notificaciones fiscales al correo electrónico

3.1 El domicilio fiscal electrónico

Es posible orientarnos hacia el domicilio electrónico, si se pretende la búsqueda de un concepto de domicilio que ya no contemple la relación existente entre una persona y un lugar físico, donde, se definan los conceptos de domicilio, residencia e identidad electrónica, como fuente donde converjan la operatividad, la seguridad y la intimidad, puesto que sobre estos conceptos se basa la relaciones entre la persona y la Administración Tributaria, el cual debe dar la seguridad jurídica como lo da el domicilio físico.

En este momento no se da esta seguridad jurídica solo se logrará cuando se aplique la firma digital o los certificados electrónicos, regulados en el Decreto número 47-2008, del Congreso de la República, Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas.

3.2. Notificación

La notificación es el acto mediante el cual se da a conocer a los interesados la resolución en un proceso administrativo o de un asunto judicial, este acto se hace constar en un documento en el que se da fe que se dio a conocer a las partes las actuaciones del asunto administrativo o judicial, donde deben figurar las firmas de las partes o sus representantes dándose como bien enteradas.

“La notificación es el medio de comunicación de lo resuelto por una autoridad de cualquier índole y tomar la actitud para requerir la pronta atención del o de los interesados”.⁵

Para que surtan efecto todos los decretos, autos y sentencias deben ser notificados en los plazos que regula la ley a las partes interesadas y empezaran a tomar vigencia en el momento en que se tenga plena fe que las partes están debidamente informadas.

Por todo lo anterior podemos llegar a comprender, que la notificación es la forma de hacer saber en que fase del proceso judicial o administrativo, se encuentra la solicitud o litigio que se lleva a cabo en la administración pública o en los juzgados, brindando la seguridad jurídica que el Estado garantiza, notificando estas en un lugar seguro y confiable siendo este el domicilio.

La palabra notificación en un contexto procesal se utiliza indistintamente para nombrar:

- El acto de la persona o autoridad competente de hacer conocer la decisión.
- El acto de extender la diligencia en forma gráfica o literal, donde se puedan incluir los medios electrónicos, cuando se le pueda dar la seguridad jurídica.
- El documento que registra esta actividad, que conforme nuestra normativa vigente es la cédula de notificación.

En torno a la notificación tenemos las teorías siguientes:

- a) De la recepción, siendo este el momento procesal cuando producen plenamente sus efectos, ya que se han llenado las normas para que el acto notificado llegue a su destinatario, en este caso el contribuyente, con prescindencia del conocimiento efectivo que se tenga de su contenido.

⁵ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**. Pág. 574.

- b) Del conocimiento, por el cual la falta de notificación o deficiencia en cuanto a los requisitos formales es obstáculo para reconocer la eficacia de la notificación, por no tener el conocimiento del acto.
- c) La teoría ecléctica, donde la teoría de la recepción como la de conocimiento puede aplicarse complementariamente. Va a ser necesario tener en cuenta estas teorías para analizar adecuadamente la problemática planteada cuando se utiliza medios electrónicos o digitales y el reconocimiento legal al domicilio electrónico o virtual que sería el nombre de dominio de las páginas web, la dirección del correo electrónico u otro medio debidamente señalado.

3.2.1. Efectos de la notificación

El fundamento de la notificación de los actos de la Administración Tributaria es el mismo fundamento de las disposiciones generales de la notificación regulados en el Código Procesal Civil y Mercantil, en los Artículos 66 al 80. Si una Ley ha de tenerse por no existente en tanto no esté publicada, un acto administrativo no puede producir efectos en tanto no ha sido notificado.

La notificación ha de llenar estrictamente los requisitos que la Ley establece para que cumpla su finalidad de poner en conocimiento del interesado el acto y los medios de impugnación y de esta nazcan a la vida jurídica sus efectos, siempre que cumpla con los requisitos legales siendo estos.

- a) Requisitos subjetivos. Será responsable de que se practique la notificación el titular de la unidad administrativa, Artículo 72 Código Procesal Civil y Mercantil. Será sujeto pasivo de la notificación el destinatario.
- b) Requisitos objetivos. Deben notificarse no sólo las resoluciones, sino cualquier acto de la Administración Tributaria, Artículo 131 del Código Tributario. Debe notificarse el texto íntegro, Artículos 131 y 138 del Código Tributario.

Por tanto según el Artículo 141 del Código Tributario será defectuosa la notificación.

- Si ésta no cita los recursos admisibles.
- Si ésta no es entregada en el domicilio constituido para tal efecto.
- Si la primera notificación no es entregada personalmente.
- Si ésta no es entregada en el plazo legal.

Vistas estas consideraciones se puede decir, que para que una notificación produzca sus efectos normales es necesario que esté ajustada a las disposiciones vigentes, tanto en cuanto a los sujetos como en cuanto al objeto. Si la notificación no reúne tales requisitos, ésta no producirá efectos.

A sensu contrario, si la notificación cumple todos los requisitos expuestos, ésta produce todos sus efectos y a partir del día siguiente empieza a computarse el plazo para recurrir contra el acto notificado por la Administración Tributaria.

La notificación, según el Artículo 112 del Código Procesal Civil y Mercantil, llenando los requisitos legales produce los siguientes efectos:

- a) **Materiales:** Interrumpe la prescripción. Impedir que el demandado haga suyos en este caso los tributos, desde la fecha del emplazamiento.

Constituir en mora al obligado.

Obligar al pago de intereses legales.

Hacer anulables la enajenación y gravámenes.

- b) **Procesales:** Dar prevención a la Administración Tributaria, que en este caso es la que emplaza.

Sujetar a las parte a seguir el proceso administrativo.

Obligar al contribuyente a constituirse en el lugar del proceso.



Al no estar notificado el acto administrativo no empezarán a correr los plazos que el ordenamiento jurídico prevé, para que el destinatario o contribuyente pueda reaccionar frente a él, salvo que la Administración Tributaria subsane la falta de notificación.

3.3. El domicilio electrónico y las notificaciones informáticas

El tema de las notificaciones procesales administrativas está vinculado con el domicilio y sus distintas clases, siendo el domicilio el centro de recepción o envío de comunicaciones. Es esencial que se establezcan disposiciones sobre el domicilio electrónico para que las notificaciones informáticas puedan tener una eficacia adecuada. El domicilio electrónico estaría conformado por la dirección de correo electrónico, que constituye la residencia habitual en la red de Internet de la persona. Para analizar las disposiciones legales que podrían establecerse para que funcione adecuadamente el domicilio virtual consideramos necesario comparar algunas de las principales disposiciones existentes en nuestro ordenamiento jurídico que regulan el domicilio con su posible aplicación al domicilio virtual.

Posibles disposiciones que pueden aplicarse al domicilio electrónico, originadas en los comentarios de algunos preceptos contenidos en el Código Civil.

El domicilio conforme nuestro Código Civil, tiene disposiciones que al relacionar algunas de ellas con la posibilidad de establecer un domicilio electrónico, origina los siguientes comentarios:

Se constituye por el ánimo de permanecer en un lugar, por un año en un lugar, Artículo 33 del Código Civil. Lo que implica de tratarse de un domicilio electrónico debiera constituir la utilización habitual de una dirección de correo electrónico por una persona, lugar donde se enviarían las notificaciones tributarias electrónicas.



Se puede designar domicilio especial el que consignen en contrato para la ejecución de actos jurídicos, Artículo 40 del Código Civil. Este precepto aplicado al domicilio electrónico significaría que la persona podría designar domicilio especial para la ejecución de actos jurídicos electrónicos, sobre todo en materia de comercio electrónico y transferencia electrónica de fondos.

Los funcionarios públicos están domiciliados en el lugar donde ejercen sus funciones, Artículo 37, literal b, del Código Civil. Aplicado al domicilio electrónico, la página web de la entidad oficial donde trabaja el funcionario público constituiría su domicilio virtual.

Posibles disposiciones que pueden aplicarse al domicilio electrónico, originadas en los comentarios de algunos preceptos contenidos en el Código Tributario. El domicilio fiscal conforme el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, tiene disposiciones que al relacionar algunas de ellas con la posibilidad de establecer un domicilio electrónico, origina los siguientes comentarios:

El domicilio fiscal del contribuyente será el que designe para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia, Artículo 116 del Código Tributario. El domicilio electrónico fiscal debiera ser el que el contribuyente designe para tal fin, no el que se signa en los datos generales del formulario, que pueda ser accesada en todo el territorio guatemalteco sin dificultades técnicas.

El tema de domicilio electrónico está directamente relacionado al de las notificaciones informática porque de su determinación correcta podrá probarse que la notificación fue enviada al contribuyente u obligado, en un plazo adecuado. También está relacionado con el tema de Jurisdicción y competencia en Internet, por ello cuando se plantean normas sobre notificaciones fiscales electrónicas y la posibilidad de existencias de organismos para regular esta actividad, firma electrónica para dar seguridad jurídica y precisar las normas a aplicarse al domicilio electrónico. Los comentarios efectuados a



normas existentes a nuestro ordenamiento jurídico nos permiten aproximarnos al contenido que podría darse al domicilio electrónico en sus implicancias civiles, penales, laborales, administrativas y tributarias.

Dado que la tecnología agiliza los distintos procesos de las actividades de la humanidad, la vida jurídica no se excluye de la tecnología, la Administración Tributaria aprovechando esta herramienta, reformó el Artículo 113 del Código Tributario, por medio del Artículo 20 del Decreto Número 03-04 del Congreso de la República, pudiendo notificar a los contribuyentes a su dirección de correo electrónico.

Las notificaciones fiscales electrónicas son aquellas comunicaciones que emite la Administración Tributaria, que son trasladadas desde el punto de emisión (Administración Tributaria), hasta el obligado a través de medios electrónicos, es decir sin desplazamiento del soporte físico del documento objeto de la notificación.

Las notificaciones fiscales electrónicas deben llenar algunos requisitos mínimos, para tener los elementos legales y así garantizar el principio constitucional de defensa, siendo por lo menos estos:

- a). Confirmación de recepción. Solo se debe notificar por correo electrónico al contribuyente que así lo hubiera solicitado.
- b). Los gastos quedan incluidos en la condena de costas. Se debe dejar constancia en el expediente del ejemplar de la notificación entregada, quedando anexada al expediente el reporte técnico
- c). La notificación por correo electrónico contendrá los mismos datos que la cédula de notificación tradicional.



Decreto 03-04 del Congreso de la República de Guatemala

El Congreso de la República de Guatemala, emitió el decreto 03-04, que reforma el Código Tributario. Dicha reforma tiene como objetivo combatir la evasión fiscal, por medio de la implementación de nuevas técnicas y tecnología, a continuación un desglose del decreto citado y los Artículos que modifica:

TÍTULO DE LA LEY.

Reformas al Código Tributario.

FECHA DE EMISIÓN:

Uno de julio de dos mil cuatro.

FECHA DE PUBLICACIÓN.

Catorce de enero de dos mil cinco, en el diario oficial número CCLXXIII-36-4.

FECHA EN QUE ENTRA EN VIGENCIA.

Ocho días después de de su publicación en el diario oficial.

MATERIA DEL DERECHO QUE REGULA:

Derecho Tributario.

NÚMEROS DE ARTÍCULOS.

Veintisiete.

ENTIDADES IMPLICADAS.

Ministerio de Finanzas Públicas.

DESCRIPCIÓN DEL DECRETO.

Reforma los siguientes Artículos del Decreto del Congreso de la República de Guatemala número 06-91, Código Tributario:

Artículo 30. Referente a la información de terceros.

Artículo 36. Referente a la garantía del pago de la obligación tributaria.

Artículo 40. Se adicionan dos párrafos, referente a las facilidades de pago.

Artículo 55. Reforma a las literales c) y d), referentes a la incobrabilidad.



Artículo 70. Referente a la denuncia que deberá hacer la Administración Tributaria cuando se presume la existencia de un delito.

Artículo 86. Reforma el noveno párrafo, referente al cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios.

Artículo 88. Referente a la omisión de pagos del tributo.

Artículo 89. Reforma el primer párrafo referente a la sanción.

Artículo 90. Referente a la prohibición de doble pena.

Artículo 91. Reforma el primer párrafo, referente al pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos, y del Impuesto al Valor Agregado.

Artículo 94. Reforma el numeral 4 y adiciona los numerales 11 y 12, referente a la infracción a los deberes formales.

Artículo 98. Adiciona los incisos 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20, referente a las atribuciones de la Administración Pública.

Artículo 100. Adiciona el inciso 3, referente a los elementos de la fiscalización.

Artículo 101. Referente a la confidencialidad.

Artículo 104. Adiciona un segundo párrafo, referente al cumplimiento de la obligación tributaria.

Artículo 105. Adiciona un séptimo párrafo, referente a los medios para determinar la obligación tributaria.

Artículo 106. Referente a las rectificaciones.

Artículo 107. Reforma el segundo párrafo, referente a la determinación de oficio.

Artículo 112. Reforma el numeral dos y adiciona los numerales 8 y 9, referente a las obligaciones de los contribuyentes y responsables.

Artículo 133. Reforma los procedimientos y formas de hacer las notificaciones fiscales.

Artículo 142. Referente a los medios de prueba.

Artículo 146. Reforma el quinto párrafo y adiciona el sexto y séptimo párrafo, referente a las verificaciones y audiencias.

Artículo. 153. Adiciona un quinto párrafo, referente al procedimiento de restitución.

Artículo. 161. Referente a la procedencia del recurso y plazo de interposición.



Artículo 165. Referente al contenido de la sentencia.

Artículo 172. Referente de la procedencia.

3.3.1. Efectos de las notificaciones electrónicas

Por tanto, si la notificación por cédula tiene como destino el domicilio real de las partes, entonces la notificación electrónica tiene como destino llegar a un domicilio electrónico. Luego de este recorrido por el decreto 03-04 del Congreso de la República de Guatemala, corresponde analizar cómo pueden las tecnologías de la información y las comunicaciones aportar su potencial transformador al proceso de notificación. Al entrar en vigencia este decreto hay tres variantes principales, que incluso pueden considerarse conceptualmente como sucesivas evoluciones de la misma idea, de utilizar las notificaciones electrónicas fiscales, siendo estas:

Transformar las notificaciones por cédula en los casos que se realizan a un domicilio especial (convencional o procesal), por el envío de un correo electrónico a un domicilio electrónico especial (convencional o procesal). Vayamos a la primera variante. Para ello, es necesario que las partes constituyan un “domicilio electrónico” especial es decir, convencionalmente en un contrato, en una dirección de correo electrónico, asumiendo la contraparte o la Administración Tributaria, a tal efecto, la obligación de emitir las notificaciones a esa dirección. Dado que resulta sencillo automatizar esta tarea en un sistema informático bien diseñado, no se recarga en modo alguno las labores de la Administración Tributaria para que sea quien emita automáticamente las notificaciones. Estas, tienen en común que requieren de la aceptación voluntaria de las partes para funcionar, y amparan su validez en el principio del saneamiento procesal ya descrito. Existen además otra serie de iniciativas como la que incluye a la firma Digital. A través de un programa de computación utilizable en la PC de un representante legal designado, para que se genere una cédula de notificación en formato digital, que una vez firmada digitalmente por el emisor, es transmitida electrónicamente a la dirección

del representante legal, Allí, se imprimirá en un documento para tener un respaldo físico de la notificación. El circuito electrónico se reduce a una pequeña parte del proceso, el que va desde la oficina de la Administración Tributaria hasta la oficina representante legal, de allí hasta el contribuyente. A todo evento, puestos a valorar la utilización de la firma digital como elemento adicional de seguridad en el proceso de notificación por correo electrónico, surge con claridad que, en la situación actual, con ella o sin ella estamos frente a un acto procesal irregular pero válido. Por tanto, al no estar normado su uso en las notificaciones fiscales, y siendo que aporta complejidades tecnológicas, concluimos es indispensable que la norma se aplique a su uso y mientras no se regule no es viable.

Transformar las notificaciones por cédula en los casos que se realizan a un domicilio procesal, por su carga en un sitio web adonde la parte que debe notificarse puede, o no, acceder.

La segunda variante, que propone cargar en un sitio web seguro las cédulas que deben notificarse al domicilio procesal, sitio web donde la parte que debe notificarse puede acceder. En una pantalla, el consultante sabrá que recibió, por ejemplo, 10 notificaciones fiscales.

Transformar toda notificación automática o por cédula a un domicilio procesal por la mera publicación en Internet de la resolución, transformándolas en notificaciones automáticas.

La tercera variante, que propone suplantar toda notificación automática o por cédula a un domicilio procesal por la mera publicación en Internet de la resolución, es la más audaz, y se basa en una premisa muy simple: un documento publicado en Internet está realmente a disposición de cualquiera, y mucho más de las partes en el juicio. Una vez recibida la notificación inicial, se presume que la persona que ha comparecido a estar a



derecho debe, a partir de ese momento, seguir el trámite del proceso y asumir el riesgo procesal de su tramitación. De un modo incluso más sencillo no hay que desplazarse físicamente hasta el lugar de la parte interesada, amplio en horarios y en posibilidad de obtener instantáneamente una copia en formato digital, del expediente en la Administración Tributaria.



CAPÍTULO IV

4. La improcedencia de las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico

Ya son notables los cambios que se han producido en la era de la Informática, uno de los mayores impactos de la tecnología de la Información se verifica en el comercio, los servicios financieros y estos, en el pago de los impuestos.

BANCASAT: La Superintendencia de Administración Tributaria, aprovechando esta herramienta, la tecnología, pone a disposición del contribuyente esta opción, en un contrato de adhesión bancario, siendo este, la primera vez que la Administración Tributaria se relaciona con los obligados por medios electrónicos, en efecto, el comercio electrónico ha modificado los hábitos de las finanzas, el de los comerciantes, el de los consumidores y ahora el de los contribuyentes a la vez que produce cambios sustanciales en los medios de pago tradicionales.

El tema de la seguridad merece especial atención, es el elemento clave en este tipo de transacciones en tanto el medio por donde transita la información es, en principio, inseguro, en estos momentos la Administración Tributaria aprovecha el respaldo y la seguridad que le brindan las distintas entidades bancarias. No siendo así en el caso de las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico, por no haber ningún respaldo en el concepto de seguridad, ya que no hay ninguna institución que lo garantice.

Tratando de analizar los cambios que se observan en el comercio y banca electrónicos, para permitir el funcionamiento de la firma digital, para otorgar seguridad a las transacciones comerciales electrónicas y a la transferencia electrónica de datos, para poder identificar las diferencias entre esta actividad y la notificación fiscal mediante el correo electrónico.



4.1. Comercio electrónico

En las actividades comerciales existen dos grupos bien marcados dentro del espectro de las transacciones que tienen lugar en un sistema económico, por un lado, nos encontramos con transacciones en las que las partes se conocen mutuamente, por el otro, transacciones que se realizan entre desconocidos. En las primeras, los costos de la transacción generalmente son bajos; en las segundas, los costos son marcadamente más elevados.

Mientras la popularidad de Internet sigue creciendo a pasos agigantados, muchas entidades públicas y privadas sienten la necesidad de sumergirse en esta nueva modalidad de transmisión de conocimientos documentos y comercio. Sin embargo, Internet continúa siendo un mundo sin reglas, un mercado en el que la información, los documentos y el comercio no pueden florecer tranquilamente por carecer de normas que los protejan.

Para el funcionamiento de estas actividades electrónicas, fundamentalmente en Internet, hacen falta entonces tres requisitos:

- a. En primer lugar, se necesitan reglas relacionadas con la propiedad, a efectos de identificar los objetos del intercambio.
- b. En segundo lugar, es indispensable un sistema de pago seguro.
- c. En tercer lugar, algún mecanismo que permita castigar las transgresiones a dichas reglas.

4.2. Limitaciones en las actividades electrónicas.

Todas las actividades electrónicas, el comercio electrónico en general, por medio de Internet, fueron ideadas para el intercambio de información. Sin embargo, en la



actualidad se los utiliza en gran medida para transacciones que requieren el posterior transporte de la mercadería objeto de la transacción. En este caso, Internet es una simple alternativa comparable al teléfono, que no agrega nada nuevo al comercio. La tecnología base del comercio electrónico es solamente una parte de las transacciones. La compra electrónica será la comercializadora inevitable de la Internet, pero los que la defienden fervorosamente deberían tener en cuenta que los hábitos de los consumidores son difíciles de romper, ya que generalmente les gusta elegir y tocar la mercadería, para garantizar que su necesidad la llena el producto y por su seguridad.

Es razonable suponer que el comercio electrónico tendrá limitaciones evidentes si se lo compara con las formas tradicionales de compra de los consumidores actuales. Al realizar una compra de mercadería o servicios en general, intervienen distintos factores, educación, interacción social, suerte para encontrar ofertas y posibilidad de probar lo que se quiere comprar, todo esto enfocándolo al momento procesal de la entrega de una notificación fiscal, la transacción electrónica no puede duplicar fácilmente estas experiencias

4.2.1. La seguridad.

Entramos en uno de los temas claves de las actividades electrónicas la seguridad. En principio, se da por sentado que el medio utilizado es inseguro. Preocupa sobremanera la posibilidad de que puedan ser interceptados datos que circulan por la red de Internet, que básicamente constituye el medio de transmisión de datos por excelencia.

Puede decirse entonces que, para que las actividades electrónicas, puedan continuar desarrollándose y puedan seguir consolidándose definitivamente, es necesaria la implementación de una infraestructura adecuada que permita sobreponerse a su peor enemigo, la inseguridad, propia del medio por el que transita la información.



4.2.1.1. La criptografía

Por razones técnicas hasta el momento insuperables, han determinado que el medio en el cual se transmite la información en las actividades electrónicas no es enteramente seguro.

Aunque no está al alcance de cualquier persona, un operador experimentado puede interceptar la información. Por ello se han desarrollado distintos mecanismos para proteger la información que se transmite. Hasta el momento, lo más efectivo ha sido recurrir al milenar sistema de cifrar la información que se envía.

Esto nos introduce en la ciencia de la criptografía, que estudia la ocultación, disimulación o cifrado de la información, así como el diseño de sistemas que realicen dichas funciones, utilizada tradicionalmente en los ámbitos militar, diplomático y comercial.

4.2.1.2. La criptografía con clave secreta

La criptografía tradicional se basa en el concepto de que tanto el que envía el mensaje como el que lo recibe, conocen y utilizan la misma clave secreta. El que envía el mensaje utiliza una clave secreta para encriptarlo y el que lo recibe utiliza la misma clave para desencriptarlo.

Este método se conoce como criptografía con clave secreta. El principal problema consiste en conseguir que ambas partes conozcan la misma clave sin que ningún tercero se entere. Si la clave es interceptada, quien la conozca podrá luego utilizarla para leer todos los mensajes encriptados, la criptografía con clave secreta ha tenido dificultades para brindar la seguridad necesaria en este aspecto.



4.2.1.3. Criptografía con clave pública.

Existe un acuerdo generalizado acerca de que el sistema que mayor seguridad brinda en la actualidad a las actividades electrónicas e intercambio electrónicos de datos, es el de la criptografía de clave pública, basado en algoritmos asimétricos.

Fue inventada en 1976 en la Universidad de Standford, Estados Unidos, con el propósito de resolver el problema de la administración de claves.

En este sistema cada persona obtiene un par de claves, llamadas clave pública y clave privada. Cada usuario debe generar su propio par de claves, por intermedio de un software confiable. La clave pública de cada persona se publica y la privada se mantiene en secreto. La necesidad de un remitente y un receptor de compartir la misma clave queda eliminada. Ya no es necesario confiar en los canales de comunicación, corriendo el riesgo de que alguien esté escuchando en la línea telefónica o de que se viole el secreto de la clave privada. Cualquier persona puede enviar un mensaje confidencial con sólo utilizar la clave pública, pues el mensaje solamente puede descifrarse con la clave privada que posee el receptor únicamente.

Por este medio, se obtienen transacciones seguras y auténticas, con la certeza de la integridad de los datos y la imposibilidad de repudio por parte del emisor. Pero para poder cumplir con estos principios, la persona que utiliza esta clave debe basarse en una adecuada infraestructura de manejo de claves y productos adecuados, que permita identificar en forma indubitada a particulares y corporaciones con sus claves públicas, a través de terceras partes confiables llamadas autoridades certificantes.

El sistema requiere una infraestructura grande y compleja, pero esencial, sin ella los usuarios no podrán saber con quién están tratando en la red, a quién le están enviando dinero, quién firmó un documento, o si la información fue interceptada y alterada durante la transmisión. Por ello los usuarios demandarán una fuerte infraestructura de



administración o manejo de claves, basada en autoridades certificantes que operen bajo estrictas normas predeterminadas.

La determinación de la referida estructura está relacionada con la política de intervención legislativa que se adopte con referencia a la validez del documento electrónico, Se han advertido entonces distintas posturas legislativas respecto de la validez del documento electrónico:

- a. Una postura amplia en que el legislador establece la validez del documento electrónico, sin hacer referencia a su soporte material ni al tipo de lenguaje a utilizar. Tampoco se analiza o se ajustan otras normas que hacen referencia al documento tradicional.
- b. Una postura restringida en que el legislador se preocupa no sólo de establecer la validez jurídica del documento electrónico sino también de reglamentar su uso, a la vez que determina detalladamente la infraestructura técnica y operacional que se utilizará para la inserción del mismo en la práctica comercial.
- c. Una postura detallista en que el legislador revisa todo el cuerpo legal para derogar, modificar o agregar normas que hagan compatibles el sistema con el documento electrónico.
- d. Algunas combinaciones, donde se encuentra un sistema de intervención junto con algunas características de las posturas antes referidas.

4.3. Infraestructura

Se sostiene en los países de mayor actividad por medios electrónicos, que el gobierno y las entidades privadas deben trabajar conjuntamente a efectos de crear una infraestructura que brinde seguridad y permita el desarrollo de productos que incorporen elementos de criptografía, sin menoscabar la seguridad nacional y pública. Una política que considere claves criptográficas como base para acuerdos gubernamentales



bilaterales y multilaterales sería determinante para que la industria pueda desarrollar productos que operen mundialmente.

La industria participará en la definición de algoritmos y protocolos estándar, y desarrollará productos de claves de encriptado adecuados para la protección de los sectores de información públicos y privados. El Gobierno colaborará estableciendo estándares para la Infraestructura de Administración de Claves (IAC) y proveerá un mercado para productos de seguridad.

Una infraestructura de Administración de Claves y adecuados productos de claves brindarán muchos beneficios, tanto local como internacionalmente, mientras se consideran las ventajas de la red global para un comercio mejorado, más ágil y seguro.

Como se dijo antes, se insiste en que el gobierno no puede seguir con el monopolio de la criptografía. Ya no resulta aceptable el argumento de que la única información que merece interés de seguridad nacional es la información gubernamental. Por otro lado, resulta irreal creer que el gobierno brindará soluciones acordes a la velocidad con que se suceden los cambios en Información Tecnológica. Poco a poco, todas las instituciones, ya sean civiles o militares, y las corporaciones, se van comunicando a través de conexiones comunes. El comercio nacional e internacional se está mudando a la red.

Existe otro argumento de peso que obliga al gobierno a ser socio en el desarrollo de la infraestructura antes referida. No sólo la Era de la Información produce cambios radicales en la forma en que la gente interactúa, sino que la dependencia de los sistemas de información hace a las instituciones vulnerables en un grado antes inimaginable. Casi todas las instituciones de las que la seguridad pública depende se encuentran ante graves riesgos debido a su presencia y dependencia dentro de una infraestructura de información global.

Pero la proliferación de servicios criptográficos no está exenta de riesgos, las claves pueden perderse, ser robadas u olvidadas, tornando inútiles los datos encriptados. Adicionalmente, la utilización indiscriminada del encriptado sin características que brinden la adecuada seguridad puede poner en un serio peligro a la sociedad.

4.4. Firma electrónica

Son los datos que en forma electrónica son consignados en una comunicación electrónica, datos que son adjuntados o lógicamente asociados a la misma, que pueden ser utilizados para identificar al firmante con relación a la comunicación electrónica y por este medio dar fe que el firmante aprueba la información recogida en la comunicación electrónica.

- a. Firma y verificación. Por la definición que la ley da, la firma digital, es la transformación de un mensaje empleando un criptosistema asimétrico tal que una persona que posea el mensaje inicial y la clave pública del firmante pueda determinar con certeza: Si la transformación se creó usando la clave privada que corresponde a la clave pública del firmante. Si el mensaje ha sido modificado desde que se efectuó la transformación.
- b. La firma digital utiliza un criptosistema asimétrico. Esto significa que comprende dos procesos: a) La creación de la firma por el suscriptor utilizando la clave privada, que es sólo conocida por el suscriptor, y este es el único responsable de su guarda. b) La verificación de la firma por la otra parte: el receptor del mensaje comprueba su autenticidad utilizando la clave pública que surge del certificado del suscriptor, comunicándose con el repositorio o registro donde el referido certificado se encuentra registrado.

Una típica transacción con firma digital comienza con la determinación por parte del firmante del contenido del documento que desea firmar. Luego el software crea una

imagen digital o resumen del mensaje, y consiste en un código único para el mensaje. De esta forma, si el mensaje cambia o es modificado, el código único será diferente.

Por último el software encripta o transforma el código único, con la firma digital mediante la aplicación de la clave privada del firmante. La firma así obtenida es única tanto para el mensaje como para la clave privada utilizada para su creación.

La verificación de la firma digital es realizada computando el código único, del mensaje original utilizando la misma imagen digital o resumen del mensaje, usada en la creación de la firma digital. Finalmente, con la clave pública que surge del certificado del firmante, el receptor comprueba si la firma digital proviene de la clave privada del firmante. El receptor realiza esta operatoria comunicándose con el registro de claves públicas donde se encuentra registrado el certificado correspondiente.

- c. Terceras partes confiables: Autoridades Certificantes. La infraestructura o el sistema requieren de terceras partes confiables, siendo estas las personas facultadas para emitir certificados, las que pueden ser personas físicas o jurídicas públicas o privadas. Y estas son las encargadas de mantener los registros directamente en línea de claves públicas. Una compañía puede emitir certificados a sus empleados, una universidad a sus estudiantes, una ciudad a sus ciudadanos, para evitar que se falsifiquen los certificados, la clave pública de la autoridad certificante debe ser confiable, una autoridad certificante debe publicar su clave pública o proporcionar un certificado de una autoridad mayor que de fe de la validez de su clave. Esta solución da origen a diferentes niveles, estratos o jerarquías de autoridades certificadoras.
- d. Certificados. Los Certificados son registros electrónicos que atestiguan que una clave pública pertenece a determinado individuo o entidad. Permiten la verificación de que una clave pública dada pertenece fehacientemente a una determinada persona.



Los certificados ayudan a evitar que alguien utilice una clave falsa haciéndose pasar por otro. En su forma más simple, 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.

Los certificados se inscriben en un registro, considerado como una base de datos a la que el público puede acceder directamente en línea, para conocer acerca de la validez de los mismos.

Los usuarios o firmantes, son aquellas personas que detentan la clave privada que corresponde a la clave pública identificada en el certificado. Por lo tanto, la principal función del certificado es identificar el par de claves con el usuario o firmante, de forma tal que quien pretende verificar una firma digital con la clave pública que surge de un certificado tenga la seguridad que la correspondiente clave privada es detentada por el firmante.

La Autoridad Certificante puede emitir distintos tipos de certificados. Los certificados de identificación simplemente identifican y conectan un nombre a una clave pública. Los certificados de autorización, en cambio, proveen otro tipo de información correspondiente al usuario, como dirección comercial, antecedentes, catálogos de productos, etc.

Otros certificados colocan a la autoridad certificante en el rol de notario, pudiendo ser utilizados para dar validez de un determinado hecho o que un hecho efectivamente ha ocurrido electrónicamente. Otros certificados permiten determinar día y hora en que el documento fue digitalmente firmado.

El interesado en operar dentro del esquema establecido por la ley, luego de crear el par de claves deberá presentarse ante la autoridad certificante o funcionario que ella



determine, a efectos de registrar su clave pública, acreditando su identidad o cualquier otra circunstancia que le sea requerida para obtener el certificado que le permita firmar digitalmente el documento de que se trate.

Por ejemplo, para realizar una operación financiera de importancia con un banco, éste puede requerir al interesado un certificado del que surja, además de hacer constar su identidad, el análisis de sus antecedentes criminales o financieros. Esto quiere decir que la firma digital del interesado sólo será aceptada por la otra parte si cuenta con el certificado apropiado para la operación a realizar.

- e. Registro. Como dijimos anteriormente, es la base de datos a la que el público puede acceder en línea para conocer acerca de la validez de los certificados, su vigencia o cualquier otra situación que se relacione con los mismos. Dicha base de datos debe incluir, entre otras cosas, los certificados publicados en el registro, las notificaciones de certificados suspendidos o revocados publicadas por las autoridades certificadoras acreditadas, los archivos de autoridades certificadoras autorizadas y todo otro requisito exigido por la División. Para ser reconocido, el registro debe operar bajo la dirección de una autoridad certificante acreditada.
- f. El Cyber-Notario. El advenimiento del comercio electrónico en el mercado internacional ha aumentado el problema ya existente de la aceptación de aquellos actos ejecutados en cualquier país para ser utilizados fuera y con efectos en otros países. Las diferencias fundamentales entre los países en cuanto a los procedimientos y contenidos específicos exigidos para diversos tipos de transacciones internacionales, ha determinado que gran cantidad de documentos ejecutados en los mismos fueran rechazados por autoridades legales o registrales de estos países. Esta situación se evidencia sobre todo en aquellos países cuyos sistemas legales derivan de una tradición romano-germánica de derecho civil.



Estas situaciones han derivado en que, a efectos de asegurar la aceptación de los actos legales en todos los países, sean obligados a buscar asesoramiento legal extra, el que en muchos casos aumenta innecesariamente el costo del negocio.

Esta situación, lejos de ser ideal en el ámbito de la práctica del comercio corriente, promete agravarse con el advenimiento del comercio electrónico. Resulta claro para las comunidades legales y técnicas de los países donde se realiza el comercio electrónico requerirá mayor autenticación y certificación de los documentos electrónicos para asegurar la aceptación de los actos.

Esto es particularmente cierto para aplicaciones comerciales en el ámbito internacional, donde las diferencias en el derecho y la práctica, y las dificultades en establecer relaciones entre partes, aumentan la necesidad de mecanismos que brinden seguridad a las transacciones.

El futuro del comercio electrónico internacional descansa en la importancia que los contratantes otorguen a la seguridad de la transmisión y contenido de la comunicación, y en la creencia de que esas comunicaciones tendrán garantizado un adecuado reconocimiento que asegure su aceptación en cualquier jurisdicción, ya sea local o extranjera.

El Proyecto Cyber-Notario propone rectificar la ausencia de seguridad en las transacciones originadas entre los países, así como las que se realicen electrónicamente, a través de la creación de una Oficina Cuasi Pública, conocida como Cyber-Notario, cuyo rol será el de combinar experiencia legal y técnica en una sola especialización.

4.4.1. Práctica notarial internacional

La primera de estas funciones, que caracterizará el rol tradicional del Cyber-Notario, será similar a la desarrollada actualmente por un notario. Según los mismos especialistas, la función notarial tradicional propuesta permitirá que los actos pasados por ante el Cyber-Notario tengan pleno reconocimiento y efectos en todos los países donde se realicen actividades económicas a través de medios electrónicos. Debido a que dicho profesional será un Notario que constituirá un puente entre dos tradiciones legales, asegurando que las transacciones en las que intervenga reunirán los requisitos de procedimiento y formalidades requeridas tanto por jurisdicciones basadas en el derecho civil y común.

a). Práctica notarial electrónica.

La segunda y más importante función del Cyber-Notario, surgirá de su capacidad de certificación y autenticación electrónicas. El profesional poseerá un alto nivel de especialización en seguridad dentro de la tecnología de la información que le permita certificar y autenticar electrónicamente todos los elementos de una transacción comercial electrónica, indispensables para su aceptación por el derecho entre todos los países.

Mediante la utilización de la firma digital, el Cyber-Notario podrá certificar la identidad del emisor de un mensaje esto implica la imposibilidad de repudiar el mensaje, dar un alto nivel de seguridad en cuanto al contenido del mismo, fecha y hora de su intervención como Notario, y su protocolización con fines de archivo.

Estas funciones son cruciales para el éxito de comercio electrónico en redes abiertas por ser medios no seguros, donde la identidad y capacidad para la realización de un



acto no pueden ser determinadas por las formas tradicionales, y pueden ser aplicadas a cualquier transacción que requiera la intervención de una tercera parte imparcial.

Como un oficial de seguridad en el comercio electrónico que combina experiencia técnica y legalidad, el Cyber-Notario tendrá competencia para intervenir en transacciones dentro de una escala muy amplia, que requerirá distintos tipos de seguridad según la clase de transacción de que se trate.

La actividad del Cyber-Notario en el marco de una infraestructura de clave pública comprenderá intervenciones que irán desde la verificación de los datos de una persona a efectos de la registrar una clave pública y obtención de un certificado, a la certificación de la identidad y capacidad de una persona con el objeto de realizar un transacción, y a la autenticación de que una transacción cumple los requisitos legales y formales.

La seguridad jurídica que necesita una comunicación electrónica que en este caso es el comercio electrónico se fundamente en la aplicación del certificado electrónico por medio de la firma digital, estas medidas no han sido tomadas en cuenta para garantizar las notificaciones mediante el correo electrónico.

La utilización de la firma digital constituye un avance muy importante en el campo de la seguridad que toda transacción electrónica requiere, sin que esto implique que no existan otros medios para lograr dicha seguridad.

La implementación de la firma digital requiere el desarrollo de una compleja infraestructura que permita su correcto funcionamiento. Dicha infraestructura está íntimamente relacionada con el sistema legal imperante en el país.

“No debemos olvidar que el sistema de comercio electrónico que analizamos, y que seguramente se tomará como modelo en una futura regulación, proviene de países



cuya cultura y sistema legal difiere claramente del nuestro. Con esto se quiere significar que el desarrollo de esta infraestructura en nuestro país debe ser estudiado detenidamente, a través de grupos interdisciplinarios dirigidos por especialistas en tecnología informática”.⁶

4.5. Contrato de adhesión

Un contrato de adhesión, que es el que se utiliza en Banca-Sat, es un tipo de contrato cuyas cláusulas son redactadas por una sola de las partes, con lo cual la otra se limita tan sólo a aceptar o rechazar el contrato en su integridad.

En el contrato de adhesión hay ciertas características típicas. Se trata de contratos con un destinatario general, de carácter permanente y muy minucioso. Así en los contratos de transporte, servicios bancarios y de seguros. Pero lo característico del contrato de adhesión es el desequilibrio en el poder negociador de ambas partes.

“Hay quienes han discutido que los contratos de adhesión sean en realidad contratos, piensan que se trata de actos jurídicos unilaterales cuyos efectos, una vez verificada la adhesión por el tercero, se determinan según la sola voluntad del oferente. Habiendo otras corrientes que estiman, en cambio, que son contratos porque, aunque poco libre a veces, el consentimiento existe”.⁷

Se debe de destacar que la adhesión supone un desequilibrio en la fuerza negociadora de las partes, ahora bien, esa situación puede ser distinta en la etapa de la formación del consentimiento a lo que ocurre en la etapa de cumplimiento del contrato.

⁶ **Revista de Derecho Informático.** <http://www.alfa-redi.org>.

⁷ Fernando Sánchez Calero, **Principios de Derecho Mercantil**, Pág. 389.



En la etapa de cumplimiento del contrato la parte débil suele transformarse en más poderosa. “La jurisprudencia, aunque excepcionalmente, ha hecho aplicación de la doctrina del contrato de adhesión, restando valor a ciertas cláusulas en que aparece de manifiesto la falta de libertad al aceptarlas por una de las partes, estas cláusulas no serían contractuales sino verdaderos actos jurídicos unilaterales insertos en un contrato”.¹⁸

4.6. Implementación de las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico en la administración tributaria

Desde hace varios años, en la Administración Tributaria, se ha implementado, según lo norma el Artículo 20 del Decreto Número 03-04, del Congreso de la República, el que modifica el Artículo 133 del Código Tributario, el sistema de notificaciones fiscales mediante el correo electrónico, incumpliendo con los elementos para constituir un domicilio, donde el contribuyente pueda ser citado, para que a través de dicho mecanismo legal pueda poner en práctica su legítimo Derecho de Defensa, regulado en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

4.7 Las notificaciones electrónicas en el derecho comparado

a). Las notificaciones electrónicas en el Perú: El Código Procesal Civil peruano, establece varias formas de notificación; entre ellas tienen, la notificación por nota Artículo 156; por cédula Artículo 157; por edictos Artículo 165; por telegrama o facsímil Artículo 163 y por último, mediante la Ley 27419, se establece la notificación por correo electrónico. El Perú reconoce el valor probatorio y eficacia legal de las notificaciones electrónicas, éstas vienen siendo utilizadas por entidades tales como aduanas, Administración de Justicia, entre otras, al amparo del Artículo 104 inciso

¹⁸ Villegas Lara, René Arturo. **Obligaciones y Contratos**, pág. 33.

“e”, del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por la Ley 27256, donde se señala que la notificación podrá realizarse por medios electrónicos. Por otro lado el Artículo 20 de la Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, regula que una de las modalidades de notificación se realiza "mediante telegrama, correo certificado, telefax, correo electrónico; o cualquier otro medio que permita comprobar fehacientemente su acuse de recibo y quien lo recibe, siempre que el empleo de cualquiera de estos medios hubiese sido solicitado expresamente por el administrado".¹⁹

- b). Las notificaciones electrónicas en Costa Rica. En Costa Rica, el Poder Judicial, mediante circular 36-2000, establecida por la Corte Plena en sesión N° 15-2000, celebrada el 3 de abril del 2000, da a conocer el reglamento de notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos; señalando en el Artículo 1ro. que "se autoriza a los Tribunales de Justicia del I y II Circuitos Judiciales de San José, para notificar resoluciones judiciales por medios electrónicos".²⁰
- c). La notificaciones electrónicas en Argentina. En Argentina, "el Poder Judicial de la Provincia de Río Negro en los últimos años ha incorporado gradualmente la Tecnología de la Información para el mejoramiento del servicio que presta, teniendo como órgano ejecutor de la política informática a la Dirección de Informática Jurídica". Asimismo en la Cámara Laboral de Bariloche- Argentina viene implementando la notificación por correo electrónico " que reemplazará toda notificación por cédula que deba diligenciarse en el domicilio procesal paralelo al domicilio legal establecido por el código de procedimiento local".²¹

¹⁹ Chiara Galván, Eduardo Rolando. **Las notificaciones electrónicas en la administración de justicia del Perú.** <http://www.alfa-redi.org/revista/data>

²⁰ Sánchez Almeida, Carlos **La responsabilidad civil en Internet** <http://www.poderjudicial.go.cr/notificaciones/requisitos.htm>

²¹ **Las notificaciones electrónicas en la administración de justicia** <http://www.alfa-redi.org/revista/data/24-3.asp>.



Como se ha detallado en los países que se utiliza el correo electrónico para las notificaciones se evidencia que el administrado solicitó expresamente el empleo de este medio, y hay una norma jurídica vigente aplicada a garantizar la seguridad jurídica de los administrados, en Guatemala hasta el año 2008 nació a la vida jurídica una ley que regula esta actividad pero que se deben llenar requisitos para poder ser fiable que aún no se han llenado.

Las notificaciones electrónicas requieren el empleo de mecanismos tecnológicos, tales como servidores de base de datos, servidores de correo electrónico, redes cerradas, como una Intranet o extranet; y redes abiertas como el Internet. Corresponde al Derecho dar valor probatorio y eficacia legal a estas notificaciones realizadas a través de medios electrónicos, y por otro lado, regular los mecanismos de funcionamiento de las mismas.

El vocablo notificación viene de la raíz griega notis, que a su vez proviene de la palabra noscere, que traduce conocer; en sentido amplio, latu sensu, es dar a conocer un hecho.

La notificación fiscal es el acto mediante el cual se da a conocer las resoluciones, tomadas por la Administración Tributaria, pudiendo ser estas la comisión de infracciones fiscales, de conformidad con lo regulado en el Artículo 94 del Código Tributario, y por algún proceso Contencioso Administrativo en Materia Tributaria, a las partes, a los terceros y a los demás interesados, para que los actos sucesivos del proceso administrativo puedan continuar hasta la decisión o concluir esta etapa administrativa. Podemos decir que las notificaciones fiscales son aquellos actos procesales cuyo propósito principal es que las partes tomen conocimiento de las resoluciones que toma la Administración Tributaria a fin de que el obligado pueda ejercer su derecho a la defensa en el marco de un debido proceso.



4.7. Notificaciones fiscales electrónicas

Para entender sobre este tema puede decirse que las notificaciones fiscales electrónicas son aquellas comunicaciones que emite la Administración Tributaria, utilizando medios electrónicos y telemáticos, tales como el Internet a través del correo electrónico.

En el campo de la Administración Tributaria, surgen como una alternativa inmediata para intentar que los distintos procesos que se llevan en esta, se desarrollen con una mayor celeridad, economía y seguridad procesal.

Las notificaciones fiscales electrónicas forman parte de la Informática Jurídica de Gestión aplicado al campo de la Administración Tributaria, y podemos decir que forma parte del llamado gobierno electrónico, el cual es definido como la "realización de una serie de actividades que cumple actualmente el Estado moderno", valiéndose para ello de los nuevos recursos tecnológicos y específicamente, de los que ofrece la red de Internet.

A través de las notificaciones fiscales electrónicas aplicadas al campo de la Administración Tributaria, los contribuyentes u obligados deberían enterarse del contenido de las resoluciones que emita la Administración Tributaria, desde la comodidad de su hogar, oficina o desde una cualquier lugar donde la persona pueda acceder a una conexión de Internet, sin necesidad de desplazarse al domicilio fiscal; es decir ahorrando tiempo y dinero. Esta es la idea fundamental en los países desarrollados donde la educación y la disciplina hacen que el acceso al servicio de Internet sea habitual o común, pero dada la situación imperante en el país, aun no se tiene la disciplina para revisar en forma constante el correo electrónico.



4.8.1. Clases de notificaciones electrónicas

Las notificaciones electrónicas se realizan generalmente vía Internet, ya sea directamente a través de una página Web o por correo electrónico.

- a). Notificaciones a través de una página Web: Consisten en aquellas notificaciones realizadas poniendo a disposición de los usuarios, través de una página Web en Internet, las resoluciones que emite una determinada entidad. Sin embargo este sistema no ofrece una debida confidencialidad, pues cualquier usuario, ingresando a la página Web de dicha entidad, puede enterarse del contenido de las notificaciones publicadas en dicha página Web.
- b). Notificaciones realizadas a través del Correo Electrónico: La notificación por correo electrónico es aquella comunicación dirigida a las direcciones electrónicas de los usuarios. Estas direcciones electrónicas deberían ser las direcciones fiscales de la persona, obligadas o contribuyentes. Al respecto cabe aclarar que cuando enviamos un mensaje a una dirección de correo electrónico, como por ejemplo usuario@sat.gob.gt, lo que estamos haciendo en realidad es enviar dicha información a un servidor, en este caso al servidor de sat.gob.gt, donde el mensaje es almacenado. Los usuarios posteriormente tienen acceso, desde Internet, a la lectura de sus mensajes, sólo cuando hayan ingresado un nombre de usuario y una contraseña previamente determinada.

Para realizar las notificaciones por correo electrónico la Administración Tributaria debería habilitar un servicio de correos electrónicos a los Contadores o Auditores, otorgándoles una dirección electrónica en sus servidores. Estas direcciones electrónicas actuaría como el domicilio fiscal, lugar donde se les debe hacer llegar sus notificaciones a los contribuyente por medio de su representante legal sea su Contador o su Auditor.



Sin embargo, es recomendable que estas direcciones fiscales electrónicas deberían ser utilizadas para recibir las notificaciones fiscales, evitando de esta manera que la dirección electrónica puede estar disponible a nivel mundial para que a capricho o antojo de terceros envíen infinidad de comunicaciones sobre las cuales el propietario del correo no tiene control ni está interesado en recibir.

Por lo tanto las notificaciones fiscales electrónicas son aquellas comunicaciones que son realizadas utilizando medios electrónicos y telemáticos, tales como el Internet por medio del correo electrónico.

En el campo de la Administración Tributaria, surgen como una alternativa inmediata para lograr que los procesos en la Administración Tributaria se desarrollen con una mayor celeridad, economía y seguridad procesal. La implementación de las notificaciones electrónicas es necesaria y útil por ser un sistema eficaz que satisface el requisito de la celeridad y economía. Las notificaciones fiscales electrónicas deben tener un carácter constitutivo y no meramente informativo, es decir la notificación por medios electrónicos debe realizarse en forma autónoma produciendo todos sus efectos jurídicos sin que adicionalmente deba notificarse por cédula. Con la notificación fiscal electrónica se logra reducir considerablemente el tiempo que demora en llegar una notificación al domicilio fiscal de las partes, por lo tanto, el tiempo ganado se podría emplear para ampliar los plazos procesales, en beneficio de los contribuyentes, siempre y cuando se llenen los requisitos indispensables para poder consolidar la dirección electrónica como un domicilio y así éste cumpla con la seguridad jurídica que trató el legislador de dar al mismo, para la legítima defensa, en este caso del obligado.

En las notificaciones fiscales por correo electrónico, los usuarios tienen la opción de contestar los mensajes que le son enviados, toda vez que el contribuyente haya constituido la dirección electrónica como domicilio fiscal. La Administración Tributaria podría notificar además de las resoluciones, los escritos y anexos, siempre y cuando



éstos hayan sido previamente digitalizados en un soporte electrónico. La autenticidad de dichos documentos digitalizados se realizaría mediante la participación de un fedatario informático o un auxiliar jurisdiccional capacitado para ello. La acreditación o confirmación de las notificaciones fiscales electrónicas se determinaría de manera automática, cuando el servidor que almacena los correos electrónicos de los contribuyentes, emita un reporte confirmando la fecha y hora en que ha sido recibido y dándose por bien notificado. Siempre que se cumpla con lo regulado en el capítulo I, del título III, del Decreto número 47-2008, del Congreso de la República, Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, lo cual en este momento no se cumplen.

4.8.2. Efectos

- a). La inseguridad en las notificaciones fiscales electrónicas: Las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico que realiza la Administración Tributaria, no llenan los requisitos mínimos para dar seguridad jurídica a los contribuyentes y para poder constituir un domicilio fiscal electrónico se deben implementar por lo menos los siguientes componentes de seguridad:
- b). El empleo de Mecanismos de Seguridad: La seguridad es un factor muy importante a tener en cuenta, ya que el Artículo 133 reformado por el Artículo 20 del Decreto Número 03-04 del Congreso de la República, permite el uso del correo electrónico siempre y cuando se pueda acreditar o confirmar la recepción de la notificación en forma segura. En este caso la adición de este párrafo no especifica como pretende acreditar o confirmar que el contribuyente fue debidamente notificado. Las notificaciones fiscales electrónicas sólo podrán tener validez jurídica siempre y cuando ofrezcan la debida seguridad; para lograr dicha seguridad se debe utilizar mecanismos técnicos adecuados tales como servidores de correo electrónicos seguros, es decir servidores certificados por una autoridad de certificación acreditada, los cuales en este momento no se cumplen. Usando estos mecanismos



técnicos de seguridad podremos garantizar que las comunicaciones sean conocidas sólo por las partes interesadas (Confidencialidad); que exista la seguridad de confirmar la identidad del emisor (Autenticidad); y que las comunicaciones no sean alteradas en el camino (Integridad).

- c). Servidor de correos electrónicos Fiscales. Estaría conformado por una computadora de gran capacidad que cumpliría la función de recepcionar, almacenar y poner a disposición de las partes, a través de Internet, las notificaciones fiscales que le son enviadas por la central de notificaciones fiscales electrónicas. Los contribuyentes tendrían acceso a sus notificaciones ingresando a su dirección o casilla electrónica. Es importante resaltar que el servidor que va a almacenar las notificaciones debe ser seguro y preferiblemente administrado por la Administración Tributaria, ya si se usa otro tipo de servidores, existe el riesgo de que, en cualquier momento, dicho servidor desaparezca o elimine la gratuidad de sus servicios. Recordando que la mayoría de direcciones electrónicas son aperturadas en las páginas electrónicas comerciales donde no depende de la voluntad de permanencia del contribuyente para legitimizar un domicilio electrónico si no de la permanencia de la pagina que presta el servicio sin ningún compromiso con el contribuyente y mucho menos con la Administración tributaria.
- d). Central de notificaciones fiscales electrónicas: La central de notificaciones fiscales electrónicas sería la entidad encargada de recepcionar las notificaciones fiscales de las distintas dependencias de la Administración Tributaria, y luego enviarlas a las direcciones fiscales electrónicas de los contribuyentes o de los representantes legales sea los Contadores o Auditores. Dicha central contaría con un servidor de base de datos, la misma que mediante un sistema de red cerrada o intranet, almacenaría las resoluciones que emite cada dependencia de la Administración Tributaria. Cabe resaltar que para lograr que las notificaciones fiscales electrónicas posean la debida seguridad procesal, se requiere la implementación de certificados, que regula el Decreto Número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas.



4.8.3 Improcedencia

En la forma que ha venido utilizando la Administración Tributaria de notificar por medio del correo electrónico no ha dejado claro cuando se produce el momento final, el "*dies ad quem*" Locución latina que significa el día que concluye un plazo, el de un vencimiento. Se cuenta en los términos jurídicos, pero que ha de transcurrir por entero, en el plazo que tienen los contribuyentes para activar su defensa ante la administración Tributaria.

La duda es cuando empieza a correr el plazo para la defensa del contribuyente, si no hay constancia de que el contribuyente haya recibido la notificación por medio del correo electrónico, al no estar legislada la notificación electrónica, no llenando los requisitos indispensables la dirección electrónica para constituirse un domicilio legal tal dirección.

El razonamiento jurídico sobre el que se construirá este planteamiento es el siguiente:

La notificación es el acto de comunicación a los interesados; es decir, es la notificación el acto por el que se pone en conocimiento de una persona un acto de la Administración Pública, por tanto para que un acto puede producir sus efectos normales será necesario que sea conocido por sus destinatarios, en su domicilio, en el entendido que domicilio es el que llena los requisitos y los elementos legales para la seguridad jurídica del destinatario, a fin de puedan proceder a su cumplimiento, siguiendo el debido proceso. Precisamente por ser un acto procesal la notificación determina para lo afectados el comienzo de la eficacia del acto notificado.

El fundamento de la notificación de los actos administrativos es el mismo fundamento de la publicación de las disposiciones generales. Si una Ley ha de tenerse por no existente en tanto no esté publicada, un acto administrativo no puede producir efectos en tanto no ha sido notificado.

El Código Procesal Civil y Mercantil, en los Artículos 66 al 71 regula todo lo relativo a las notificaciones, normando desde cómo se hace una notificación, hasta quienes son los responsables por no hacer las notificaciones en tiempo y cuáles son sus efectos en tal virtud y para comprender de una mejor manera lo regulado en la Ley mencionada y no habiendo norma en relación a las notificaciones fiscales para su aplicación en materia tributaria, se deben de tener en cuenta las consideraciones siguientes:

- a). Idea general: La notificación ha de cumplir estrictamente los requisitos que la Ley establece para que cumpla su finalidad de poner en conocimiento del interesado el acto y los medios de impugnación.
- b). Requisitos subjetivos: Será responsable de que se practique la notificación el titular de la unidad administrativa. Será sujeto pasivo de la notificación el destinatario, bien como interesado o personas distintas del interesado (empleado, presidente de la comunidad de propietarios, etc.)
- c). Requisitos objetivos.
 - Deben notificarse no sólo las resoluciones, sino cualquier acto administrativo.
 - Debe notificarse el texto íntegro.
 - Debe indicarse si el acto pone fin a la vía administrativa o si es susceptible de recurso ante un órgano administrativo.
 - Por tanto será defectuosa la notificación:
 - Si ésta no cita los recursos admisibles
 - Si ésta cita un recurso improcedente
 - Si ésta no indica el órgano ante el que ha de interponerse el recurso
 - Si ésta no indica o indica erróneamente el plazo para interponerlo.
 - Si ésta no es entregada a la persona, (la persona solo puede ser ubicada en su domicilio debidamente constituido).

Vistas estas consideraciones podemos decir, que para que una notificación produzca sus efectos normales es necesario que esté ajustada a las disposiciones vigentes, tanto en cuanto a los sujetos como en cuanto al objeto y actividad. Si la notificación no reúne tales requisitos, ésta no producirá efectos.

A contrario sensu, si la notificación cumple todos los requisitos expuestos, ésta produce todos sus efectos y a partir del día siguiente empieza a computarse el plazo para recurrir contra el acto notificado, lo cual la entrega por medio del correo electrónico no hace constar que la persona haya recibido la notificación.

Por todo esto, podemos decir que existen los siguientes efectos jurídicos cuando se produce la notificación:

- **Materiales:** Es incuestionable que el acto no notificado no producirá en ningún caso efectos desfavorables al interesado.
- **Procesales:** Al no estar notificado el acto administrativo no empezarán a correr los plazos que el ordenamiento jurídico prevea que el destinatario o interesado pueda reaccionar frente a él, salvo que éste con su conducta subsane la falta de notificación.

En resumen, no podemos darle efectos al acto no notificado. La Ley prevé en el Artículo 66 del Código Procesal Civil y Mercantil que toda resolución debe hacerse saber a las partes en la forma legal y si esto no se cumple, en este caso, el contribuyente no queda obligado ni se le puede afectar en sus derechos.

Por tanto podríamos decir que la notificación extiende todos sus efectos cuando es conocido por el interesado y el momento procesal de ser conocido por el interesado debe constar y ser entregada la notificación al domicilio debidamente constituido por el contribuyente ya que los formularios para inscripción que extiende la Superintendencia de Administración Tributaria pide que el contribuyente especifique el domicilio que



desea constituir ante este órgano administrativo, pidiendo entre los datos generales el número de teléfono, número de fax, entre otros y la dirección de correo electrónico como generales, en ningún caso lo solicita como domicilio fiscal, teniendo acceso a este dato la Administración Tributaria notifica a este, al amparo del Artículo 20 del Decreto Número 03-04, del Congreso de la República, el que modifica el Artículo 133 del Código Tributario, que regula el sistema de notificaciones fiscales mediante el correo electrónico.

La improcedencia de las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico, se hace evidente al estar en el completo entendido que la notificación es el documento en que consta la comunicación de un trámite en la Administración Tributaria, haciéndolo del conocimiento del contribuyente, de este acto procesal debe quedar constancia, si es en cédula de notificación con firma autógrafa o si es notificación mediante el correo electrónico con firma electrónica, del contribuyente o sus representantes, por lo que entendemos una noticia de requerimiento o una actitud de lo resuelto por la Administración Tributaria.

El vocablo notificación significa en nuestro léxico como la acción y efecto de notificar ó documento que consta, señalando, que nos hace saber oficialmente al contribuyente una resolución recaída en un trámite.

En la práctica de los tribunales, la notificación es el documento mediante el cual se pone en conocimiento de los interesados una parte cualquiera de las providencias judiciales tomadas, a fin de que, dándose por enterados, sepan el estado en que se encuentran el litigio y puedan presentar los recursos legales, por no haber una Ley específica que regule las notificaciones administrativas será el Código Procesal Civil y Mercantil el que lo regule. Por regla general, la primera notificación se realiza entregando a la persona interesada el documento correspondiente, si no estuviera presente, se entrega a cualquier persona que viva en el domicilio, si el notificado se



negara a firmar la recepción del documento, se hará constar así en la diligencia extendida al efecto, en las modificación al Código Tributario, por medio del Decreto Número 03-04 del Congreso de la República, no queda constancia si el contribuyente fue debidamente notificado o en que momento fue notificado, para que de inicio el plazo para su derecho constitucional de defensa.

La notificación es el acto jurídico mediante el cual se comunica de una manera autentica a una persona determinada en este caso al contribuyente u obligado de las resoluciones de la Administración Tributaria, con todas las formalidades establecidas por la ley, esto en razón de que una resolución administrativa es procesal inexistente mientras no se haga del conocimiento del contribuyente, siendo el caso que el contribuyente se da por enterado cuando se traba embargo sobre sus bienes o cuentas bancarias sin haber podido accionar su derecho a la defensa.

La palabra notificación puede tomarse en dos sentidos en uno amplio y en otro restringido siendo estos:

- a). En latu sensu o sentido amplio, la notificación consiste en toda actividad dirigida para poner algo en conocimiento de alguien, y por tanto a la declaración de ciencia también , incluso a la actividad encaminada a hacer llegar al destinatario la declaración de voluntad.
- b). En strito sensu o sentido estricto, comprende solo la actividad dirigida a tal finalidad, que no consiste en una declaración, sino producir una condición física mediante la cual la declaración llega a ser percibida por alguien, de tal modo que se de a conocer su contenido.

Los requisitos que debe llenar la notificación, según los Artículos 66 y 67 del Código Procesal Civil y Mercantil son:

— Constar que fue debidamente notificado el obligado.



- Señalar la autoridad que lo emite.
- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- Ostentar la firma del funcionario competente y el nombre del destinatario o en este caso del contribuyente.

Dejando en claro que cuando se produce esa notificación legal comienzan a correr los términos para rebatir contra la resolución que le dio nacimiento, todas las defensas, contrataciones, excepciones o recursos legales a fin de que se modifiquen o se les deje sin efecto si la parte contraria así lo estimase, el problema en la notificación mediante el correo electrónico es, en qué momento el contribuyente es notificado, o cuando se presume que da inicio el plazo para presentar su defensa, por no quedar constancia de la entrega de la notificación al no ser un domicilio confiable la dirección del correo electrónico, por no llenar los elementos necesarios del domicilio concebido por los legisladores en los Artículos 32 al 40 del Código Civil.

La aplicación de la Informática en las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico ha de tener una regulación que adecue las instituciones jurídicas procesales a los nuevos problemas y desafíos que plantean las nuevas tecnologías de información.

La vinculación de la Informática y el Derecho va a continuar acrecentándose, corresponde a los profesionales del Derecho prever la solución a los problemas jurídicos que se han de presentar en torno al fenómeno informático.





CONCLUSIONES

1. La Administración Tributaria ha dispuesto notificar sus actos a los contribuyentes, mediante el correo electrónico, sin antes llenar las lagunas legales para la implementación de esta forma de notificar.
2. Las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico no han sido solicitadas por los contribuyentes a la Administración Tributaria, ni constituido un domicilio fiscal electrónico, para tener el mismo valor y eficacia jurídica que la cédula de notificación, asesorados por su contador o Auditor.
3. A través de la implementación de la notificación por el correo electrónico sin los mecanismos que garanticen la seguridad jurídica, hay necesidad de las notificaciones fiscales por medio de cédula y que el representante de la Administración Tributaria se presente físicamente al domicilio del contribuyente.
4. La Administración Tributaria no ha designado personal encargado de recopilar la información, confeccionar la cédula de notificación digital, para signarla con tecnología de firma digital, para garantizar la entrega, recepción y notificación del contribuyente por la Administración Tributaria.
5. La notificación fiscal electrónica en este momento no lo respalda un sistema que utilice medios electrónicos seguros, por medio de un certificado digital extendido por un tercero, que asegure la identidad del originador y del destinatario.





RECOMENDACIONES.

1. Implementar un plan piloto, durante el tiempo que se considere prudente, hasta que los contribuyentes se hayan habituado a esta forma de notificación, donde la Administración Tributaria garantice al cumplir con las normas establecidas en la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y firmas Electrónicas, la entrega de las notificaciones fiscales mediante el correo electrónico.
2. Explicar a los contribuyentes, contadores y auditores, por medio de seminarios, el uso de estos métodos tecnológicos, la creación del domicilio fiscal electrónico para recibir notificaciones e información de las actuaciones de la Administración Tributaria mediante el correo electrónico, con el mismo valor procesal de la cédula de notificación.
3. Disponer de un certificado digital válido, extendido por una autoridad certificante que permita una comunicación segura con el aplicativo informativo entre el contribuyente y la Administración Tributaria donde conste que el contribuyente ha sido debidamente notificado cumpliendo con las garantías procesales.
4. Capacitar recurso humano en la Administración Tributaria para hacer efectiva la seguridad jurídica teniendo fe pública que la firma electrónica en el certificado electrónico es del contribuyente inscrito y que por este acto procesal ha sido notificado dando inicio al plazo para presentar su legítima defensa.
5. Universalizar la utilización de los medios electrónicos de notificación fiscal adaptándose como obligatorio a todos los contribuyentes, al finalizar el plan piloto, en todos los actos y procesos de la Administración Tributaria.





BIBLIOGRAFÍA

BRAÑAS, Alfonso, **Manual de Derecho Civil**, séptima edición, Editorial Estudiantil Fénix. Guatemala, 1981.

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**, 12ª. Edición, Editorial Heliasta S.R.L. Argentina, 1996.

CASADÍO MARTÍNEZ, Claudio A. **Domicilio real, legal, procesal y fiscal un problema localizativo**. [www.legales.com/ Tratados/a/domiiliorealylegal.pdf](http://www.legales.com/Tratados/a/domiiliorealylegal.pdf) – (20/05/2008).

CHIARA GALVÁN, Eduardo Rolando. **Las notificaciones electrónicas en la administración de justicia del Perú**. <http://www.alfa-redi.org/revista/data.15/12/2008>).

Las notificaciones electrónicas en la administración de justicia <http://www.alfa-redi.org/revista/data/24-3.asp>. (10/06/2009).

Océano, **Ciencias Sociales, La Economía Real**, Editorial Océano, España 2008.

PUIG PEÑA, Federico, **Compendio de Derecho Civil Español**, Ediciones Nauta, S.A. España, 1966.

Real Academia Española, **Diccionario de la lengua española**. tomos I y II, 21ª. Edición Madrid, España, 1998.

Revista de Derecho Informático. [http:// WWW.iustel.com](http://WWW.iustel.com). (25/02/2009)

RODRIGUEZ RODRIGUEZ, Joaquín, **Curso de Derecho Mercantil**, Tomo II, Editorial Porrúa, S. A. México, 1983.



ROJAS AMANDI, Víctor Manuel, **El uso de Internet en el derecho**, Editorial Oxford, México, 1979.

SÁNCHEZ CALERO, Fernando, **Principios de Derecho Mercantil**, 3ª. Edición, Editorial Mc. Graw Hill, Madrid España, 1998.

SÁNCHEZ ALMEIDA, Carlos **La responsabilidad civil en Internet** <http://www.poderjudicial.go.cr/notificaciones/requisitos.htm>. (12/09/2009)

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo, **Derecho Tributario**, FR Editores, Guatemala, 2006.

TÉLLEZ VALDES, Julio, **Derecho Informático**, 2da. Edición, Editorial McGraw-Hill, México, 1997.

VILLEGAS LARA, René Arturo, **Derecho Mercantil Guatemalteco, Obligaciones y Contrataciones**, Tomo III, Segunda Edición. Editorial Universitaria. Universidad de San Carlos de Guatemala. 1999.

Legislación:

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

Código Civil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de Guatemala, Decreto Ley 106, 1963

Código Procesal Civil y mercantil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de Guatemala, Decreto Ley 107, 1963

Código de Notariado. Decreto Número 314 del congreso de la República de Guatemala, 1947.

Código Municipal Decreto Número 12-2002 del Congreso de la Republica de Guatemala, 2002



Código Tributario. Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
1991.

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

Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas.
Decreto Número 47-2008 Del congreso de la República de Guatemala, 2008.