

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA
DE DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS EN EL
PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

LUISA FERNANDA BARRIOS RODRIGUEZ.

GUATEMALA, FEBRERO DE 2010

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

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA
DE DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS EN EL
PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO.

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

LUISA FERNANDA BARRIOS RODRIGUEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, febrero de 2010



**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. Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V: Br. Luis Gustavo Ciraiz Estrada
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Ronaldo Amílcar Sandoval Amado
Vocal: Licda. Magda Elizabeth Montenegro
Secretario: Lic. Jorge Mario Yupe Carcamo

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Helder Ulises Gómez
Vocal: Lic. Carlos Alberto Velásquez Polanco
Secretario: Lic. Jaime Hernández Zamora

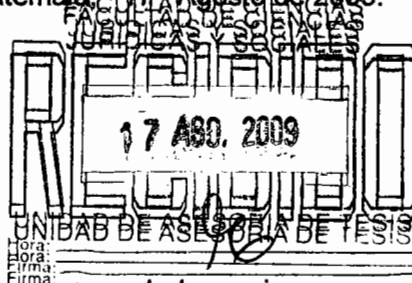
RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Lic. Francisco Monroy Pérez.
 Abogado y Notario.
 6ª Av. "A" 20-66 zona 1 3er. Nivel Oficina 2
 Ciudad de Guatemala
 Tels. 22510030 - 52924151.

Guatemala, 17 Agosto de 2009.

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



Estimado Licenciado:

En cumplimiento de la designación que se me fuera encomendada a mi persona como asesor, me permito informar que el trabajo de tesis elaborado por la bachiller: **LUISA FERNANDA BARRIOS RODRIGUEZ**, mismo que por aspectos técnicos, legales y jurídicos recomiendo el cambio de título del trabajo investigado, el cual queda de la siguiente manera: **"ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA DE DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO"** y no como se aprobó inicialmente. Y en cumplimiento de lo establecido en el Artículo 32 del Normativo respectivo procedí a efectuar la asesoría correspondiente, y como consecuencia de ello expreso lo siguiente:

DICTAMEN

El trabajo de tesis se realizó bajo mi estricta dirección técnica y durante su respectiva elaboración hice a la bachiller **LUISA FERNANDA BARRIOS RODRIGUEZ**, las recomendaciones necesarias y sugerencias que consideré necesarias, referente a la bibliografía en que se sustenta el trabajo, así como la necesidad de obtener los requisitos tanto de forma como de fondo, exigidos por el Normativo respectivo para trabajos de esta naturaleza.

En la elaboración del trabajo de investigación, la autora hace acopio en su trabajo de aspectos doctrinales relacionados con el tema y un estudio específico sobre el tema seleccionado, cumpliendo así en cada apartado de su tesis.

En definitiva el contenido del trabajo de tesis, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con la normativa respectiva, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones y recomendaciones. Por las razones anteriores estimo que el tema presentado puede ser aceptado para sustentar el examen correspondiente, previo a su graduación, por cumplir con las disposiciones emitidas para el efecto.

Deferentemente:

Lic. Francisco Monroy Pérez
 Abogado y Notario.
 Colegiado No. 6,696.

Lic. Francisco Monroy Pérez
 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, veintiuno de agosto de dos mil nueve.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) VÍCTOR RODOLFO CARRILLO CARRERA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante LUISA FERNANDA BARRIOS RODRIGUEZ, Intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA DE DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO".

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 ASESORIA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
CMCM/nmmr.

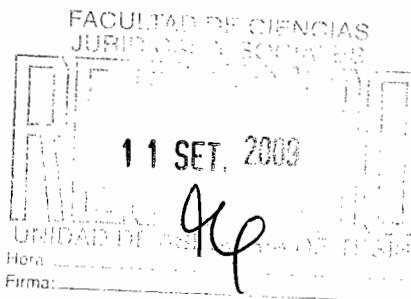


Lic. Víctor Rodolfo Carrillo Carrera.
Abogado y Notario.
Av. Reforma 2-90 Zona 9 6to. Nivel Oficina 602.
Ciudad de Guatemala
Tel. 54049269



Guatemala, 3 Septiembre de 2009.

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



Estimado Licenciado:

En cumplimiento de la designación que se me fuera encomendada a mi persona como revisor, me permito informar que el trabajo de tesis elaborado por la bachiller: **LUISA FERNANDA BARRIOS RODRIGUEZ**, investigación intitulada: "**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA DE DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**". En tal sentido, fue revisado con la participación de la estudiante, respetando el criterio y aporte personal de la sustentante, hago constar lo siguiente:

Procedí a revisar el trabajo presentado, del cual me permito concluir que efectivamente como lo indicó oportunamente su asesor en dictamen de fecha diecisiete de agosto del año dos mil nueve, el trabajo resulta de suma importancia en el ámbito tecnológico informático, propiciar el cambio cultural que exige la implantación de la evolución de las nuevas tecnologías electrónicas, y superar obstáculos de orden jurídico y cultural para la aplicación práctica de esta modalidad de medio de prueba electrónico. Por lo mismo la delimitación de reglas claras en cuanto al tema de la prueba de documentos electrónicos específicamente en el proceso contencioso administrativo tributario supone un avance en materia del derecho tributario.

Asimismo, me permito manifestar que el trabajo revisado presenta un lenguaje técnico adecuado propio de los profesionales del derecho. Del análisis del trabajo en mención se desprende que la autora sigue una línea de pensamiento bien definida que se manifiesta mediante una construcción teórica coherente que le permite concluir atinadamente en relación al tema. Así, tal como oportunamente lo señaló su asesor, el trabajo presenta un alto contenido jurídico-doctrinario marcado por la idea de modernizar el derecho tributario a modo de determinar la importancia que tiene este medio de prueba en el proceso administrativo tributario y sostener que puede un documento emitido a través de medios



electrónicos, ser considerado un medio de prueba cuando cumpla con los requisitos doctrinales y legales que se desarrollan en esta investigación.

De las conclusiones, las mismas me parecen meritorias de discusión en el ámbito jurídico y en relación a las recomendaciones me permito indicar que éstas plantean posibles soluciones para la modernización de Organismos especialmente el Sector Judicial, a mediano y a largo plazo.

Por último, en cuanto a la bibliografía consultada, puedo afirmar que la misma es suficiente y adecuada para la elaboración de la presente investigación ya que ésta incluye un listado de autores nacionales y extranjeros cada uno de los cuales se ha destacado dentro del área del derecho civil y/o mercantil, tributario, y en materia informática y la redacción es la adecuada.

Por estas razones, me permito emitir el presente **DICTAMEN FAVORABLE** ya que el trabajo revisado reúne todos los requisitos enumerados en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Agradeciendo su atención, atentamente.

Victor Rodolfo Carrillo Carrera
Abogado y Notario

Lic. Víctor Rodolfo Carrillo Carrera
Abogado y Notario.
Colegiado No. 5,522.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.

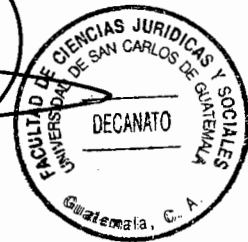


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, doce de octubre del año dos mil nueve.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante LUISA FERNANDA BARRIOS RODRIGUEZ, Titulado ANÁLISIS JURÍDICO DE LA PRUEBA DE DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO. 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/slh.





DEDICATORIA

A DIOS:

Por estar en cada segundo de mi vida, por concederme esta oportunidad de ver concluido mi sueño, y a la Virgen María, que con su manto celestial me ha protegido siempre.

A MIS ABUELITOS:

Porque sé que desde el cielo comparten esta alegría que embarga hoy mi corazón; en especial a José Antonio Barrios Ovalle (+).

A MI PADRE:

Ramón Everardo Barrios, por todos sus esfuerzos y sacrificios, para que yo pudiera lograr este sueño tan anhelado. Porque la vida no pudo premiarme con un mejor padre. Por enseñarme e inculcarme lo más importante en la vida el amor a Dios, y a la Virgen María, y los valores morales que de él he aprendido en el transcurso de mi vida.

A MI MADRE:

Dora Leticia Rodríguez de Barrios, gracias a la vida por concedérmela como mi madre. Una mujer integra, que me ha demostrado amor y que jamás en la vida podré compensar. Gracias mami por quererme tanto y

compartir conmigo mis alegrías y tristezas. Sabe que tiene un lugar privilegiado en mi corazón.

A MIS HERMANOS:

Delita y María José, por compartir conmigo consejos y brindarme su apoyo siempre. A Pedro Rodrigo y Marcos Andrés, por todas las risas y travesuras que compartimos y por estar siempre allí cuidándome; y a Carmen Laura, porque siendo la menor ha demostrado que en la vida hay que luchar por lo que uno quiere. Gracias a cada uno por contribuir para que yo pudiera realizar esta meta; los quiero mucho.

A MIS TÍOS Y TÍAS:

Gracias por el cariño demostrado, en especial a José Antonio Barrios y Anabella Muñoz de Barrios.

A MI AMIGA DE LA INFANCIA:

Carmen María Rivera, que desde niñas hemos compartido tantos momentos juntas, que son parte de los tesoros que guardo en mi corazón. Porque simplemente ha sido la mejor amiga. Gracias por hacerme ver que si hay algo valioso en la vida es la amistad.

A MIS AMIGAS:

En especial a Ada y Mariela, gracias por apoyarme siempre y brindarme su amistad sincera. Alejandra,



porque juntas hemos recorrido y luchado por ver concluido este sueño que nos unió.

A MIS AMIGOS:

En general porque su amistad representa un valor incalculable en mi vida

A LOS ESPOSOS:

Jorge Díaz Leiva y María Luisa Barrientos, porque tuve la fortuna de conocerlos. Que Dios derrame muchas bendiciones en su hogar. Gracias de corazón por todos los favores recibidos.

A LOS LICENCIADOS:

Ingrid Rivera y Welmer Gómez, por su dedicación al impartirme sus conocimientos; mi eterna gratitud.

A QUETZALTENANGO:

Mi tierra natal "...Calles bañadas de luna, que fueron la cuna de mí juventud, vengo a cantarle a mi amada la luna Plateada de mi Xelajú..." (Francisco Pérez)

A MÍ:

Alma Máter, Universidad San Carlos de Guatemala; en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, gracias por albergarme estos años y brindarme la oportunidad de pertenecer a esta casa de estudios. Al personal Administrativo en especial a Gladis, Susi y Nidia.



ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN.....	i

CAPÍTULO I

1. Proceso contencioso administrativo tributario.....	1
1.1. Antecedentes históricos.....	1
1.2. Definición.....	4
1.3. Naturaleza jurídica.....	5
1.4. Características.....	6
1.5. Finalidad jurídica.....	8
1.6. Regulación legal.....	8
1.6.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	9
1.6.2. Ley de lo Contencioso Administrativo.....	10
1.6.3. Código Tributario.....	11

CAPÍTULO II

2. Fases del proceso	13
2.1. Demanda.....	13
2.2. Emplazamiento.....	15
2.3. Excepciones previas.....	16
2.4. Contestación de la demanda.....	18
2.5. Período de prueba.....	19
2.6. Vista y sentencia.....	20
2.7. Ejecución.....	22

CAPÍTULO III

3. La prueba.....	25
-------------------	----



	Pág.
3.1. Definición.....	25
3.2. Fases de la prueba.....	26
3.2.1. Ofrecimiento.....	27
3.2.2. La aportación.....	28
3.2.3. El diligenciamiento.....	28
3.3. Medios de prueba.....	29
3.3.1. Declaración de partes.....	30
3.3.2. Declaración de testigos.....	31
3.3.3. Dictamen de experto.....	33
3.3.4. Reconocimiento judicial.....	35
3.3.5. Prueba documental.....	36
3.3.6. Exhibición de libros de contabilidad y de comercio.....	39
3.3.7. Prueba de informe.....	40
3.3.8. Medios científicos de prueba.....	41
3.3.9. Presunciones legales y humanas	43
3.4. Sistema de valoración.....	44
3.4.1. Generalidades.....	44
3.4.2. Libre convicción.....	45
3.4.3. Sana crítica.....	45
3.4.4. Legal o tasada.....	47

CAPÍTULO IV

4. La prueba en documentos electrónicos.....	49
4.1. Generalidades.....	49
4.2. Naturaleza jurídica.....	51
4.3. Concepto y definiciones.....	53
4.4. Regulación legal.....	56
4.5. Clasificación de los documentos.....	64
4.5.1. Documentos según el soporte utilizado.....	64



	Pág.
4.5.2 Documentos privados.....	66
4.5.3. Documentos públicos.....	68
4.6. Requisitos doctrinarios.....	70
4.6.1. Equivalentes funcionales.....	70
4.6.2. Integridad.....	71
4.6.3. Autenticidad.....	71
4.6.4. Confidencialidad	72
4.6.5. No repudio.....	73
4.7. Requisitos legales.....	74
4.8. Documentos que pueden ser transmitidos via electrónica.....	75
4.8.1. Declaracion jurada	75
4.8.2. Estados financieros.....	79
4.8.3. Anexos.....	81
4.9. BancaSat.....	84
4.9.1. Definición.....	84
4.9.2. Antecedentes.....	84
4.9.3. Resoluciones del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que fundamentan BancaSat.....	87
4.10. BuzonSat.....	88
4.10.1. Definición.....	88
4.11. Valor probatorio.....	89
4.12. Incidencias.....	94
CONCLUSIONES.....	97
RECOMENDACIONES.....	99
BIBLIOGRAFÍA.....	101



INTRODUCCIÓN

La motivación para abordar el tema “Análisis jurídico de la prueba de documentos electrónicos en el proceso contencioso administrativo tributario”, es para determinar la importancia de la autenticidad y seguridad de los documentos generados y transmitidos electrónicamente, me obliga hacer referencia a lo que es el novísimo como aplicación, del documento electrónico y sus efectos legales que tiene en la rutina diaria judicial del país.

En razón de lo expuesto esta investigación radica en analizar los documentos electrónicos los cuales se fundamentan en el Artículo 105 del Código Tributario, ello con el objeto de establecer la importancia que tiene este medio de prueba, en el proceso contencioso administrativo tributario y sostener que un documento emitido a través de medios electrónicos, tendrá valor probatorio cuando cumpla con los requisitos doctrinales y legales.

La hipótesis formulada es que: los documentos transmitidos vía electrónica por el contribuyente a la administración tributaria, o viceversa, cuando ésta los certifica y los aporta a juicio se tienen por auténticos y de pleno valor probatorio, salvo prueba en contrario.

Los objetivos trazados fueron: establecer, mediante un análisis jurídico, si las declaraciones, anexos, informaciones o notificaciones presentadas o realizadas por

vía electrónica son considerados documentos electrónicos y si la certificación que en papel imprime la Superintendencia de Administración Tributaria de éstos, se tienen por auténticos y de pleno valor probatorio. Identificar el servicio que presta la Superintendencia de Administración Tributaria para la transmisión de datos por la vía electrónica. Identificar doctrinaria y jurídicamente los elementos característicos de los documentos electrónicos.

Los métodos utilizados para el desarrollo del este trabajo fueron: científico, analítico o sintético, inductivo y deductivo, empleando las técnicas de investigación como la bibliográfica, recolección de material, organización y análisis del material.

Este trabajo está integrado por cuatro capítulos; el primer capítulo, desarrolla aspectos generales del proceso contencioso administrativo tributario; el segundo, las fases del proceso; el tercero la prueba en el proceso contencioso administrativo tributario; y, el último capítulo un análisis jurídico doctrinario de los documentos electrónicos como prueba.

La presente investigación se enfoca fundamentalmente, en los documentos electrónicos como medios probatorios; y la necesidad de que los jueces amplíen sus criterios en base a los adelantos de la tecnología informática, pues de nada servirá que las partes los utilicen como medios de prueba, si los hombres y mujeres encargados de la resolución de los conflictos, se cierran a apreciarlos en todo su valor probatorio, por desconocimiento o desconfianza.



CAPÍTULO I

1. Proceso contencioso administrativo tributario

1.1. Antecedentes históricos

Desde tiempos remotos ha existido la imposición de tributos, los cuales dada que la ubicación de los bienes era diferente de la residencia de los propietarios, eran las autoridades quienes ejercían el poder impositivo en cada lugar; tomando en cuenta el lugar en donde se encontraban dichos bienes y aquel en donde el propietario residía. Por lo que esto produjo lo que se conoce como la doble imposición sobre un mismo sujeto.

Antes del año de 1914, no se había firmado ningún tratado de doble imposición que fundamentalmente tuviera por objeto el de regular la imposición sobre la renta y las sociedades. Con el Tratado suscrito en Roma el seis de abril de 1922, para evitar la doble tributación de impuestos directos entre Austria, Hungría, Italia, Polonia, Rumania y Yugoslavia, que prosperó en solo dos de los países signatarios. Actualmente tienen vigencia diversos tratados que abordan determinados aspectos de la tributación entre las partes contratantes. De lo anterior expuesto se establece que el proceso contencioso administrativo tributario se ha instituido desde antes de la época del cristianismo, el cual tiene como fin recabar impuestos para que el Estado pueda cumplir con su propósito primordial que



es la realización del bien común de sus habitantes, así es como se originaron los impuestos y a partir de éstos surge el proceso, que era el medio utilizado para recabar tributos pagados por los ciudadanos en esa época.

En Guatemala, aparece regulado por primera vez el proceso contencioso administrativo, en las reformas de la Constitución de la República de Guatemala de 1927. En el Artículo seis que posteriormente reformó el Artículo 17 de la Constitución Política de la República de Centro América, en la cual se estableció que una ley regularía lo relativo a la jurisdicción contencioso administrativo, los tribunales que la ejercerían, su organización, competencia y orden de procedimientos de esta naturaleza.

En las disposiciones transitorias de las reformas citadas, se dispuso que la asamblea legislativa emitiera la ley relacionada a la jurisdicción contencioso administrativo, en cumplimiento de dicho mandato, ésta emitió la primera Ley de lo Contencioso Administrativo el 28 de mayo de 1928 a través del Decreto Número 1550 que contenía 42 Artículos relacionados con el objeto de la ley, la organización del tribunal de lo contencioso administrativo, las partes, el procedimiento y sobre el tribunal de conflictos de jurisdicción posteriormente a través de las reformas a la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 23, decretada el 11 de julio de 1935 que reformó el Artículo 85 de la Constitución Política de la República de Centroamérica, en ella se reguló que cuando el Organismo Ejecutivo, procediera como parte en algún negocio, caso de contienda



sobre actos o resoluciones administrativas conocería el tribunal de lo contencioso administrativo. Por medio de dicha reforma se delimitó constitucionalmente la competencia del tribunal de lo contencioso administrativo. Posteriormente se emitió el Decreto Número 1881 Ley de lo Contencioso Administrativo el veintiocho de septiembre de mil novecientos treinta y seis, derogando el Decreto 1550 de la Asamblea Legislativa. Ésta estableció los recursos de revocatoria y reposición previos al contencioso administrativo y reguló de una manera más detallada el llamado recurso de lo contencioso administrativo.

La Constitución de la República de Guatemala decretada el once de marzo de mil novecientos cuarenta y cinco, introdujo dos grandes avances a la jurisdicción contencioso administrativa. Otorgó la oportunidad de impugnar las sentencias de lo contencioso administrativo por medio del recurso extraordinario de casación, lo que anteriormente no procedía, cuando el tribunal de lo contencioso administrativo incurría en algún error que afectaba el fondo del asunto, el administrado quedaba en total estado de indefensión ya que, por ser éste un proceso en única competencia al tribunal de lo contencioso administrativo para conocer de inconstitucionalidades en caso concreto. Lo que garantizaba el pleno goce del derecho de defensa del administrado, ya que a través de la impugnación de inconstitucionalidad de leyes en caso concreto, se logra la inaplicabilidad de una ley al caso específico.

La Constitución de 1956, además de normar lo relativo a la jurisdicción contenciosa administrativa, reguló lo referente a la integración de los miembros del tribunal de lo contencioso administrativo, a quienes se les dio la categoría de magistrados de la Corte de Apelaciones, en el año 1956 no hubo cambios trascendentales dignos de mencionar en relación a este aspecto.

La Constitución Política de la República de Guatemala, promulgada el 31 de mayo de 1985, establece que la función del tribunal de lo contencioso administrativo es la de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos de concesiones administrativas. Asimismo, regula que para recurrir a este tribunal no será necesario ningún pago o caución previa y que contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación.

1.2. Definición

Caballenas define como proceso contencioso administrativo tributario: “La serie de actos y diligencias que regulan el despacho de los asuntos ante la administración pública, en la modalidad gubernativa cuya expresión la constituye el expediente”.¹

¹ Cabanellas, Guillermo, **Diccionario de derecho usual**, Tomo II, Pág. 356



Héctor B. Villegas, define al proceso contencioso administrativo tributario como: “El conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación de la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la formal en que el fisco desea efectivizar, a la validez constitucional de los preceptos normativos que rigen tal obligación, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, a las infracciones que atribuye y a las sanciones que en su consecuencia aplica; e incluso en relación a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la retribución de las cantidades indebidamente pagadas al fisco”.²

Podemos concluir que el proceso contencioso administrativo tributario es de orden jurisdiccional que se encarga de controlar la correcta actuación de la administración tributaria, con plena sujeción a la ley, al derecho; así como de la resolución de los posibles conflictos entre la administración y los ciudadanos en materia tributaria, que surge derivada de la obligación tributaria.

1.3. Naturaleza jurídica

Para determinar la naturaleza jurídica del proceso que es objeto de estudio es importante señalar que la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que su función principal es la de contralor de la juridicidad, de la administración pública. La ley de lo Contencioso Administrativo del Decreto Número

² Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 67

119-96 del Congreso de la República, regula en su Artículo 18: “Naturaleza.- El proceso contencioso administrativo será de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos suspensivos, salvo para casos concretos excepcionales en que el tribunal decida lo contrario, en la misma resolución que admita para su trámite la demanda siempre que lo considere indispensable y que de no hacerlo se causen daños irreparables a las partes”.

De la norma ordinaria transcrita se observa que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo tributario, es el de ser un verdadero proceso, puesto que existe una serie de conflictos entre el sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria que se deriva de la determinación que efectuó el contribuyente en un periodo de imposición y que la administración tributaria verifica el cumplimiento de su obligación.

El presente proceso se caracteriza por ser de única instancia, carece de efectos suspensivos entendiéndose por consiguiente que en dicho proceso no procede el recurso de apelación. Debido a que es un tribunal colegiado, y es un proceso de conocimiento.

1.4. Características

Dentro de las características más importantes del contencioso administrativo, se encuentra:

- a) Que se trata de un verdadero proceso de conocimiento.

- b) Es un proceso que se conoce y se resuelve dentro de un órgano jurisdiccional (tribunal de contencioso administrativo), es importante indicar, que según el Acuerdo Número 30-92 de la Corte Suprema de Justicia, creó la sala segunda de lo contencioso administrativo, para conocer conflictos en materia tributaria; y posteriormente en el Acuerdo Número 16-2003 se crea la sala tercera contencioso administrativa tributaria; ambas con sede en la ciudad de Guatemala. Los asuntos tributarios son conocidos por tres salas contenciosas del tribunal de lo contencioso administrativo, integradas por tres magistrados titulares, y tres suplentes, éstas son las salas segunda, tercera y cuarta del tribunal de lo contencioso administrativo, se trata de salas con competencia especial en materia tributaria.
- c) Su competencia está dirigida a conocer de las controversias que surgen de las relaciones que se dan entre la administración pública y los particulares en materia tributaria.
- d) Es de única instancia.
- e) Previamente debieron agotarse los recursos administrativos.
- f) La resolución administrativa debe haber causado estado.
- g) El plazo del contribuyente para interponerlo es de treinta días después de haberse declarado sin lugar el recurso de revocatoria o de reposición según sea el caso, dictadas por el Directorio de la Administración Tributaria o bien por el Ministerio de Finanzas Públicas; también es procedente al haberse configurado el silencio administrativo negativo.



1.5. Finalidad

La finalidad del proceso contencioso administrativo tributario está regulada en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública, lo que implica que la administración debe fundamentar su actuación en base al principio de juridicidad ya que con éste el funcionario público tiene un marco más amplio para actuar y al resolver en base a la aplicación del derecho como ciencia y no solo con su normativa sino que con los principios e instituciones doctrinarias del derecho administrativo.

Al actuar en sentido contrario implicaría constreñir la función jurisdiccional de dicho tribunal, actuar con abuso de poder o con desviación de poder, el acto se convierte en anulable.

1.6. Regulación legal

El proceso contencioso administrativo tributario, es el medio de control judicial ejercido por el particular ante el tribunal contencioso administrativo, con el objeto de que el órgano jurisdiccional verifique la juridicidad y legalidad del acto administrativo y el cual se encuentra regulado es distintos ordenamientos jurídicos que a continuación se exponen.



1.6.1. Constitución Política de la República de Guatemala

El proceso de lo contencioso administrativo se encuentra regulado en la Constitución Política en su Artículo 221 el que establece al respecto: “Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. Su función será la de Contralor de la Juridicidad, de la administración pública tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas ...” este artículo señala uno de los principios fundamentales de la función administrativa el principio de juridicidad (juricidad), que se define como: aquella tendencia o criterio favorable al predominio de las soluciones de estricto derecho en los asuntos políticos o sociales.

Someter los actos, decisiones o resoluciones de la administración pública al derecho; lo que significa que a través de este principio el órgano administrativo tiene un campo más amplio para poder actuar, pues fundamentalmente la actuación del funcionario público debe buscar primero la norma jurídica, pero a falta de precepto de carácter legal podrá aplicar los principios del derecho administrativo y como última instancia las instituciones doctrinarias del derecho administrativo.

Es preciso señalar que la Constitución vigente, le otorga funciones de contralor de juridicidad. Esto obliga a aplicar sucesiva y jerarquizadamente la Constitución y las leyes constitucionales; las leyes ordinarias administrativas, reglamentos y acuerdos, las leyes civiles o comunes; los principios generales del derecho y los principios del Derecho Administrativo y confrontar el acto o resolución administrativa frente a cada uno de ellos, para determinar si está o no dotado de juridicidad.

1.6.2. Ley de lo Contencioso Administrativo

Este proceso se encuentra regulado en una ley ordinaria: Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto 119-96 del Congreso de la República, que norma la fase judicial del mismo y el procedimiento completo de este medio de control judicial. Se interpone el proceso contencioso administrativo en un plazo de tres meses, el cual inicia a contarse a partir del día siguiente de la última notificación emitida por la administración pública y que resuelve el recurso de revocatoria y reposición, según el caso, la cual deja firme la resolución emitida en la vía gubernativa.

Para plantear este proceso deberá reunir los requisitos preceptuados por el Artículo 20 de la ley citada anteriormente. Este proceso tiene la característica de ser poco formalista, como lo regula el Artículo 31; en el caso de presentar el



memorial de demanda, errores o deficiencias que a juicio del tribunal sean subsanables, se señalará plazo para que el demandante lo enmiende.

Es importante enfatizar que las disposiciones no previstas en esta ley para resolver el proceso contencioso administrativo, regirá supletoriamente la ley del Organismo Judicial y el Código Procesal Civil y Mercantil, en lo que fuere aplicables y compatibles con la naturaleza de este procedimiento especial, esto de conformidad con el Artículo 26 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

1.6.3. Código Tributario

Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario como ley especial regula el proceso contencioso administrativo tributario. El tiempo para su interposición se encuentra regulado en el Artículo 161 del Código Tributario; norma legal que establece el plazo de treinta días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición en su caso.

La última notificación es clave para iniciar la cuenta para su interposición debido a que es más de una parte o interesado en el asunto; en la práctica, la resolución del recurso administrativo se notifica tanto al contribuyente como a la

Procuraduría General de la Nación, debido a que es el órgano que representa los intereses del Estado.

Con relación al procedimiento llevado ante el órgano jurisdiccional competente y los medios de prueba que puedan proponerse y todas las notificaciones que de conformidad con la ley deben llevarse a cabo se rigen por lo establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial, de conformidad con el Código Tributario Artículo 168: " Normas aplicables. En todo lo relativo en esta Ley para resolver el recurso contencioso administrativo se aplicarán las normas contenidas en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República, y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 del Jefe de Estado, y la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89 del Congreso de la República, y sus reformas".

Este proceso nace con el objeto de contar con órganos de resolución especializada e independiente que sustituyan a los jueces comunes en las controversias entre administración y los ciudadanos y verifiquen la juridicidad y legalidad del acto administrativo.



CAPÍTULO II

2. Fases del proceso

2.1. Demanda

La demanda judicial es, en términos generales, toda petición formulada ante un tribunal de justicia y, en sentido estricto, aquel medio a través del cual una persona expone sus pretensiones a un tribunal iniciando así un proceso (civil, de familia, mercantil, laboral, contencioso-administrativo, etc.)

Doctrinariamente, siguiendo a Hugo Alsina, se le considera: “Un medio hábil para ejercer el derecho a la acción, siendo la forma común de ejercitarlo. En la mayoría de los sistemas debe ser escrita, aunque excepcionalmente puede ser verbal, en algunos procedimientos orales.”³

Presentada ante el tribunal competente, la demanda debe ser acogida a tramitación, mediante una resolución, debiendo emplazarse al demandado (o sea, notificársele y dándole un plazo para contestar tal demanda). En pocas palabras la demanda es la pretensión de una persona (actor del proceso) exigiendo hacer valer la misma.

En sentido jurídico-procesal, el término demanda tiene dos significados:

- a. La demanda es el acto de parte que inicia el proceso.

³ Alsina, Hugo. **Derecho Procesal Civil**. Pág. 225

- b. La demanda es el acto en el que el actor ejercita su derecho a la tutela judicial efectiva, afirma la acción que ejercita y solicita una tutela jurisdiccional concreta.

El Artículo 30 regula: “El memorial de demanda podrá presentarse directamente a la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo a la cual vaya dirigido, o a un Juzgado de Primera Instancia departamental, quien lo trasladará al tribunal que deba conocer de él”.

Actualmente la demanda tributaria, se presenta en el centro de servicios auxiliares del organismo judicial , y éste se encarga de la distribución equitativa e inmediata de las demandas y solicitudes en materia tributaria, corresponde a las salas segunda, tercera y quinta del tribunal de lo contencioso administrativo tributario.

La demanda constituye el primer acto que inicia la relación procesal; el contenido de la demanda se encuentra regulado en el Artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. Este escrito se redacta en papel bond y se acompaña de tantas copias como partes interesadas intervengan, todas firmadas por el demandante y sus auxiliares.

El Artículo 29 establece Documentos.- “El actor acompañará los documentos en funde su derecho, siempre que estén en su poder; caso contrario, indicará el



lugar donde se encuentren o persona que los tenga en su poder, para que el tribunal los requiera en la resolución que le dé trámite a la demanda”.

2.2. Emplazamiento

Significa el acto de emplazar, esta palabra a su vez, quiere decir dar un plazo, citar a una persona, ordenar que comparezca ante el juez o el tribunal, llamar a juicio al demandado. Es un elemento de la jurisdicción mediante el cual se faculta al órgano jurisdiccional citar a las partes a juicio o también, se puede decir que es llamamiento que hace el tribunal a las partes para que acudan ante su presencia para que tome una actitud de un acto que suele perjudicarlo, en el medio y hora que se le designa.

Este emplazamiento se dispone que se haga mediante una citación, a través de la resolución que admite para su trámite la demanda, mediante un auto.

En el proceso contencioso administrativo tributario, se tiene como partes al órgano administrativo que emitió la resolución que deja firme las vías administrativas como la Procuraduría General de la Nación y a los terceros que aparecieren dentro del expediente administrativo.

Si la demanda llena los requisitos, solicita mediante oficio a la Superintendencia de Administración Tributaria el expediente, bajo apercibimiento que en caso de

incumplimiento se certifique lo conducente. El Artículo 32 último párrafo de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece que la institución administrativa podrá presentar el expediente administrativo en cualquier estado del proceso.

Recibido o no el expediente el tribunal dicta la resolución por la cual la admite la demanda para su trámite y señala audiencia que por quince días se les da a las partes a la Superintendencia de Administración Tributaria, Procuraduría General de la Nación, la Contraloría General de Cuentas cuando se trate asuntos relacionados con la Hacienda Pública.

2.3. Excepciones previas

Definir las excepciones que pueden ser alegadas por el demandado en un proceso dice Eduardo J. Couture: “cuando se examina el problema de los presupuestos procesales en relación con el de las excepciones se comprueba que en múltiples casos la excepción es un medio legal de denunciar al juez la falta de presupuesto necesarios para la validez del juicio”⁴.

La Ley de lo Contencioso Administrativo, en su Artículo 36 enumera clases de excepciones previas las cuales pueden plantearse en el contencioso común y el contencioso tributario; que pueden hacer valer, en el momento del emplazamiento. Las excepciones previas como su nombre lo indica dilatan el proceso y son

⁴ Couture J. Eduardo. **Fundamento de derecho procesal civil**. Pág.112

presentadas y resueltas antes de dar inicio el proceso mismo, no atacan el fondo del asunto de las pretensiones que se quiere hacer valer dentro del proceso.

Las perentorias no son defensa sobre el proceso en si, sino que sobre el derecho que se quiere hacer valer dentro del proceso, razón por la cual estas excepciones se resuelven en sentencia y se presentan con la contestación de la demanda, porque atacan el fondo del asunto.

Las excepciones debieran plantearse sin mayores formalismos puesto que su fundamento es suficiente argumento para declarar la procedencia o improcedencia del proceso, esto pondría de manifiesto la necesidad de que el proceso contencioso sea lo más rápido y económico posible; bastaría únicamente con dar trámite al escrito y dictar la resolución, teniendo a la vista el alegato del interesado y las pruebas aportadas o sugeridas al tribunal; puesto que el trámite de incidente persigue dilatar y postergar la contestación de la demanda, en cuanto ésta contenga defectos de forma y fondo.

Sin embargo la ley dispone que se tramiten en incidente, el cual, se substanciará en la misma pieza del proceso principal, según el Artículo 36 la Ley de lo Contencioso Administrativo. Por lo anterior expuesto son aplicables dichas disposiciones al proceso contencioso administrativo tributario, atendiendo a lo dispuesto en el Artículo 168 del Código Tributario.



2.4. Contestación de la demanda

La contestación de la demanda es el acto procesal mediante el cual el demandado opone sus excepciones y defensas respecto de una demanda. La contestación de la demanda tiene la misma importancia para el demandado que la demanda para el demandante; al estar firme la resolución que declara sin lugar las excepciones previas, la demanda deberá ser contestada dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la resolución recaída en el incidente.

Según se establece en el último párrafo del Artículo 36 de la Ley de Contencioso Administrativo, que regula: “Contestación de la demanda.- La demanda puede contestarse en negativa o positivamente. Si todos los emplazados se allanaren, se procederá a dictar sentencia; el memorial de allanamiento podrá presentarse con firma legalizada, en caso contrario deberá ratificarse; la contestación negativa de la demanda, deberá ser razonada en cuanto a sus fundamentos de hecho y derecho”. Las excepciones perentorias se interponen en el memorial de contestación negativa de la demanda y se resuelven en sentencia.

Luego de transcurrido el tiempo para contestar la demanda se encuentra un aspecto relevante en cuanto a la prueba, puesto que aquí es donde las partes que se hayan apersonado al proceso deben proponer nuevamente sus medios de prueba, puesto que inicialmente lo hicieron en la demanda o en la contestación de la

misma, y las cuales se aportarán dentro del proceso contencioso administrativo tributario, deben ser individualizadas y solicitar la apertura a prueba.

2.5. Período de prueba

La prueba, en Derecho, es la actividad necesaria que implica demostrar la verdad de un hecho, su existencia o contenido según los medios establecidos por la ley, salvo disposición legal diferente. La carga u obligación de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice afirmando hechos impeditivos, modificatorios o extintivos.

En el proceso contencioso administrativo tributario, el Artículo 143 del Código Tributario establece que el plazo de prueba es de treinta días. Pero puede ocurrir un vencimiento anticipado, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten, como lo establece el mismo artículo; el cual regula que no se admitirán las pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aun éstas no se hubiesen ofrecido. Cuando la cuestión sea de derecho o existan suficientes elementos de convicción, puede omitirse la apertura a prueba.

La carga u obligación de probar es soportada y corresponde a las partes quienes en esta etapa procesal tienen la oportunidad de introducir los medios de pruebas

ofrecidos, para probar los hechos que configuran su pretensión o desvirtuar los hechos expuestos del actor de la misma.

Sin embargo, por aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Mercantil, Artículo 183, podrán hacerse comprobaciones de oficio, por ejemplo el requerimiento de informes a las oficinas públicas, Artículo 191, o en los medios científicos de prueba. La Ley de lo Contencioso Administrativo y el Código Tributario, no enumera los medios de prueba específicos, por lo que supletoriamente se acude al Código Procesal Civil y Mercantil.

2.6. Vista y sentencia

Vencido el período probatorio el proceso entra en estado de resolver y el tribunal desde el momento que ha transcurrido los treinta días, podrá finalizar el proceso y señalar el día y hora para la vista regulado en el Artículo 43 de la Ley de lo Contencioso Administrativo; en esta se tendrá la oportunidad de presentar las últimas alegaciones que constituyen un acto procesal por tratarse de una declaración de voluntad que produce determinados efectos jurídicos procesales, antes que el tribunal dicte la sentencia que en derecho corresponde, esto en un plazo de quince días.

El artículo anteriormente citado no regula el plazo, circunstancia por la cual con fundamento en el Artículo 26 de dicha ley permite la integración del Artículo 142 de



la Ley del Organismo Judicial, el cual establece: "Plazo para resolver. Las providencias o decretos deben dictarse a más tardar al día siguiente de que reciban las solicitudes; los autos dentro de tres días; las sentencias dentro de los quince días después de la vista, y ésta se verificara dentro de los quince días después de que se termine la tramitación del asunto, salvo que en leyes especiales se establezca plazos diferentes, en cuyo caso se estará a lo dicho en esas leyes".

En el proceso contencioso administrativo tributario, vencido el plazo de la vista la administración tributaria, si lo estima necesario, podrá de oficio o a petición de parte practicar diligencias para mejor resolver; en el plazo de quince días contra esta resolución no cabrá recurso alguno según lo regula el Artículo 144 del Código Tributario.

Examinada en su totalidad la juridicidad del acto o resolución cuestionada se emite la sentencia acto procesal por excelencia de los que están atribuidos al órgano jurisdiccional. Mediante ella termina normalmente el proceso y cumple el estado la delicada tarea de actuar del derecho objetivo, pero la cual puede revocar, confirmar, modificar la resolución administrativa que se impugna.

2.7. Ejecución

La sentencia se dicta en el plazo de quince días examinada en su totalidad la juridicidad del acto o resolución cuestionada pudiendo revocar, confirmar y modificar de esta forma decidir todas las cuestiones controvertidas en el proceso, la Ley de lo Contencioso Administrativo en el Artículo 47 indica al quedar firme la sentencia contenciosa, el expediente regresa a la organización administrativa acompañado de la certificación de lo resuelto y en la misma, se señala un plazo prudencial para la ejecución.

El Artículo 48 no especifica el plazo solo hace mención en cuanto a que la sentencia señalará un plazo prudencial al órgano administrativo que corresponda, para que ejecute lo resuelto.

La sentencia es ejecutable en vía de apremio ante los tribunales competentes del ramo civil o ante la competencia económica coactiva, según sea el caso. Por consiguiente si el ejecutante es particular se hará a través de la ejecución en vía de apremio según lo regula el Artículo 294 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Si el ejecutante fuera el Estado será por medio de un juicio económico coactivo según lo regula el Código Tributario en su Artículo 171. Las demandas económicas coactivas se presentan y las ejecuta un tribunal de lo económico coactivo, pero

en la práctica, es un proceso engorroso, que la administración pública debe soportar para obtener el pago de las deudas de clientes morosos y deudores de toda clase.





CAPÍTULO III

3. La prueba

3.1. Definición

Couture definiendo la prueba en un sentido procesal la concibe como: "un medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el juicio".⁵

Guasp define a la prueba "como aquella actividad que desarrollan las partes con el tribunal para que éste adquiera el convencimiento de la verdad o certeza de un hecho o afirmación fáctica o para fijarlos como ciertos a los efectos del proceso".⁶

Alsina, define la prueba como: "la comprobación judicial por los modos que la ley establece, de la verdad de un hecho controvertido del cual depende el derecho que se pretende".⁷

Por consiguiente señalo que la prueba es un elemento esencial en los procesos, ya que es necesario demostrar, por una parte, la existencia de los hechos en que los litigantes fundan sus pretensiones, y por la otra, la verdad de las afirmaciones y razonamientos formulados por ellos. Los cuales tienen por finalidad convencer al

⁵ Couture, Eduardo J. **Fundamentos**. Pág. 125

⁶ Guasp, Jaime. **Comentarios**. Tomo II, Pág.361-362

⁷ Alsina, Hugo. **Tratado**. Tomo III, Pág., 225

juez o tribunal de la existencia o inexistencia de los datos procesales que han servido de fundamento en la decisión de éste en el proceso.

3.2. Fases de la prueba

El procedimiento probatorio, comprende las actividades procesales que se despliegan para la práctica de la prueba, su recepción y en los requisitos que debe llenar dichas actividades y que tienen por objeto constituir la prueba: el ofrecimiento, la aportación, el diligenciamiento y la valoración. El procedimiento de cada uno de los medios de prueba, existe una parte de ese procedimiento que es común a todos los medios. Pero es importante advertir que la prueba y su procedimiento, no son siempre necesarias, lo cual es algo extraño, un proceso sin prueba; pero existe la posibilidad y el Artículo 123 del Código Procesal Civil y Mercantil, el mismo alude cuando dice que se abrirá a prueba el proceso si existen hechos controvertidos, lo que supone que si no hay hechos controvertidos no es necesaria.

El proceso administrativo tributario, se rige por los mismos principios que regulan la fase probatoria en el proceso civil. Ello determina que, en principio, serán aplicables al proceso administrativo todas las normas del Código Procesal Civil y Mercantil relativas al procedimiento probatorio común, a los diferentes medios de prueba, la carga y valoración de la prueba.



3.2.1. El ofrecimiento

Es la primera fase, que consiste, en un anuncio de la prueba que se define como un acto que deben hacer las partes, que precisan los medios de prueba que desean practicar en el proceso, y los cuales deben proponerse en la demanda y/o en la contestación de la demanda; se produce conjuntamente con la petición de apertura del proceso a prueba.

En el caso del proceso contencioso administrativo tributario si la prueba es pedida por el actor deberá ofrecerla en su demanda e individualizar los medios de prueba que va a presentar dentro del proceso; en el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria el ofrecimiento de la prueba debe hacerlo al evacuar la audiencia en el emplazamiento o cuando le corresponda contestar la demanda. La Ley de lo Contencioso Administrativo, hace referencia en el Artículo 28 el contenido del memorial de demanda, el numeral VII indica: "El ofrecimiento de los medios de prueba que rendirá".

En el caso de la contestación de demanda el Artículo 38 no regula nada al respecto; lo que para el efecto el Artículo 26 de La Ley de lo Contencioso Administrativo y el Artículo 168 del Código Tributario permite la integración de normas y en virtud que el Código Procesal Civil y Mercantil en su Artículo 118 regula que la contestación de la demanda deberá llenar los mismos requisitos del escrito de demanda.



3.2.2. La aportación

La posibilidad de la aportación de la prueba ante los tribunales deberá hacerse dentro del período de prueba, en donde los sujetos procesales ponen a disposición del tribunal o juez; sus medios de prueba previamente ofrecidos en la demanda o en su contestación. El juez, previo examen de los requisitos necesarios, determina los medios de prueba que, entre los propuestos por las partes, deben practicarse en el proceso; si las partes no hubiesen ofrecido en su oportunidad medios de prueba con los cuales se pretendía probar su afirmación, ya no podrán rendir al tribunal éstos.

Aquí es donde surgen las facultades negativas o positivas del juez o tribunal, quien puede rechazar o admitir un medio de prueba propuesto por una de las partes, pero además puede de oficio ordenar la práctica de medios de prueba, cuando para ello exista norma expresa que así lo determine.

3.2.3. El diligenciamiento

Esta etapa consiste en desarrollar los medios de prueba que deben ser diligenciados y los que son obligatorios por el tribunal diligenciar por aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Mercantil por ejemplo, reconocimiento judicial, requerimiento de informes a las oficinas públicas, medios científicos de prueba, dictamen de expertos, etc.

Dentro del período de prueba que es de treinta días, es donde deben diligenciarse las pruebas, que se han propuesto en la demanda o en la contestación de la demanda o las que ya existieren dentro del expediente administrativo; en este último caso cuando a juicio del tribunal existan suficientes elementos de convicción o la cuestión sea de puro derecho en el expediente el tribunal puede decretar no abrir a prueba el proceso.

3.3. Medios de prueba

Son instrumentos que llegan a producir la convicción del juez, de la existencia o inexistencia de determinados hechos, los cuales pueden ser tanto personas, cosas, acaecimientos. Las normas que regulan el proceso, tanto la ley de lo Contencioso Administrativo, como el Código Tributario, no enuncia medios de pruebas, dejando para su efecto la integración de normas; la primera ley lo hace en su Artículo 26, y el Código en su Artículo 168.

La aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Mercantil hace que éste domine en su totalidad la etapa probatoria. Por lo que los medios probatorios regulados en el Artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil serán los que las partes puedan utilizar con la finalidad de acreditar los hechos expuestos.



3.3.1. Declaración de partes

Este medio de prueba se encuentra regulado en los Artículos del 130 al 141 del Código Procesal Civil y Mercantil. En el sistema judicial guatemalteco, resulta evidente que la confesión debe producirse ante juez competente, es por ello que se desprende que presentada ante juez incompetente no pasa de ser una confesión extrajudicial; se deduce que solamente las partes pueden prestar confesión, desde luego que alude a que todo litigante está obligado a declarar, bajo juramento, en cualquier estado del juicio. En primera instancia y hasta el día de la vista en la segunda, cuando así lo solicitare el contrario, sin que por esto se suspenda el curso del proceso; como lo regula el Artículo 130 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Sujetos de la confesión son las partes, con la peculiaridad de que el declarante no es solo el sujeto pasivo de la prueba, sino la fuente misma de quien directamente proviene la verdad de los hechos controvertidos. El Código Procesal Civil y Mercantil, en su Artículo 132, preceptúa que "las partes están obligadas a absolver personalmente las posiciones cuando así lo exija el que las articula o cuando el apoderado ignore los hechos". Ignorar el apoderado los hechos, no libera al absolvente de la carga de comparecer personalmente. Guasp, define la confesión como "cualquier declaración de las partes que desempeñe una función probatoria dentro del proceso".⁸

⁸Guasp, Jaime. **Derecho procesal**. Pág. 423-424



Objeto de la confesión o la declaración de parte, son los hechos expuestos en la demanda y su contestación que sean controvertidos y legalmente posibles. Pero los hechos objeto de la confesión, deben reunir un requisito: que sean hechos personales del confesante y favorables a quien los invoca: "las posiciones (Artículo 133 del Código Procesal Civil y Mercantil) versarán sobre hechos personales del absolvente o sobre el conocimiento de un hecho... Las preguntas deben referirse a hechos controvertidos en el proceso. El juez deberá ser escrupuloso en el cumplimiento de este precepto". Como se observa el Código extiende el objeto de la confesión no solo al hecho personal sino también al conocimiento que sobre un hecho se tenga.

Se hace importante mencionar que en el proceso contencioso administrativo tributario este medio de prueba no es muy utilizado; puesto que son asuntos de cumplimiento de la obligación tributaria, por consiguiente toda la actividad del contribuyente está relacionada con sus ingresos y egresos, la cual se encuentra documentada en el expediente administrativo y consecuentemente esta prueba es la que el tribunal debe revisar para determinar la procedencia o improcedencia de los ajustes efectuados al sujeto pasivo de la obligación tributaria, la cual es la facultada para probar en juicio.

3.3.2. Declaración de testigos

Se encuentra regulado del Artículo 142 al 163 del Código Procesal Civil y Mercantil, este medio de prueba es conocido también como prueba testimonial, Alsina al

referirse a la prueba de testigos señala: “testigo es toda persona capaz, extraña al juicio, que es llamada a declarar sobre hechos que han caído bajo dominio de sus sentidos”.⁹

Ésta se caracteriza por ser una prueba circunstancial, porque el testigo declara fundamentalmente sobre hechos de terceros, a cuya consecuencias jurídicas no se halla vinculado, generalmente conoce los hechos de modo accidental, ocasional y no de propósito. La declaración de un testigo debe versar sobre hechos, no debe tener ninguna relación con la litis, y ningún interés en ella, porque de otra manera, aun cuando declare sobre el hecho, se desvirtúa su objetivo.

Es uno de los medios de prueba más usados en los procesos, y por consiguiente uno de los más complejos. La valoración de la prueba testimonial, se regula en el Artículo 161 del Código Procesal Civil y Mercantil, conforme a las reglas de la sana crítica; exige reflexionar sobre el significado y alcance de este criterio de valoración probatoria, puesto que este medio de prueba se enfoca específicamente en conocer las verdades históricas o hechos que determinadas personas percibieron.

En este punto el testigo se caracteriza porque los hechos los conoce indirectamente y no directamente. Para su admisión debe haber sido propuesta en su oportunidad legal en la demanda o en la contestación; debe individualizarse al testigo y notificarse del día y hora en que rinda su declaración; en el caso de no

⁹ Alsina, Hugo. **Ob. Cit.** Pág., 532

comparecer y negarse a declarar, el juez puede hacer uso de medios de apremio para obligarlo a declarar.

La diligencia se inicia con la protesta de verdad que se exige a los testigos, después de está se separan a los testigos con el fin que no se comuniquen, y se toma a cada testigo su declaración, concluido este se procede a su interrogatorio, al finalizar firman su declaración que no puede ser modificada.

En el proceso contencioso administrativo tributario este tipo de prueba testimonial no es muy recomendable por la naturaleza de este tipo de proceso y porque se trata de asuntos de cumplimiento de la obligación tributaria; en el que se desarrolla un procedimiento administrativo, por lo que existe constancia de las actuaciones ya sea de forma documental o vía electrónica. Ya que es mejor recurrir a otro medio de prueba para este tipo de procesos.

3.3.3. Dictamen de experto

Al referirse al dictamen de expertos el Artículo 164 del Código Procesal Civil y Mercantil se limita a decir que la parte a quien interese rendir prueba de expertos puede proponerla. El objeto de la prueba pericial o de expertos es proporcionar, al juez, máximas de la experiencia; es decir transmitir conocimientos científicos, artísticos o prácticos así como las reglas o principios técnicos para que éste, proceda a conocer o apreciar los hechos.



Este medio de prueba se encuentra regulado en del Artículo 164 al 171 del Código Procesal Civil y Mercantil, es importante estacar que en el proceso contencioso administrativo tributario esta prueba sería de gran utilidad la cual podría colaborar en la aclaración de los hechos controvertidos que se derivan a partir de que la administración tributaria, va a discutir asuntos relacionados con la contabilidad, una mala determinación de tributos, devolución de crédito fiscal, no contar con una declaración jurada o documentos del contribuyente que sirvan para establecer la liquidación del tributo, mala partida arancelaria, por mencionar algunos; y en los cuales el contribuyente puede solicitar el dictamen del experto en la materia; el cual debe contener una opinión fundada y allí expresar o exponer al juez los antecedentes de orden técnico que tuvo en cuenta.

En el caso de información transmitida electrónicamente como los documentos electrónicos que actualmente la Superintendencia de Administración Tributaria utiliza, para efectuar notificaciones, pago de impuestos, etc. Podría darse el caso que no se cuente con el registro de la declaración jurada o documentos del contribuyente; y éste aduce haber realizado la liquidación del tributo, por lo que tendría que recurrirse al auxilio de un perito que en el presente caso sería un Ingeniero informático o persona que tenga conocimiento de la materia; para establecer lo sucedido e ilustrar o auxiliar al tribunal.

No obstante, debe tenerse en cuenta que este tipo de pruebas caen dentro de la esfera de incumbencia del perito informático en el caso expuesto, y deben reposar sobre bases estrictamente científicas y no en simples operaciones de comparación;

por lo que este medio de prueba sería idóneo para diligenciar en el proceso contencioso tributario.

3.3.4. Reconocimiento judicial

La prueba de reconocimiento judicial, también se le conoce con el nombre de inspección judicial, regulada en los Artículos 172 al 176 del Código de Procesal Civil y Mercantil, cita Eduardo Pallares, a Jaime Guasp quien indica: “que el reconocimiento se lleva a cabo cuando el juez examina o reconoce aquello en que consiste la prueba”.¹⁰

Este medio de prueba logra que el juez perciba de modo inmediato y a través de sus sentidos, las cosas, personas o sitios litigiosos; teniendo así, contacto directo con los hechos. Esto sólo es eficaz cuando permita al juez o tribunal apreciar directamente el hecho que se trata de averiguar.

Lo característico del reconocimiento judicial, es que permite al tribunal la percepción directa de los hechos objeto de la prueba, sin que exista un ente intermedio que los represente. Lo mismo que todas las pruebas también en el reconocimiento se está ante una afirmación de hechos, realizada por una parte y negada por la contraria. Ésta como las demás pruebas, tiende a obtener certeza respecto de las afirmaciones de hechos de las partes y, además, esa certeza se producirá, no por el establecimiento de una norma legal de

¹⁰ Pallares, Eduardo. **Derecho procesal civil**. Pág. 400

valoración, sino de la relación a la convicción psicológica del juzgador o el Tribunal en este caso. Entre los objetos de reconocimiento como establece el Artículo 173 del Código Procesal Civil y Mercantil están las personas, lugares y cosas que interesen en el proceso.

El reconocimiento judicial no es un medio de prueba idóneo en el proceso contencioso tributario porque reduce o limita solo la inspección de la cosa litigiosa hecha por el juez o tribunal; y puesto que este proceso se refiere a controversias entre la administración tributaria y el contribuyente que surge de una obligación tributaria; lo cual no sería recomendable para diligenciarlo el juez o tribunal puesto que únicamente causaría problemas a la hora de desplazarse a los miembros del tribunal y pérdida de tiempo; y en este caso sería mejor proponer el dictamen de experto; por lo que no es muy aconsejable en la práctica.

3.3.5. Prueba documental

En derecho, la prueba documental es uno de los medios disponibles para demostrar la veracidad de un hecho alegado. Esto por cuanto la información que consta en documentos o escritos, puede ser valorada por un juez como muestra veraz de la autenticidad de un hecho. Siguiendo las reglas que rigen este medio de prueba, es posible aplicar por analogía la prueba de documentos escritos a los mensajes de datos o documentos electrónicos. Mario Aguirre Godoy cita a Prieto Castro quien da una definición y dice al respecto: "documento es el objeto o materia en que

consta, por escrito una declaración de voluntad o de conocimiento o cualquier expresión del pensamiento. "¹¹.

La prueba documental está constituida por los escritos que perpetúan los hechos o actos jurídicos realizados, capaces de crear derechos y obligaciones. Este medio de prueba se encuentra regulado en los Artículos del 177 al 190 del Código Procesal Civil y Mercantil por lo que siguiendo las reglas generales contenidas en la legislación guatemalteca sobre la presentación de documentos que podrán ser en original, en copia fotográfica, fotostática, o fotocopia o cualquier otro procedimiento ocular el reconocimiento, igualmente señala la existencia de dos clases de documentos: públicos y privados.

De la investigación realizada, puedo establecer que si bien actualmente existen disposiciones jurídicas que regulan al documento electrónico específicamente como medio de prueba; éstas no son suficientes y se hace necesario la aplicación del Código Procesal Civil y Mercantil, normativa que regula lo relativo a la prueba documental; señala en su Artículo 178: "Documentos Admisibles. Podrán presentarse toda clase de documentos, así como fotografía, fotostáticas, fotocopias, radiografías, mapas, diagramas, calcos y otros similares..." . Es por lo expresado anteriormente que los documentos electrónicos pueden ser utilizados y equiparados a la prueba documental.

¹¹ Aguirre Godoy, Mario. **Derecho procesal civil**. Pág., 698

Para la presentación de un documento electrónico, como prueba; éste debe constar en original, este requisito se entiende cumplido con relación a un mensaje de datos, si la información que allí se contiene es accesible para su ulterior consulta. La información contenida en un mensaje de datos, reproducida en formato impreso, tiene la misma eficacia probatoria atribuida a la copia fotográfica, fotostáticas, fotocopia, o mediante cualquier otro procedimiento similar, que señala el Artículo 177 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Al referirnos a mensaje de datos la ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto Número 47-2008 del Congreso de la República, da una definición en su Artículo 2 : “Mensaje de Datos: El documento o información generada,, enviada, recibida o archivada por medio electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (IED), el correo electrónico, el telegrama, el telex o el telefax.” En el caso de solicitarse constancia dicho requisito se entenderá satisfecho si el mensaje de datos se ha conservado en el formato en que se generó, archivó o recibió o si ha sido guardado en un formato que haya conservado la integridad del mensaje original, asegurando que no ha habido alteraciones desde que se generó, archivó o recibió.

En cuanto a la autenticidad de los documentos el Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil señala que los documentos autorizados por notario,

funcionario o empleado público en ejercicio de su cargo, producen fe y hacen plena prueba, salvo el derecho de las partes de redargüirlos de nulidad o falsedad.

Concluyo diciendo que el medio de prueba por excelencia en el ámbito tributario, es la prueba documental. Conforme a lo que establece la ley, un documento electrónico elaborado a partir de un documento público o en papel expedido como documento público por un tribunal, un notario u otra autoridad u organismo de la administración pública en el ámbito de su competencia; acredita plenamente la medida o decisión y la exactitud de los datos y hechos en él consignados, así como la existencia de las declaraciones que recoge y la fecha y modo de las mismas, por lo que tiene la misma fuerza probatoria que un documento original en papel.

3.3.6. Exhibición de libros de contabilidad y de comercio

Se encuentra regulado en los Artículos 99, 100, 102 y 189 del Código Procesal Civil y Mercantil. La prueba de documentos de contabilidad y de comercio es una variante de la prueba de documentos únicamente con la diferencia en cuanto a su procedimiento. Pedida por el solicitante la exhibición de estos libros, el juez o tribunal puede disponer que la exhibición se realice en el local del tribunal, para lo cual el requerido debe presentar los libros; o que se realice en el domicilio o oficina del dueño de los libros requeridos; o la exhibición se haga directamente al solicitante, contador o auditor público, para que éste luego rinda su dictamen al



tribunal. Importante mencionar que si el requerido se niega a exhibir los libros, o indicar el lugar en que se encuentran, se tendrá por probado en su contra el contenido que el solicitante de la medida le atribuya.

Con lo anteriormente expuesto, este medio de prueba es usualmente utilizado en el procedimiento contencioso tributario, el problema deriva en que los libros de los comerciantes muy difícilmente se lleven de forma prevista en la ley; y actualmente el sistema de cómputo ha desplazado a estos libros, pues por ejemplo todas las operaciones de los bancos, quedan registrados en el disco duro de su ordenador central, del que existen siempre varias copias de seguridad, y los bancos no utilizan libros físicamente hablando. Lo mismo puede decirse de las grandes empresas.

3.3.7. Prueba de informes

Es simplemente una variedad de la prueba documental que suele atender a la complejidad de los hechos o actos jurídicos representados por documentos y a la multiplicidad de éstos. Se encuentra regulado en el Artículo 183 del Código Procesal Civil y Mercantil: “ el juez, de oficio o a solicitud de parte, puede pedir a cualquier oficina pública o institución bancaria, las informaciones escritas relativas a actos o documentos de dichas oficinas, que sea necesario incorporar al proceso. Naturalmente la prueba de informes no puede consistir en que la entidad pública o bancaria certifique sobre



documentos, existentes en sus archivos y los remita al tribunal, pues en este caso estamos ante documentos simples, y los informes se refieren a algo distinto; el informe probatorio correctamente entendido presupone la existencia de antecedentes documentales que obra en el archivo de una oficina pública o institución bancaria; con relación a los cuales, quien ostenta la representación de la entidad, se limita a seleccionar y coordinar algunos documentos en la parte suficiente para verificar una afirmación de hecho realizada por una parte en un proceso .

No se trata, por tanto, de remitir una o varias certificaciones , sino de redactar un verdadero informe, tomando como base el archivo documental de la entidad. Con ello lo que se pretende evitar es que se aporten al proceso grandes cantidades de documentos que puedan dificultar el manejo de los autos e incluso la comprensión de los mismos.

En el proceso contencioso tributario esta clase de prueba es de mucha utilidad pero los riesgos de este medio de prueba de actividad informativa son evidentes; por cuanto por medio de ella pueden pretenderse y lograrse fines no permitidos por la ley.

3.3.8. Medios científicos de prueba

Medio de prueba que se apoya directamente en la ciencia y se pone al servicio del derecho y la justicia. El Artículo 191 del Código de Procesal Civil y Mercantil

regula: “ De oficio o a petición de parte, pueden disponerse calcos, relieves, reproducciones y fotografías de objetos, documentos y lugares. Es permitido, asimismo, para establecer si un hecho puede o no realizarse de determinado modo, proceder a la reconstrucción del mismo. Si el juez lo considerare necesario, puede procederse a su registro en forma fotográfica o cinematográfica. En caso de que así conviniere a la prueba , puede también disponerse la obtención de radiografías, radioscopias, análisis hematológicos, bacteriológicos u otros, y , en general, cualquier experimento o pruebas científicas.”

En los casos en que se utilizare estos medios científicos, éstos deben aportarse al proceso en forma que no pueda dudarse de su autenticidad. Como señala el Artículo 192 “Certificada su autenticidad por el secretario del tribunal o por un notario pueden las partes aportar fotografías y sus copias, cintas cinematográficas ... Podrán aportarse también comunicaciones telegráficas, radiográficas, cablegráficas y telefónicas que se hayan observado las disposiciones de las leyes y reglamentos respectivos. ...”

En el proceso contencioso tributario este medio de prueba en la práctica suele ser poco usual debido al costo que implica una prueba científica; puesto que comprenden pruebas informáticas o electrónicas. Durante mi investigación, pude determinar que en la práctica depende del criterio que adopte el tribunal para calificar un documento electrónico ya sea como medio de prueba documental o prueba científica. Lo cual a mi criterio el documento electrónico es una forma

errónea de considerarlo como un medio científico de prueba; pues éste está íntimamente vinculado con la prueba documental, por su naturaleza de ser un documento.

3.3.9. Presunciones legales y humanas

Es aquella actividad que desarrollan las partes con el Tribunal para adquirir el convencimiento de la verdad o certeza de un hecho o afirmación fáctica o para fijarlos como ciertos a los efectos de un proceso. La prueba es el elemento procesal más relevante para determinar los hechos, a efectos del proceso ya que para obtener un fallo al fondo se exige una reconstrucción de los hechos.

La presunción consiste en deducir de un hecho conocido la existencia de un hecho desconocido que se intenta probar. Los Artículos 194 y 195 del Código de Procesal Civil y Mercantil regulan dos clases de presunciones: las legales y humanas.

Hay presunciones simples o *juris tantum*, o sea, que admiten prueba en contrario; y presunciones *juris et de jure*, que por oposición a las primeras, no admiten prueba en contrario. En este tipo de proceso como lo es el contencioso tributario este tipo de prueba no suele ser muy utilizado ya que se pretende comprobar que el conflicto que surge entre el sujeto pasivo y activo de la obligación tributaria. Y que es preferible utilizar la prueba documental, por medio del cual se puede demostrar el cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones.

3.4. Sistema de valoración

3.4.1. Generalidades

La valoración como actividad la realiza el juez en torno al material probatorio, al hacer él mismo un examen crítico de todos los elementos de prueba legalmente introducidos al proceso, que determina la convicción, positiva o negativa del juez o tribunal en este caso, respecto de los hechos en que se fundan las afirmaciones, pretensiones o resistencias hechas valer en juicio.

Eduardo Pallares, cita a Miguel Fenech, quien expone lo siguiente: “La valoración de la prueba determina el resultado que se infiere de la práctica de un determinado medio de prueba, es decir, el grado de convicción o persuasión de la prueba practicada, que puede ser positivo, en cuyo caso se habrá logrado el fin de la prueba (la convicción judicial), o negativo, al no alcanzarse dicho fin”.¹²

Los ordenamientos jurídicos han destacado tres sistemas de valoración de la prueba: el de libre convicción, el de la sana crítica racional y la legal o tasada expuestos a continuación.

¹² Pallares, Eduardo. **Ob.cit.** Derecho procesal civil. Pág. 397

3.4.2. Libre convicción

Sistema de valoración en donde el juez goza de completa libertad para valorar la prueba, la ley no le impone al juzgador ningún tipo de regla que debe aplicar en la apreciación de los diversos medios probatorios. La convicción que logra obtener el juez no se encuentra sujeta a ningún tipo de formalidad preestablecida. Entre sus características se encuentra que el juez o tribunal resuelve de acuerdo con su libre albedrío. El juez valora la prueba de acuerdo a su leal saber y entender.

En el Artículo 170 del Código Procesal Civil y Mercantil establece que al emitirse el dictamen de los expertos, aun cuando sea concorde, no obliga al juez, quien debe formar su convicción teniendo presentes todos los hechos cuya certeza se haya establecido en el proceso.

3.4.3. Sana crítica

En este sistema, el juez valora la prueba sin sujeción a criterios legalmente establecidos, pero, a diferencia del anterior, sin la interferencia de factores emocionales, debiendo fundamentar su decisión.

Mario Aguirre Godoy cita a Couture, quien señala que las reglas de la sana crítica son: "Las del correcto entendimiento humano; la sana crítica es la unión de la lógica y de la experiencia, sin excesivas abstracciones de orden intelectual, pero también sin

olvidar esos preceptos que los filósofos llaman de higiene mental, tendientes a asegurar el más certero y razonamiento"¹³.

Es decir, que deben entenderse estas reglas, como aquéllas que nos conducen al descubrimiento de la verdad por los medios que aconseja la recta razón y la lógica, vale decir, el criterio racional puesto en ejercicio, ya que en la estructura esencial del fallo, deben respetarse los principios fundamentales del ordenamiento lógico, las leyes de la coherencia y la derivación; las reglas empíricas de la experiencia, el sentido común y la psicología, todos ellos considerados como instrumentos del intelecto humano que permiten la aproximación a la certeza.

El juzgador deberá ajustarse en todo momento a las reglas de su lógica, su máxima experiencia y sus posibles conocimientos científicos, de ahí que necesariamente tenga la obligación de exteriorizar el razonamiento probatorio empleado, plasmándolo en el texto de la sentencia como única forma de controlar su racionalidad y coherencia. La causa fáctica de la sentencia permite constatar que la libertad de su reflexión sobre la prueba; la cual ha sido utilizada de forma correcta, adecuada y que no ha generado una arbitrariedad, permitirá ejercer un control de logicidad y racionalidad sobre la valoración realizada por el juzgador.

¹³ Aguirre Godoy, Mario. **Ob. cit.** Pág. 580



3.4.4. Legal o tasada

Es el sistema de valoración de la prueba, en donde el juzgador en el momento de apreciar los elementos de prueba, queda sometido a una serie de reglas abstractas preestablecidas por el legislador. En este sistema es el legislador el que, partiendo de supuestos determinados, fija de modo abstracto la manera de apreciar determinados elementos de decisión, separando esta operación lógica de aquellas que el juez debía realizar libremente por su cuenta. Se advierte, que este sistema impide al juez hacer uso de sus facultades de razonamiento, automatizando su función al no permitirle formarse un criterio propio.

Este sistema logra uniformidad en las decisiones judiciales en lo que respecta a la prueba. El valor de cada medio de prueba se encuentra establecido por la ley, en forma permanente, invariable e inalterable; suple la falta de experiencia e ignorancia de los jueces. Impide el rechazo injustificado o arbitrario de medios de prueba aportados al proceso. Aunque presenta desventajas ya que se obtiene la verdad formal y no real. Le resta personalidad al juez, ya que le impone aceptar soluciones en detrimento de su propio convencimiento.

En el Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil señala que: “Los documentos autorizados por notario o por funcionario o empleado público en ejercicio de su cargo, producen plena fe y hacen plena prueba, salvo el derecho de las partes de reargüirlos de nulidad o falsedad”.





CAPÍTULO IV

4. La prueba en documento electrónico

4.1. Generalidades

A partir de la segunda mitad del siglo XX comienzan a darse los grandes avances tecnológicos y científicos en materia informática como fueron: primero, la aparición de la computadora, con un nuevo tratamiento de la información mediante su ingreso, procesamiento y su recuperación bajo la forma de documento informático o electrónico. A partir de la década de los setenta, la red tuvo un enorme desarrollo que se manifiesta en la creación y en el desarrollo de internet. En los años noventa, internet sólo era utilizado por los técnicamente iniciados, sin embargo, en lo inmediato su uso se fue haciendo masivo y cada vez más accesible.

Con el avance constante de la informática la administración privada y pública han desarrollado procesos de automatización e informatización de sus procedimientos, el valor de la administración electrónica, por tanto, no reside en el traslado de los servicios que presta la administración, sino que debe responder a la optimización y reorganización de los esquemas del servicio público, de tal forma que permitan una mayor eficiencia y eficacia en las relaciones de los ciudadanos y las entidades del Estado, así como propiciar el cambio cultural que exige la implantación de la sociedad de la información. Las actividades que realizan las personas se



benefician del crecimiento de aplicaciones informáticas, ocurriendo a la vez la necesidad de dejar plasmados los actos que realizan en documentos pero en soporte distinto al papel, en soporte electrónico. Es por esto que nace la necesidad, de sustituir la obligatoriedad del uso del papel como soporte documental, tanto internamente en la administración como en las relaciones que los ciudadanos mantienen con ésta.

Se le denomina documento en sentido restringido a aquellos que están escritos en soporte papel y rubricados o firmados manualmente y en sentido amplio a “Cualquier cosa idónea para la representación de un hecho”¹⁴. La primera posición doctrinaria al referirse al documento lo hace en relación al soporte utilizado; y el segundo criterio refleja de mejor forma la realidad en cuanto al documento, puesto que no es el soporte lo que convierte algún objeto en documento si no el contenido que le incorporamos.

El conflicto inicial a considerar en doctrina y en los criterios judiciales es que se relaciona directamente el contenido al soporte, por ello al referirnos a documentos mentalmente se ubica en soporte papel; hoy en día la realidad tecnológica que se vive ha logrado establecer que el documento electrónico no pertenece al concepto restringido de documentos, sino al sentido amplio.

¹⁴ **Diccionario de internet y redes**. Microsoft, McGrawHill; Pág. 42.

Por ejemplo anteriormente únicamente podía realizarse el pago de impuestos a través de la presentación de documentos en papel; pero actualmente la Superintendencia de Administración Tributaria ha venido desarrollado diversas iniciativas orientadas a brindar información y servicios; entre dichas iniciativas, pueden citarse el Portal SAT, el sistema de presentación de declaraciones y de realización de pagos Bancasat y la póliza electrónica, entre otras. Lo que importa para las partes es el contenido no el soporte en el que se presenta. Puede recibir el saldo de su cuenta de depósito monetario en formato papel o vía electrónica. En materia tributaria cuando se declara el impuesto al valor agregado podemos hacerlo en el formulario autorizado, sea en formato papel o formato electrónico.

4.2. Naturaleza jurídica

Este tema es muy discutido en la doctrina ya que no hay unanimidad entre los doctrinarios al establecer su naturaleza. Algunos autores consideran al documento electrónico como una de las especies del documento en general, por lo que consideran que es un bien de naturaleza mueble, por lo que puede ser trasladado de un lugar a otro y puestos a consideración del juez o tribunal, por lo anterior el documento se caracteriza por lo siguiente:

- a) Se trata de un bien mueble representativo de un hecho o de un acto del hombre.
- b) Esa representación se da por medio de signos intangibles.



c) Es susceptible de llevarse o transportarse al proceso.

Y el autor Eugenio Gaete señala: “preferimos situar la naturaleza jurídica propia del documento informático, en una nueva forma, surgida al amparo de las modernas técnicas de la electrónica, considerando que se trata de un elemento vital para el desarrollo de un nuevo concepto de comercio y por ende de los contratos a través de los cuales éste se expresa hoy y se expresará cada vez más en el futuro cercano.

No tenemos duda de que toda la teoría de los documentos es perfectamente asimilable a la nueva forma instrumental, lo es incluso la teoría de la prueba, la cual sea que considere al informático, como un instrumento privado o público, deberá necesariamente modernizarse y adaptarse a la consideración valórica que éste debe llegar a tener en el concierto de los medios probatorios”. “Todo ello requiere de reformas legales y de la dictaminación de normas nuevas destinadas a producir su adaptación en un mundo normativo que evidentemente, al día de hoy, privilegia sustantivamente al documento tradicional. “Se requiere de una visión legislativa destinada a proveer a los estados de leyes necesarias para dar el gran paso adelante, y si ello no ocurre, por simple necesidad adaptativa toda vez que el derecho no puede quedar tras la realidad social circundante será preciso recurrir a la vía interpretativa”¹⁵.

¹⁵ Gaete González, Eugenio. **Instrumento público electrónico**. Pág., 188

El documento electrónico está establecida en la legislación guatemalteca en el Código Tributario el cual contempla en su Artículo 105: “La impresión en papel que realice la administración tributaria, debidamente certificada, de las declaraciones, anexos e informaciones presentadas en papel, por vía electrónica o medios distintos al papel, se tendrá por autentica y de pleno valor probatorio, salvo prueba en contrario.” Y la ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas en su Artículo 11 le da admisibilidad y fuerza probatoria de las comunicaciones electrónicas.

De lo expuesto se observa que la finalidad de presentar un documento por vía electrónica, dentro de un proceso contencioso tributario será el mismo de un documento presentado en papel. y su objeto primordial será el de obtener un medio de prueba eficaz para destruir las pretensiones formuladas por la otra parte.

4.3. Concepto y definiciones

Determinamos de forma general que documento es un objeto que contiene la representación de un hecho y que el concepto electrónico hace referencia al soporte donde se almacena esa representación o al sistema como se almacena el contenido.

En cuanto al concepto electrónico cabe mencionar que algunos autores consideran que el término correcto a utilizar es el de digital. Al respecto se

establece que lo “electrónico” hace referencia a la ciencia electrónica, es decir a la forma de crear las señales digitales. El concepto “digital” se refiere a la forma de representar los objetos o información a través de valores numéricos, lo cual regularmente se realiza con programas de ordenador.

El uso del concepto electrónico tiene como objeto fundamental cumplir con el principio de neutralidad tecnológica, para poder cubrir por así decirlo, con cualquier tecnología que se utilice para crear, almacenar y procesar al documento en ese formato.

Por otra parte quienes aducen el uso del término digital establecen que el término “electrónico” hace referencia al dispositivo en el que está almacenado el instrumento o por medio del cual fue confeccionado.

El vocablo “digital”, tiene una definición estrictamente tecnológica, tiene una connotación diferente a la que aquí apelamos, puesto que implica ausencia de tangibilidad. En definitiva, si al término documento se agrega la palabra electrónico se sigue manteniendo dependencia del instrumento con su soporte, impidiendo de este modo el desprendimiento conceptual de ambos.

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

Guastavino, citando a Devis Echandía, entiende por documento “toda cosa susceptible de percepción sensorial y aprehensión mental que sirve de demostración histórica indirecta y representativa de un hecho cualquiera, pudiendo estar expresado en cualquier elemento material que sirva para fines representativos”.¹⁶

En la anterior definición, se hace referencia al soporte del documento es decir, al sustrato material sobre el cual se asienta la información, como por ejemplo, una hoja de papel, un diskette, una cinta magnética u óptica.

Para Ricardo Fisher el documento electrónico, es: “Un documento gestado con intervención de un ordenador, ciñéndose incluso al caso a que el ordenador no forma, sino que documenta una regulación de intereses en otros instrumentos o en otras formas”¹⁷

Llaneza González ha definido el documento electrónico como “La representación en forma electrónica de hechos jurídicamente relevantes, susceptibles de ser representados en una forma humanamente comprensible”¹⁸

Legalmente se encuentra la definición expresa en el Acuerdo del directorio Número 014-2007 Disposiciones Normativas para la Certificación de Información Transmitida Electrónicamente, en su Artículo dos define al documento electrónico: “El que contiene cualquier manifestación con carácter representativo o

¹⁶ Guastavino, Elías P. **La prueba informática**. Pág. 1149

¹⁷ Fischer, Ricardo. **Aspectos legales del comercio electrónico**. Pág.35

¹⁸ Llaneza González, Paloma. **Internet y comunicaciones digitales**. Pág.450

declarativo, expresada, transmitida o almacenada por un medio electrónico o informático”.

La Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto Número 47-2008 del Congreso de la República, utiliza el término de mensaje de datos como sinónimo de documento electrónico en el Artículo 2 “Mensaje de Datos: El documento o información generada,, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (IED), el correo electrónico, el telegrama, el telex o el telefax.”

4.4. Regulación legal

La posibilidad de admitir el documento electrónico como medio de prueba significa que no existe impedimento legal para ello, salvo que no tengan la suficiente eficacia probatoria por carecer de autenticidad. Lo cual dependerá, por ejemplo, del arbitrio o facultad del juez o tribunal, el que sólo debe obedecer a la ley.

El Código Procesal Civil y Mercantil en su Artículo 128 dispone de los medios de prueba; en el cual se hace referencia a los documentos, por lo que la prueba en documento electrónico es considerada un medio de prueba documental ésta sería la regulación legal según los medios de prueba tradicionales.



El Artículo 178 del Código Procesal Civil y Mercantil regula: “Podrán presentarse toda clase de documentos, así como fotografías, fotostática, fotocopias, radiografías, mapas, diagramas, calcos y otros similares...” Por lo que al no contar con disposiciones que permitan dar un concepto unificado y un procedimiento a seguir en la práctica este medio de prueba es dominado en su totalidad por las disposiciones del Código Procesal Civil y Mercantil, puesto que las disposiciones del Código Tributario son escasas.

El Código Tributario, en el capítulo V, regula lo relativo a la prueba en el procedimiento administrativo en materia tributaria. Pero el Artículo 168 de dicho cuerpo legal establece que en todo lo no previsto en esta ley para resolver el recurso contencioso administrativo se aplicarán las normas contenidas en la ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República, y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil.

El Código Tributario regula en el Artículo 142 Medios de Prueba el cual fue reformado por el Artículo 21 por el Decreto Número 03-04 del Congreso de la República y suspendido provisionalmente por la Corte de Constitucionalidad mediante el expediente 112 y 122-2004 y derogado por el Artículo 68 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República. No obstante lo anterior el Artículo 142 "A" (adicionado por el Artículo 33 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República) establece: “Medios de Prueba. En las actuaciones ante la Administración Tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba



admitidos en derecho”.... No obstante lo anterior, el Artículo 104 y 105 dejaban abierta la posibilidad para que la administración tributaria y el contribuyente utilice otros medios idóneos para presentar pruebas, siempre y cuando se garantizara el derecho de defensa del contribuyente.

Por lo que en el Decreto 29-2001 del Congreso de la República de Guatemala fue el que introdujo la novedad de poder incorporar un documento por vía electrónica como medio de prueba, reformando algunos Artículos del Código Tributario, el Artículo 21 del Decreto 29-2001 reformó el Artículo 105 y establece esta modalidad: “ La impresión en papel que realice la Administración Tributaria, debidamente certificada, de las declaraciones, anexos e informaciones presentadas en papel, por vía electrónica o medios distintos al papel, se tendrá por auténtica y de pleno valor probatorio, salvo prueba en contrario.”

Es interesante notar que este es el único Artículo que regula lo relativo a los documentos transmitidos vía electrónica como medio de prueba, quedando una laguna legal de inmensas proporciones. Pues de acuerdo a mi investigación adaptar las normas del derecho al desarrollo alcanzado por la tecnología, es algo necesario. Pero introducir nuevas figuras sin proveer, de un buen sistema legal que reglamente de manera eficiente esta nueva figura; se hace riesgosa su utilización en especial si se ve bajo el lente de la seguridad jurídica y por las consecuencias jurídicas que conllevan presentar declaraciones, estados

financieros, anexos, informaciones y documentos por vía electrónica u otro medio distinto al papel, quedando en desventaja tanto la administración tributaria como el sujeto que aporta dicho medio de prueba.

El Artículo 21 que reformó el Artículo 105 del Código Tributario, establece algunos requisitos de suma importancia y necesarios que deben reunir para revestir de certeza jurídica un documento electrónico por vía electrónica, pero, de manera perjudicial, no se estaban regulando los documentos electrónicos como medio de prueba.

El Decreto 03-2004 del Congreso de la República presenta significativos avances otorgando nuevas facultades a la administración tributaria, imponiendo nuevas obligaciones a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria. El Artículo 16 que reformó el Artículo 105 del Código Tributario (reformado anteriormente por el Decreto 29-2001) único artículo establece lo relativo a medios diferentes al papel es decir vía electrónica regula: “Al presentar declaraciones por cualquiera de los medios que establece este Código, distintos al papel, la Administración Tributaria podrá establecer que los anexos o documentos de soporte en papel que por disposición legal o reglamentaria se deban acompañar a las declaraciones, permanezcan en poder de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, por el plazo legalmente establecido y deban exhibirse o presentarse a requerimiento de la Administración Tributaria.” Por lo que pareciera que existe cierta contradicción



porque al mismo tiempo que da la posibilidad al contribuyente de utilizar otros medios distintos al papel hace una advertencia, al decir que la administración podrá establecer que anexos y documentos en papel deben acompañar las declaraciones; por lo que no bastaría el envío de dichos documentos vía electrónica cuando fueren requerido.

En primer lugar la ley faculta a la administración tributaria a través de la Superintendencia de Administración Tributaria la cual ha elaborado una lista general de formularios para trámites y pago de impuestos vía electrónica. Esto presupone algunos requisitos de software y hardware que tanto la administración tributaria como el contribuyente, responsable o interesado deben reunir, como por ejemplo acceso a una conexión de Internet y que se disponga de un servicio de correo electrónico. Éstos serían, los elementos básicos para que un documento por correo electrónico pueda ser considerado un documento electrónico.

El Artículo 15 del Decreto 03-2004 que reformó el Artículo 104 del Código Tributario se encuentra un elemento volitivo del contribuyente, responsable o interesado, señala: "El contribuyente o responsable podrá, bajo su absoluta responsabilidad, presentar formularios electrónicos o por cualquier otro medio establecido en este Código...". Lo esencial es notar que el contribuyente es el que decide si va a hacer uso de este tipo de documentos vía electrónica y

ese es el supuesto necesario, seguro o no, que la ley necesita para establecer un documento electrónico y darle el valor probatorio.

La ley amplió facultades a la administración tributaria otorgándole establecer una dirección electrónica para los contribuyentes, responsables o interesados en el inciso 14 al 20 del Artículo 12 del Decreto 03-2004 que adicionó algunos incisos al Artículo 98 del Código Tributario: "Podrá establecer una dirección electrónica en Internet o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes o responsables.

Por tal virtud la Administración Tributaria emitirá las resoluciones que establezcan los grupos de contribuyentes a los cuales se les asignará la dirección electrónica. La Administración Tributaria podrá utilizar el buzón electrónico para remitir a los contribuyentes los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando corresponda" y en el inciso 15 la administración tributaria podrá: "Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de actas, libros, registros y documentos por medios electrónicos o distintos al papel".

El Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, derogó algunos Artículos del Decreto 03-2004 del Congreso de la República que fueron



abordados anteriormente tales como: Artículo 29 adicionó al Artículo 98 "A" del Código Tributario (atribuciones de la administración tributaria), y al Artículo 68 que derogó el Artículo 142 y el Artículo 33 que adicionó al Artículo 142 "A" (Medios de Prueba). El Artículo de especial interés de este Decreto es el Artículo 29, que adicionó el Artículo 98 "A" del Código Tributario establece: "Otras Atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria también podrá:

1. Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet , o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes y responsables, a efecto de remitirles los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan..."

La redacción de este artículo fue más cuidadosa en cuanto que el anterior que regulaba esta atribución de la administración tributaria la facultaba de manera arbitraria e inconstitucional para establecer una dirección electrónica para comunicarse con el contribuyente, éste al contrario, lo hace en dos vías, es decir, por un lado la voluntad del contribuyente para elegir una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, como medio de comunicación y por el otro la voluntad de la administración tributaria para aceptar la dirección electrónica en internet, o buzón electrónico, como medio de comunicación asumiendo, así tanto la administración tributaria como el

contribuyente, responsable o interesado los riesgos como beneficios que conlleva la elección de dicho medio.

Adicionalmente, como complemento a los anteriores artículos está el Acuerdo del Directorio Número 014-2007 Disposiciones Normativas para la Certificación de Información Transmitida Electrónicamente, fue publicado el cinco de julio de 2007 entrando en vigencia al día siguiente de su publicación. Su objeto se encuentra regulado en el Artículo 1: "Las presentes disposiciones normativas tienen por objeto dictar la normativa y directamente al Servicio Aduanero, así como el uso de la firma electrónica o digital certificada que se utilice en tales transmisiones".

Aunque el acuerdo está básicamente dirigido al ramo aduanero, en el considerando cuarto de dicho acuerdo se encuentra el siguiente párrafo: "Las disposiciones que son objeto de este acuerdo permitirán certificar la información y las firmas electrónicas y digitales en el ramo de aduanas, sin embargo, el procedimiento señalado en el mismo puede utilizarse en otras transacciones en las que la Superintendencia de Administración lo requiera..." En su Artículo tres indica que los documentos electrónicos suscritos mediante firma electrónica o digital, tendrán el mismo valor y eficacia probatoria de su equivalente firmado en manuscrito. Los documentos electrónicos firmados digitalmente y los reproducidos en formato digital firmados digitalmente, a partir de sus originales en cualquier otro soporte, serán considerados originales y poseen, como consecuencia de ello, valor probatorio como tales".



Como derivación de lo anterior, se emite la ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas en el Decreto Número 47-2008 del Congreso de la República, en la medida que es el sustento de valor probatorio de los mensajes, o de los documentos que se elaboren o efectúen a través de medios magnéticos. Esta ley permite el uso de las comunicaciones y firmas electrónicas, entre el Estado y sus instituciones. Regula la admisibilidad y fuerza probatoria de las comunicaciones electrónicas.

4.5. Clasificación de los documentos

Los documentos tienen varias formas de clasificarse en doctrina pero atenderé a la siguiente:

4.5.1. Documentos según el soporte utilizado

Esta clasificación surge del soporte utilizado para almacenar el contenido, y se clasifica en:

- a) documentos en soporte papel (átomos) y
- b) documentos en soporte electrónico (electrones).

El contenido de determinada información puede constar en formato papel, formada por átomos, por lo que determinamos que es un documento material. La información contenida en soporte digital se encuentra formada por señales



electrónicas por lo cual se denomina documento inmaterializado, su contenido se encuentra almacenado en un disco duro, disquete, CD, cinta magnética e inclusive en el denominado papel electrónico; mismo que utiliza la administración tributaria como lo señala el Código Tributario, Artículo 100: "... Podrá revisar la documentación y archivo almacenados en papel o medios magnético, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente..."

Los documentos electrónicos surgen de la necesidad de digitalizar el contenido de lo redactado o escrito en formato papel, por las varias razones, tales como enviar o recibir información en cualquier momento desde cualquier lugar, ocupa menos espacio, no se deteriora con el tiempo. Pero al igual de tener ventajas se presentan desventajas relacionadas con la misma tecnología como lo de incompatibilidad de algunos sistemas, la necesidad de medios electrónicos para su visualización y por supuesto las limitación de superar obstáculos de orden jurídico y cultural para la aplicación y práctica para la utilización de documentos electrónicos pues existe la arraigada desconfianza frente a todo lo que no se encuentre impreso en papel.

Se establece entonces que al referirme a documentos electrónicos se alude a casos en que el lenguaje magnético constituye la acreditación, materialización o documentación de una voluntad ya expresada en las formas tradicionales, y que la actividad de un computador o de una red solo se comprueban o consignan

electrónica, digital o magnéticamente un hecho, una relación jurídica o una regulación de intereses preexistentes.

Entre los efectos o razones de esta clasificación se encuentra la certeza jurídica de lo contenido en el documento, la seguridad jurídica y el valor probatorio en el caso de un conflicto que se origine de su contenido. Podemos establecer una clasificación mixta;

- a) documentos en soporte papel y soporte electrónico;
- b) documentos privados en soporte papel y soporte electrónico;
- c) documentos públicos en soporte papel y soporte electrónico.

El documento electrónico pertenece en principio a la clasificación de documentos no privados ni públicos, pero esto no limita que pueda llegar a tener las características o condiciones de un documento privado con firma electrónica o en su caso documento público.

4.5.2. Documentos privados

Los documentos privados son los elaborados, redactados y firmados por las partes dejando constancia del hecho sin solemnidad alguna y en su otorgamiento no interviene notario o funcionario público; existe libertad formal salvo las limitaciones establecidas en la ley.

Establece en el segundo párrafo el Artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil "... los demás documentos a que se refieren los Artículos 177 y 178 así como los documentos privados que estén debidamente firmados por las partes, se tienen por auténticos salvo prueba en contrario". ¿Se podría entonces equiparar el documento electrónico a la noción tradicional de documento privado que contiene el Código Civil? Si bien el Código Civil admite el principio de la libertad de forma respecto a los documentos privados, el Artículo 186 especifica como requisito esencial la firma de las partes.

La importancia jurídica de la firma reside no sólo en que determina la identidad del otorgante, sino que implica la voluntariedad del acto suscrito. Así, la firma no sólo supone la autenticidad del documento, sino también la manifestación de voluntad de una persona, que no reside en la escritura en sí del documento, sino en su rúbrica, en la grafía de la firma, como elemento que exterioriza la voluntad.

Según el licenciado Omar Barrios "en el mejor de los casos los documentos privados electrónicos pueden ser firmados electrónicamente; en este caso gozan de un sistema de valoración distinto al de los documentos públicos, el sistema de valoración para estos documentos es el de la sana crítica".¹⁹

La importancia jurídica de la firma reside no sólo en que determina la identidad del otorgante, sino que implica la voluntariedad del acto suscrito. Así, la firma no sólo

¹⁹ Barrios Osorio, Omar. **Derecho e informática**, Pág. 91



supone la autenticidad del documento, sino también la manifestación de voluntad de una persona, que no reside en la escritura en sí del documento, sino en su rúbrica, en la grafía de la firma, como elemento que exterioriza la voluntad.

4.5.3. Documentos públicos

El documento público se define “como el otorgado o autorizado, con las solemnidades requeridas por la ley, por notario autorizado, escribano, secretario judicial u otro funcionario público competente para acreditar algún hecho, la manifestación de una o varias voluntades y la fecha en que se producen”²⁰

Al analizar el Artículo 186 del Código de Procesal Civil y Mercantil preceptos aplicables como es sabido al régimen probatorio del contencioso administrativo tributario en el Artículo 186: “Autenticidad de los Documentos: Los documentos autorizados por notario o por funcionario o empleado público en ejercicio de su cargo, producen fe y hacen plena prueba, salvo el derecho de las partes de reargüirlos de nulidad o falsedad...”

Por lo que se podría encuadrar al documento electrónico dentro de la clasificación de documento público, con el requisito existe una disposición legal específica que confiera al agente público facultad de otorgar fe pública respecto de los documentos. Es necesario reconocer a los documentos electrónicos emanados de computadores

²⁰ **Diccionario de internet y redes.** McGraw-Hill. Pág. 102. 2009

pertenecientes a la administración pública o del poder judicial el carácter de instrumentos públicos en la medida que cumplan las normas reglamentarias que aseguren su autenticidad e inalterabilidad.

Por lo que si un documento electrónico reúne los requisitos quedará acreditado en el expediente mediante un documento público, tal constancia se beneficia de la presunción de veracidad y alcanza el valor probatorio, aunque puede ser destruido mediante prueba en contrario.

La pregunta que sale a flote es ¿Cuáles son los requisitos necesarios para que un documento tenga el carácter de público administrativo? para lo que es preciso acudir a establecer que tienen consideración de documento público-administrativo los documentos válidamente emitidos por los órganos de la administración pública lo que por la amplitud permite conferirle el carácter de documento público prácticamente a cualquier actuación generada por un órgano administrativo.

Por lo que para efectos de prueba en el proceso son documentos públicos:

- a.- Los testimonios emitidos por notario (fe pública notarial).
- b.- Los documentos emitidos por funcionario público en ejercicio de su cargo y competencia para ello (fe pública administrativa) y;
- c.- Las certificaciones de los registros públicos (fe pública registral).



4.6. Requisitos doctrinarios

En lo que respecta a los requisitos técnicos la doctrina sugiere que para que un documento electrónico sea visto seguro jurídicamente, teniendo como sustento el interés general de brindar seguridad y confianza principalmente a los contribuyentes, se desarrollan en tal sentido los siguientes requisitos aplicables en los entornos electrónicos.

4.6.1. Equivalentes funcionales

Éste es denominado en doctrina equivalencia funcional, se refiere a que el contenido de un documento electrónico surta los mismos efectos que el contenido en un documento en soporte papel, en otras palabras, que la función jurídica que cumple la instrumentación mediante soportes documentales en papel y firma autógrafa respecto de todo acto jurídico, la cumpla igualmente la instrumentación electrónica a través de un mensaje de datos.

La equivalencia funcional implica, aplicar a los mensajes de datos un principio de no discriminación respecto de las declaraciones de voluntad, independientemente de la forma en que hayan sido expresadas, en este sentido, los efectos jurídicos deseados por el emisor de la declaración deben producirse con independencia del soporte en papel o electrónico donde conste la declaración.

4.6.2. Integridad

Radica en la seguridad de la información enviada a través del mensaje de datos no carece de alguna de sus partes, como tampoco ha sido transformada. En tal sentido, la integridad es uno de los requisitos esenciales con los cuales se le da plena validez jurídica al documento electrónico y es por esto que se confía en la firma digital o en la firma electrónica como está contemplado en el Artículo 8 Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, pues gracias a ella se asegura la integridad del mensaje de datos que ha sido firmado adecuadamente, siendo además totalmente independiente el medio en que se almacene; la comprobación de la integridad se suele realizar mediante firmas electrónicas generalmente. El Acuerdo 014-2007 del Directorio de la SAT en el Artículo 2 numeral 11 define la integridad como:” Propiedad de un documento electrónico que denota que su contenido y características de identificación han permanecido inalterables desde el momento de su creación”.

4.6.3. Autenticidad

Consiste en “la seguridad de que las personas que intervienen en el proceso de comunicación sean las que dicen ser, garantizándole que dicho mensaje ha sido generado por la parte identificada en el documento como emisor del mismo, no pudiendo alguna otra entidad suplantar a un usuario del sistema”.



Esto significa que cuando el contribuyente reciba un correo electrónico en su buzón electrónico pueda estar seguro que es la administración tributaria quien envía un documento electrónico por este medio y que dicha entidad esté segura que es el contribuyente quien recibe el correo electrónico.

El Acuerdo 014-2007 de Directorio de la SAT en el Artículo 2 numeral 2 define la autenticidad como: “La veracidad, técnicamente constatable, de la identidad del autor del documento o información electrónicos...”

4.6.4. Confidencialidad

Se trata de la seguridad de que los datos que contiene el documento permanecen ocultos a los ojos de terceras personas, que solo sea leída por personas autorizadas. Aquí se pretende salvaguardar la discreción de la información. La confidencialidad la protege la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 24 el cual regula: “La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Solo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna ...”

De la misma manera la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Acuerdo Número 2-98 en el Artículo 44 regula: “Los integrantes del



Directorio, el Superintendente, los Intendentes, los demás funcionarios y empleados de la SAT y toda persona que le preste sus servicios, con inclusión de los asesores, tienen prohibido revelar o facilitar información o documentos de los que tenga conocimiento y que por disposición de la Constitución Política de la República, del Código Tributario o de otras leyes, deben permanecer en secreto o en confidencia. Asimismo, es prohibido revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a la contabilidad de los contribuyentes”.

4.6.5. No repudio

El no repudio de origen protege al receptor del documento de la negación del emisor de haberlo enviado. Este aspecto de seguridad es más fuerte que los anteriores ya que el emisor no puede negar bajo ninguna circunstancia que ha generado dicho mensaje, transformándose en un medio de prueba inequívoco respecto de la responsabilidad del usuario del sistema.

Por lo que asegura la imposibilidad de suplantación por otro individuo, el hecho de que la firma haya sido creado por el signatario mediante medios que mantiene bajo su propio control (su clave privada protegida, por ejemplo, por una contraseña, una tarjeta inteligente, etc.)



4.7. Requisitos legales

El Código Tributario en el Artículo 21 del Decreto 29-2001, que reformó el Artículo 105 del mismo cuerpo legal establece: "...Dichos medios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

1. Que identifique a través de una clave electrónica al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se entiende como tal la clave electrónica de acceso u otros medios equivalente a la firma autógrafa, que acreditan quién es el autor. La administración tributaria proporcionara a cada sujeto pasivo que lo solicite una clave de acceso distinta, que solo él deberá conocer y utilizar. Sacar provecho de esta clave vinculará al sujeto pasivo al documento y lo hará responsable de su contenido.
2. Que aseguren la integridad de la información, de forma que no pueda hacerse ninguna alteración posterior de los datos consignados en la declaración, anexo o información presentada.
3. Que la administración tributaria entregue el sujeto pasivo una constancia de recepción de la declaración anexo o información, en forma física o electrónica..."



4.8. Documentos que pueden ser transmitidos vía electrónica

Al referirme a la información vía electrónica a la que puede optar el contribuyente, al momento de presentar y cumplir con su obligación tributaria; son aquellos documentos electrónicos que el Código Tributario regula en su Artículo 105 estableciendo para el efecto: "...La Administración Tributaria establecerá los procedimientos y formalidades a seguir para la presentación de las declaraciones, estados financieros, anexos e informaciones en papel, por vía electrónica o por otros medios distintos al papel..." De lo anterior expuesto, es muy impreciso y da cabida a un numerus apertus de incorporar documentos tributarios.

4.8.1. Declaración jurada

Es un documento en el que el sujeto pasivo manifiesta ante la administración tributaria que se han producido los elementos integrantes del hecho imponible de un tributo y cumplir así con el trámite legal de dar a conocer información de carácter tributario.

Ésta se fundamenta como mencioné anteriormente en al Artículo 105 del Código Tributario y con la Resolución del Directorio 230-2001, Régimen Optativo de Presentación Electrónica "BancaSAT" el cual regula en su capítulo IV declaraciones juradas y pagos Artículo 15. "Alcance. Las declaraciones juradas presentadas y los pagos efectuados según el presente régimen, se considerarán formalizadas con los



alcances del Artículo 35 numeral 1, Artículo 105 y Artículo 112 numeral 1 inciso c, del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario”.

En el Artículo 16 regula “Días y horarios de presentación. Los contribuyentes que utilicen el régimen optativo de presentación electrónica BancaSAT establecido en la presente resolución podrán presentar sus declaraciones juradas y efectuar sus pagos:

- a) Durante las veinticuatro horas del día. El horario real de servicio será establecido por cada entidad bancaria o prestador del servicio, pero en ningún caso será menor que el horario normal de atención bancaria por ventanilla.
- b) Los trescientos sesenta y cinco días del año”.

El Artículo 17 regula:” Vencimientos. Serán consideradas en término las presentaciones cuya transmisión haya finalizado:

- a) Hasta el último día fijado en el cronograma de vencimientos de la respectiva obligación que se establezca para cada período fiscal.
- b) Antes de la hora veinticuatro del día de vencimiento. Ante la inoperabilidad del sistema los contribuyentes se encuentran obligados a efectuar las presentaciones de declaraciones y/o pagos en los bancos habilitados.

Las presentaciones que se efectúen fuera de plazo derivadas de la eventual inoperabilidad del sistema o de cualquier otra causa se considerarán realizadas fuera de término”.

Esta aplicación se encuentra disponible a través de internet en la cual existe un amplio listado que permite enviar o corregir declaraciones juradas de los formularios. Una vez dentro de la aplicación y completados los datos del formulario escogido, el sistema despliega en pantalla un certificado de recepción de la declaración jurada, indicando fecha, folio y número de atención.

Sólo en este momento se considerará recibida la declaración por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria Se realiza pagos a través de BancaSat, es sencillo utilizar los servicios de BancaSat para declaraciones y pagos de pólizas, realizando el siguiente procedimiento:

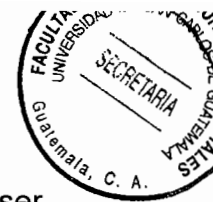
- a) Completa la solicitud de contrato de BancaSat.
- b) Presiona el botón "enviar información”.
- c) Imprime tres copias de su contrato de adhesión.
- d) Firma su contrato y lo presenta en una agencia de su elección.
- e) En 2 horas se confirma por correo electrónico la activación del servicio.
- f) Para realizar pagos es indispensable contar con una cuenta en un banco de la cual se debitarán los fondos.

BancaSat puede utilizarlo únicamente para realizar declaraciones: se completa la solicitud de contrato se imprime 3 copias y se entrega a la Agencia de Banco. Acceda con usuario = NIT y contraseña = Contrato.

Está dirigido a todas aquellas personas individuales y jurídicas que deseen enviar declaraciones juradas por medio de formulario electrónico. Los requisitos para poder utilizarse es tener acceso a Internet; contar con clave de autenticación ante la Superintendencia de Administración Tributaria; indicar el formulario que desea declarar y el año tributario correspondiente; conocer la información a declarar por la vía electrónica.

No se solicita ningún documento, sólo la clave requerida por la SAT, para ingresar a sus páginas seguras. No tiene costo y se realiza por Internet en su sitio web <http://www.sat.gob.gt/bancasat/sitio/index.php/impuestos/formularios/> la opción, enviar o corregir declaración jurada por formulario electrónico; resultado el certificado de recepción de declaración enviada por Internet.

De lo anteriormente expuesto se recomienda: En caso de existir algún problema, la Superintendencia de Administración Tributaria se pondrá en contacto con el contribuyente a través del correo electrónico informando, por lo que se recomienda mantener actualizada dicha información. Los plazos para presentar formularios de declaraciones juradas por internet son los expresamente establecidos en las resoluciones que han dispuesto la implementación y/o presentación por medio



electrónico de cada una de las declaraciones juradas vigentes, y pueden ser consultados en el sitio web de la SAT.

4.8.2. Estados financieros

Son informes cuantitativos sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones a fechas determinadas de una empresa; documentos que debe preparar la empresa al terminar el ejercicio contable, con el fin de conocer la situación financiera y los resultados económicos obtenidos en las actividades de su empresa a lo largo de un período, incluyen información de activos, pasivos y patrimonio así como de ingresos y gastos.

La utilidad de los estados financieros interesa a la administración, para la toma de decisiones, después de conocer el rendimiento, crecimiento y desarrollo de la empresa durante un período determinado; a los propietarios para conocer el progreso financiero del negocio y la rentabilidad de sus aportes; a los acreedores, para conocer la liquidez de la empresa y la garantía de cumplimiento de sus obligaciones. Y finalmente al Estado, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria para determinar si el pago de los impuestos y contribuciones está correctamente liquidado.

Esta clase de documento puede ser presentada vía electrónica y es importante señalar que ahora hay obligación de presentar a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) estados financieros auditados. Es importante que este tipo de documento lo realice un contador público y auditor el cual es llamado a examinar los estados financieros preparados por una empresa, y éste se encarga de remitir periódicamente los informes que presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de la operación y el flujo de efectivo a la administración tributaria. Los cuales deben llevar las firmas de los responsables de su elaboración, revisión y elaboración.

Los requisitos exigidos se cumplen normalmente, mediante informaciones que se suministran en las cabeceras de las páginas y en los encabezados de las columnas de cada página de los estados financieros. Se hace necesaria la utilización de juicios empleados por los auditores y contadores al determinar la mejor manera de presentar esta información

. Al presentarse vía electrónica los estados financieros, no están separados en páginas convencionales, de forma que los anteriores elementos informativos se incluyen entre las cifras con la suficiente frecuencia como para asegurar una comprensión apropiada de la información que se suministra.

Con frecuencia, los estados financieros se vuelven más comprensibles presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias. Esto es aceptable en la medida



en que se informe sobre el nivel de precisión de las cifras, y siempre que no se pierda información relevante.

4.8.3. Anexos

Es todo fichero o archivo que se envía junto a un mensaje de correo electrónico; en este caso podría ser documentos que acompañan las declaraciones, estados financieros, que tienen conexión con la información que se está enviando. El fichero puede contener cualquier objeto digitalizado, es decir, puede contener, texto, gráficos, imágenes fijas o en movimiento, sonido, etc.

El fundamento de éstos lo encontramos en el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria mediante resolución número 230-2001 el cual resolvió: “Primero: Cuando los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria utilicen el Régimen Optativo de Presentación Electrónica “BANCASAT”, los anexos o documentos de soporte que por disposición legal o reglamentaria deban acompañar a las mismas, deberán presentarse igualmente en forma electrónica conforme los mecanismos de dicho régimen. Segundo: Los originales de los anexos o documentos de soporte de las declaraciones juradas y de pagos que se presenten mediante el régimen optativo de presentación electrónica “BANCASAT”, deben permanecer en poder de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, por el plazo legalmente establecido y deben exhibirse o presentarse a requerimiento de la Administración Tributaria”.

En los casos en que dichos anexos deban ser firmados por el contribuyente, cuando se trate de persona individual, o por su representante legal, cuando se trate de persona jurídica, y certificados por perito contador o contador público, el contribuyente o responsable debe manifestar bajo juramento en su declaración electrónica, que los documentos originales que obran en su poder contienen la firma y la certificación mencionadas.

Se concluye señalando que la Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con una lista general de formularios para trámites y pago de impuestos en la cual se señala los tres formatos en que se encuentran disponible los mismos, los cuales son:

- a) Impreso papel;
- b) Electrónico Asiste Web : Es la versión en línea del Asiste, que encuentra en los sitios de Internet de los bancos que ofrecen el servicio BancaSAT;
- c) Electrónico Asiste Light: Puede descargar de Internet la edición para el formulario específico que desea llena, y generar el archivo electrónico para utilizarse en BancaSat que más adelante se explica. Estos formularios pueden adquirirse en cualquier oficina o agencia tributaria en las diferentes regiones del país y en su pagina <http://portal.sat.gob.gt/>.

El Asiste Light forma parte de la familia Asiste (compuestas además por Asiste Web). Las herramientas Asiste se utilizan para el llenado rápido y sencillo de formularios que se declaran electrónicamente, mostrando cálculo en línea y la



presentación visual del formulario. En la modalidad de Asiste Light, cada uno de los formularios consiste en un programa ejecutable (archivo exe) el cual se ejecuta en la PC del usuario, pero sin necesidad de realizar ninguna instalación, sólo se requiere un doble clic sobre la aplicación (el archivo exe).

Esta herramienta está orientada a usuarios expertos que no necesitan demasiada ayuda en el llenado del formulario y que no cuentan con un acceso permanente internet como para poder hacer uso del Asiste Web. Los formularios de Asiste Light pueden ejecutarse en cualquier sistema operativo de plataforma Windows, necesitan, únicamente, tener el Internet Explorer 4.0 en su versión estándar u otra versión superior. Los beneficios de utilizar estos documentos electrónicos son:

- A) Directo desde su oficina o donde se encuentre, por medio de internet, puede presentar su declaración, anexo formulario, estados financieros, etc.
- B) Se encuentran amplios y mejores horarios de atención, de acuerdo con los servicio de banca en línea.
- C) Reducción de costos, menos tiempo, dinero y recurso humano para presentar y pagar.

Es confiable y seguro porque la comunicación entre el contribuyente y el banco se hace con la seguridad habitual utilizada por las tiendas en internet. Confidencialidad, su declaración es codificada y sólo la SAT puede leerla. La comunicación entre los bancos y la SAT se realiza por canales seguros con estándares de seguridad para comercio electrónico.

4.9. BancaSAT

4.9.1. Definición

BancaSat es un servicio electrónico que presta la Superintendencia de Administración Tributaria y que consiste en “un sistema de declaración y pago de impuestos que opera en Internet a través de los bancos autorizados por la SAT”²¹

4.9.2. Antecedentes

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

BancaSat 2: “Como cambio importante es esta etapa, surge el Asiste Web (febrero de 2002) Los contribuyentes pueden llenar sus formularios de

²¹ Superintendencia de Administración Tributaria, ¿Qué es Bancasat?
<http://portal.sat.gob.gt/portal/icontent/view/260/31/>

declaración y pago utilizando la herramienta Asiste Web, que posee la ventaja de no requerir que el contribuyente instale nada en su PC, sino que a través de los sitios en Internet de los bancos autorizados los contribuyentes pueden llenar sus declaraciones de impuestos internos y de comercio exterior. La desventaja es que se requiere estar conectado con el banco durante el tiempo que demande el llenado de la declaración”.²²

BancaSat 3:”Implementación de los pagos aduaneros (mayo 2002) Por medio del Asiste Web con soporte de la declaración aduanera (póliza electrónica), los contribuyentes pueden pagar cualquiera de los formularios de declaración aduanera (SAT-8008 Y SAT-8009). Estos formularios se han dejado para la etapa 3 porque los pagos de las declaraciones aduaneras presentan una complicación adicional: requieren la aprobación de la SAT antes de que el banco acepte el pago. De esta forma el agente aduanero puede efectuar el movimiento de la mercadería comercio exterior inmediatamente después de haber cancelado en el banco”.²³

BancaSat 4:”Pago de Impuestos a través de contadores (Agosto 2002) Es el procedimiento por medio del cual los contribuyentes presentan sus declaraciones electrónicas a través de sus contadores, para facilitar a los mismos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. También surge Asiste Light (septiembre

²² Superintendencia de Administración Tributaria, **¿Qué es Bancasat?**
<http://portal.sat.gob.gt/portal/icontent/view/260/31/>

²³ Superintendencia de Administración Tributaria. **Ob. cit.**

2002), es una herramienta que se utiliza para llenado rápido y sencillo de formularios presentando cálculo automático y presentación visual del formulario. En la modalidad de Asiste Light, cada uno de los formularios consiste en un programa ejecutable (archivo exe) sin necesidad de realizar ninguna instalación, solo requiere un doble click sobre la aplicación”.²⁴

BancaSat 5: “ En esta versión se incluyen las siguientes: Actualización de datos del contribuyente , donde puede modificar direcciones, impuestos a los que está afiliado, etc. Este servicio lo obtiene llenando el formulario SAT-19. Registro de Padrón de importadores, herramienta utilizada por el comercio internacional, quien lo establece como mecanismo de control efectivo, el contribuyente debe registrarse por medio de formulario SAT_0101”.²⁵

Por medio de Bancasat puede pagar tributos internos y de comercio exterior (póliza electrónica). Asimismo, los contribuyentes pueden autorizar por Internet, con el formulario SAT-81 a su contador o contadores para que declaren en su nombre por bancasat, funciona las veinticuatro horas del día, los trescientos días del año, reduce costos y ofrece mayor confidencialidad en los trámites.

Es confiable y seguro porque la comunicación entre el contribuyente y el banco se hace con la seguridad habitual utilizada por las tiendas en Internet., Confidencialidad,

²⁴ **Ídem.**

²⁵ Superintendencia de Administración Tributaria. **Ob. cit.**

su declaración es codificada y sólo la SAT puede leerla. La comunicación entre los bancos y la SAT se realiza por canales seguros con estándares de seguridad para comercio electrónico.

4.9.3. Resoluciones del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que fundamentan a BancaSat

Existen varias resoluciones del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que fundamentan el servicio electrónico que presta la administración tributaria, entre las que más interesan, por su trascendente contenido, es la resolución de Directorio doscientos treinta guión dos mil uno (No.230-2001) emitida en la sesión del Directorio de fecha jueves veintiséis de abril de dos mil uno, documentada en el acta número veintiséis guión dos mil uno (No.26-2001). Esta resolución regula aspectos importantísimos para la implantación de un “Régimen Optativo de Presentación Electrónica “BancaSat” mediante la cual se establece un régimen optativo de presentación de declaraciones juradas y de pagos mediante un sistema de transferencia electrónica de datos, el cual operará con la intervención de las entidades bancarias que, previa autorización de la SAT, pongan a disposición de los contribuyentes este servicio. El régimen se denominará BancaSat y utilizará procedimientos orientados al auto-servicio apoyándose en sistemas informáticos basados en tecnología orientada a Internet”.²⁶

²⁶ Superintendencia de Administración Tributaria. **¿Qué es BancaSat? Ob. Cit.**

Con la implementación de este sistema se ha desarrollado también lo que se denomina buzónSat, comentado anteriormente y algunos aspectos como la clave de seguridad e identificación personal.

En cuanto a las resoluciones y acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra la resolución doscientos treinta guión dos mil uno (No. 230-2001) por medio de la cual nace a la vida jurídica Bancasat y posteriormente buzónsat, medios que permiten la elección de una dirección electrónica como medio de comunicación con la administración tributaria y el contribuyente. Y el acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria 014-20007 que regula la certificación de información transmitida electrónicamente en el ramo de aduanas, pero que podría aplicarse a las transacciones hechas vía electrónica.

4.10. BuzónSAT

4.10.1. Definición

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

estará compuesta por el número de identificación tributaria (NIT) que tiene asignado, seguido inmediatamente por el texto "@buzonsat.gt".²⁷

4.11. Valor probatorio

Antes de abordar el punto más polémico sobre los documentos electrónicos conviene recordar que el Código Procesal Civil y Mercantil en su Artículo 178 señala: "Documentos Admisibles. Podrán presentarse toda clase de documentos, así como fotografía, fotostáticas, fotocopias, radiografías, mapas, diagramas, calcos y otros similares..." . Al establecer que podrán presentarse toda clase de documentos, se permite la incorporación de otros instrumentos que permitan archivar y conocer o reproducir palabras, datos, cifras y operaciones matemáticas llevadas a cabo con fines contables o de otra clase, relevante para el proceso contencioso tributario; constituidos por cualquier medio no expresamente previsto en la ley, y que sirvan para obtener certeza sobre hechos relevantes al juicio.

En lo que respecta al documento electrónico, es vinculado directamente con la prueba documental, por su naturaleza de documento, lo que se encuentra ampliamente confirmado por la doctrina moderna el autor Claudio Magliona señala: "Los documentos electrónicos poseen los mismos elementos que un documento escrito en soporte papel: a) constan en un soporte material (cintas, diskettes, circuitos, chips de memorias, redes); b) contienen un mensaje, el que

²⁷ Superintendencia de Administración Tributaria. *¿Qué es BuzonSat?* 2003.

está escrito usando el lenguaje convencional de los dígitos binarios o “bits”, entidades magnéticas que los sentidos humanos no pueden percibir; c) están escritos en un idioma o código determinado (v.gr. el estándar UN/EDIFACT); y, d) pueden ser atribuidos a una persona determinada en calidad de autor mediante una firma digital, clave o llave electrónica”²⁸. Y es que al inicio de la utilización de los medios electrónicos se le consideró erróneamente como medio científico de prueba.

El Código Tributario en el Artículo 105 establece: “... La impresión en papel que realice la Administración Tributaria, debidamente certificada, de las declaraciones, anexos e informaciones presentadas en papel, por vía electrónica o en medio distintos al papel, se tendrá por auténtica y de pleno valor probatorio, salvo prueba en contrario”. Sin duda alguna considero que la forma de dotar de la fuerza probatoria necesaria a este instrumento novedoso y cuyo auge es inmenso, es a través de su consideración como documento, y debe en consecuencia someterse a las normas que lo regulan, ello le dará el valor de plena prueba en la medida de que cumpla los requisitos del caso.

Las fases del procedimiento probatorio para la prueba documental electrónica serán las siguientes: se puede realizar el ofrecimiento y la proposición del documento electrónico un medio de prueba con fundamento legal en el Artículo 177 “Presentación de documentos: Los documentos que se adjunte a los escritos o

²⁸ Magliona Markovitch, Claudio Paul. **Revista electrónica de derecho informático**. Pág. 34



aquellos cuya agregación se solicite a título de prueba, podrán presentarse en su original, en copia fotográfica, fotostática, o fotocopia o mediante cualquier otro procedimiento similar... Las copias fotográficas y similares que reproduzcan el documento y sean claramente legibles, se tendrán por fidedignas salvo prueba en contrario”. Y el Artículo 178 “Documentos Admisibles: Podrán presentarse toda clase de documentos, así como fotografías, fotostáticas, fotocopias, radiografías, mapas, diagramas, calcos y otros similares”. Al respecto es importante señalar que la legislación guatemalteca procesal en materia civil y mercantil a pesar que data desde 1964 no limita en ningún momento el uso de los documentos electrónicos como medio probatorio.

El primer inconveniente surge en el momento del diligenciamiento, pero dicho atraso se debe a la falta de conocimiento del profesional ya sea litigante o juez, en cuanto a la forma de tratar la prueba electrónica. Los problemas van desde no contar con el equipo informático adecuado, hasta la situación en las que se pide que se imprima el documento electrónico; lo que desvirtúa la naturaleza de la misma.

Lo cual podría ser impugnado por diversas razones. Pero todo lo anterior tiene solución, desde cubrir la parte interesada las carencias del tribunal en cuanto al equipo de cómputo, peritos, ilustrar al juzgador en los hechos, hasta una de las mejores formas como contar con un perito judicial en materia informática que auxilie al tribunal.

Lo verdaderamente preocupante y donde reside el problema es el de la valoración de la prueba; porque aunque se ha sobrepasado el inconveniente más importante que era la ausencia de una legislación sobre la regulación de documentos electrónicos en particular; existe deficiencia y limitaciones que enmarcan los documentos electrónicos; puesto que estas disposiciones jurídicas no son suficientes.

Y para la admisibilidad probatoria de los documentos electrónicos, es importante el convencimiento que debe obtener el juez o tribunal acerca de la confiabilidad y eficiencia de estos medios probatorios, para lo cual deberá consignarse en el expediente la información técnica y científica necesaria y las explicaciones que se consideren convenientes para ilustrar el criterio del sentenciador.

Las personas que van a aplicar la ley necesariamente deben conocer los límites y capacidades de las tecnologías de la informática, para lograr una adecuada valoración de los documentos electrónicos. En ausencia de normas expresas para valorar la prueba documental electrónica se interpreta a las disposiciones que proporciona el Código Procesal Civil y Mercantil.

Para que no existan controversias en cuanto a la interpretación que debe darse a la prueba documental electrónica (mensaje de datos) la ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, regula en su Artículo 11 ."Admisibilidad y fuerza probatoria de las comunicaciones electrónicas.



Las comunicaciones electrónicas serán admisibles como medios de prueba. No se negará eficacia, validez, o fuerza obligatoria y probatoria en toda actuación administrativa, judicial o privada a todo tipo de información en forma de comunicación electrónica, por el sólo hecho que se trate de una comunicación electrónica, ni en razón de no haber sido presentado en forma original”.

La misma ley en su Artículo 33 establece: “Efectos jurídicos de una firma electrónica o firma electrónica avanzada. “....que haya sido producida por un dispositivo seguro de creación de firma, tendrá, respecto de los datos consignados en forma electrónica, el mismo valor jurídico que la firma manuscrita en relación con los consignados en papel, y será admisible como prueba en juicio valorándose ésta según los criterios de apreciación establecidos en las normas procesales...” Con lo cual se reconoce el valor probatorio del documento electrónico; pero dichos preceptos jurídicos no establecen lo relativo a su promoción, control, contradicción y evacuación como medio de prueba, por lo que se realizará conforme a lo previsto para las pruebas en el Código Procesal Civil y Mercantil.

Concluyo en que un documento electrónico hará plena prueba y tendrán la misma eficacia probatoria que la ley otorga a los documentos escritos; como los documentos privados reconocidos, entre las partes y respecto de terceros; así como la fuerza probatoria de el documento público, y las certificaciones de las declaraciones, anexos e informaciones, presentadas por vía electrónica se tienen por auténticas, salvo prueba en contrario. Teniendo en cuenta para su valoración

algunos criterios como la confiabilidad, integridad de la información e identificación del autor.

4.12. Incidencias

Anteriormente he analizado aspectos relacionados con la validez y eficacia del uso de documentos electrónicos como prueba; de lo cual a mi criterio, considero que es un medio de prueba que puede ser de suma importancia, porque su función es demostrar al tribunal; las aseveraciones que presente tanto el contribuyente como la administración tributaria, relacionadas al cumplimiento de la obligación tributaria.

Los documentos electrónicos pueden considerarse medios de prueba, porque contienen información relevante tanto para la administración tributaria como para el contribuyente; y en el caso de que los sujetos interesados quieran demostrar sus pretensiones, debe atenderse a las disposiciones que rigen sobre la prueba documental, medio de prueba por excelencia en el ámbito tributario; el documento electrónico, se trata de un documento legible, que puede ser presentado ante el tribunal Contencioso Tributario, que admite almacenamiento e inalterabilidad en el tiempo, afirma derechos y obligaciones, es decir, que la información en forma de datos computarizados es susceptible de leerse e interpretarse. Es necesario agregar que la ley ampara, el no permitir que se le niegue eficacia, validez o fuerza obligatoria y probatoria a todo medio de información en forma de un mensaje de datos, por el



solo hecho que se trate de un documento electrónico o en razón de no haber sido presentado en soporte papel.

Oportuno se hace resaltar, que para una eficacia plena del documento electrónico en el proceso contencioso tributario, necesitamos que tanto litigantes como jueces, no cuestionen la validez probatoria de los documentos que no constan en papel, debido a que en la mayoría de los casos no se tiene conocimientos mínimos del derecho informático. Pues en la sala tercera de lo contencioso administrativo; este medio de prueba no ha tenido mayor incidencia en fallos emitidos por el tribunal, puesto que los litigantes no los utilizan, por lo que se observa que el obstáculo más importante radica en la arraigada desconfianza existente frente a todo lo que no se encuentre impreso en papel.

Otro aspecto a señalar es que el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria debe continuar trabajando en examinar las implicaciones tributarias del documento electrónico y buscar sistemas que faciliten su uso, pero la inclusión de éste; deberá ser flexible para que en la medida de lo posible, Guatemala se adapte a la evolución de las nuevas tecnologías electrónicas de manera que éstos puedan considerarse como vías seguras.

El sistema ha de garantizar las propiedades de autenticación de origen y destino e integridad de los documentos remitidos entre el contribuyente y la Superintendencia de Administración Tributaria mediante la utilización de recursos criptográficos,



especialmente la firma electrónica; también se garantizará la confiabilidad de los mensajes.

Debe entonces, imponerle una determinada eficacia probatoria, implicando que no necesariamente debe atribuírsele plena credibilidad al documento electrónico, sin apreciar antes su autenticidad y seguridad. Así, el documento será auténtico, si no ha sufrido alteraciones, si ha sido realmente autorizado y otorgado por la persona, y de la manera que en él se expresa, y será más seguro cuanto más difícil sea alterarlo y cuanto más fácil sea verificar la alteración y reconstrucción del texto original.

CONCLUSIONES

1. Se estableció que la deficiencia de regulación ordinaria, como reglamentaria sobre el documento electrónico, la denominada prueba documental, ha sentado las bases sobre las cuales se han establecido las exigencias que deben formularse a los documentos en general y, en el caso, el documento electrónico, para ser considerado apto desde el punto de vista probatorio.
2. Se estableció que en cuanto a la admisibilidad probatoria de los documentos electrónicos, es importante el convencimiento que debe obtener del juez acerca de la confiabilidad y eficiencia de estos medios probatorios, por lo cual es importante consignarse en el expediente la información técnica y científica necesaria y las explicaciones que se consideren convenientes para ilustrar el criterio del sentenciador.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria, ha desarrollado diversas iniciativas orientadas a brindar información, servicios electrónicos; para lograr el mejoramiento de los servicios prestados a la ciudadanía; pero mientras no se amplíe masivamente su uso y por ende, no aumente la confianza en la misma, los contribuyentes no harán uso de estas.
4. El Código Tributario, en sus reformas, implementó la utilización de documentos electrónicos, pero esta realidad, se contradice con el hecho de que aún esta

confianza de las personas en la autenticidad y seguridad de los documentos generados y transmitidos electrónicamente.

5. De conformidad con la Ley sobre la firma electrónica, aún cuando esta no desarrolla el marco jurídico adecuado que garantice su tratamiento como tal; se aplicarán las disposiciones que rigen sobre la prueba documental, teniendo en cuenta su autenticidad y su seguridad; las cuales dependen fundamentalmente del proceso de su formación, que incluye su memorización, transmisión y elaboración.

RECOMENDACIONES



1. El Congreso de la República de Guatemala, debe regular como un medio de prueba nominado el documento electrónico en el ordenamiento procesal civil y tributario. A fin de subsanar las actuales lagunas que existen sobre el documento electrónico en el Código Tributario.
2. El Organismo Judicial, a través de la Escuela de Estudios Judiciales debe promover e implementar programas de capacitación para ampliar los conocimientos del derecho informático, y en la práctica hacer una mejor valoración y utilización de este tipo de pruebas y eliminar el desconocimiento y desconfianza que existe en los jueces
3. El Estado, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, debe continuar trabajando en propiciar el cambio cultural que exige la implantación de los servicios que presta, los cuales deben responder a la optimización y reorganización de los esquemas del servicio público, de tal forma que permitan una mayor eficiencia y eficacia en las relaciones con los contribuyentes.
4. Es necesario adoptar medidas que permitan la supresión de obligatoriedad de papel, facilitando al ciudadano el inicio de los procedimientos administrativos mediante la disponibilidad electrónica de todos los modelos normalizados que



actualmente se encuentran a su disposición en soporte papel en las dependencias de la Administración.

5. Es importante que los jueces, al momento de admitir un documento electrónico como medio de prueba, deben otorgarle la validez y eficiencia de un documento original, siempre que esté garantizada su autenticidad, integridad y cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes procesales, dando así seguridad jurídica a quien lo utilice.



BIBLIOGRAFÍA

AGUIRRE GODOY, Mario. **Derecho procesal civil de Guatemala**. Guatemala, Ed. Vile 2003.

ALSINA, Hugo. **Tratado teórico práctico del derecho procesal civil y comercial**. Ediar Soc. Anón. Editores. Buenos Aires, 1956, 2 Ed. Tomo II.

BARRIOS OSORIO, Omar Ricardo. **Derecho e informática**. Guatemala Ed. Mayte 2005.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**, Editorial Heliasta. SRL. 10ª, edición, 1976, Buenos Aires, República de Argentina.

COUTURE, Eduardo J. **Fundamentos del derecho procesal civil**. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1962, 3 Ed.

GIANINI A. D. **Instituciones de derecho tributario**. Traducción y Estudio Preliminar por Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1,957.

GAETE GONZÁLEZ, Eugenio. **Instrumento público electrónico**. Editorial Bosch, Barcelona 2000.

GUASTAVINO, Elías P. **La prueba informática**. Editorial Bosch, Barcelona 2002. Pág.1143

LLANEZA GONZÁLEZ, Paloma. **Internet y comunicaciones digitales**. Madrid, Editorial Bosch 2000 Pág. 890

MARTÍN, José María y Guillermo F. Rodríguez. **Derecho tributario procesal**. 2ª ed.; Buenos Aires, Argentina, 1987, Ed. Depalma.



MONTERO AROCA, Juan y Mauro Chacón Corado. **Manual de derecho procesal civil guatemalteco**. 2ª ed.; Guatemala, Guatemala, 2002, Ed. Magna Terra Editores.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio González. **Curso de derecho tributario**. 2ª ed., Madrid, España, 1978, Ed. Editoriales de Derecho Reunidas, S.A.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**, parte general, 8ª ed.; Madrid, España, 1998, Ed. Civitas.

PALLARES, Eduardo. **Derecho Procesal Civil**. 12. Edición. México; Editorial Porrúa S.A., 1986

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Ediciones Depalma. Argentina Pág.365

Wikipedia, La enciclopedia libre. <http://es.wikipedia.org/fuente;octubre;2009>

Legislación.

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

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

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

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

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



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

Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 47-2008.

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

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

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