

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a knight on horseback, holding a sword and a shield. Above the knight is a crown. To the left and right of the knight are two castles. The entire scene is set against a background of a landscape with mountains. The Latin inscription around the border of the seal reads "ACADEMIA CAROLINA GUATEMALENSIS INTER CETERAS ORBIS".

**EL DOMICILIO ELECTRÓNICO O DOMICILIO VIRTUAL Y SUS
REPERCUSIONES JURÍDICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

MARÍA ALEJANDRA BAUTISTA VÁSQUEZ

GUATEMALA, ABRIL DE 2010

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

**DOMICILIO ELECTRÓNICO O DOMICILIO VIRTUAL Y SUS REPERCUSIONES
JURÍDICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MARÍA ALEJANDRA BAUTISTA VÁSQUEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, abril 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:

Presidenta:	Licda. Gladys Yolanda Albeño Ovando
Vocal:	Lic. Víctor Manuel Soto Salazar
Secretaria:	Licda. Alma Judith Castro Tejada

Segunda Fase:

Presidenta:	Licda. María Soledad Morales Chew
Vocal:	Lic. David Sentés Luna
Secretario:	Lic. Napoleón Orozco

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. Miguel Ángel Giordano Navarro.
Abogado y Notario.
8ª. Av. 20-22 zona 1
Ciudad de Guatemala
Tels. 22382796 - 22209273.



Guatemala, 04 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 me fuera encomendada como asesor, mediante el oficio de fecha veintisiete de enero del año dos mil nueve, me permito informar del trabajo de tesis elaborado por la bachiller; **María Alejandra Bautista Vásquez**, quien se identifica con carné 200211595, quien elaboró bajo mi dirección la investigación intitulada: **"EL DOMICILIO ELECTRÓNICO O DOMICILIO VIRTUAL Y SUS REPERCUSIONES JURÍDICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO"**, de lo anterior, emito la siguiente disposición:

DICTAMEN:

- a) El trabajo de tesis se realizó bajo mi estricta dirección técnica y durante su respectiva elaboración hice a la bachiller **MARÍA ALEJANDRA BAUTISTA VÁSQUEZ**, las recomendaciones necesarias y sugerencias que consideré, así como la necesidad de obtener los requisitos tanto de forma como de fondo, exigidos por el Normativo respectivo para trabajos de esta naturaleza.
- b) La postulante utilizó para su investigación el método inductivo, deductivo, analítico, sintético, y las técnicas de recolección e investigación de material bibliográfico haciendo uso del derecho comparado con otros países en cuanto al tema relacionado.
- c) La redacción utilizada por la bachiller en la investigación realizada gramaticalmente es correcta porque en su contenido utiliza terminología eminentemente técnica y jurídica utilizando además las reglas de la gramática española considerando que llena los

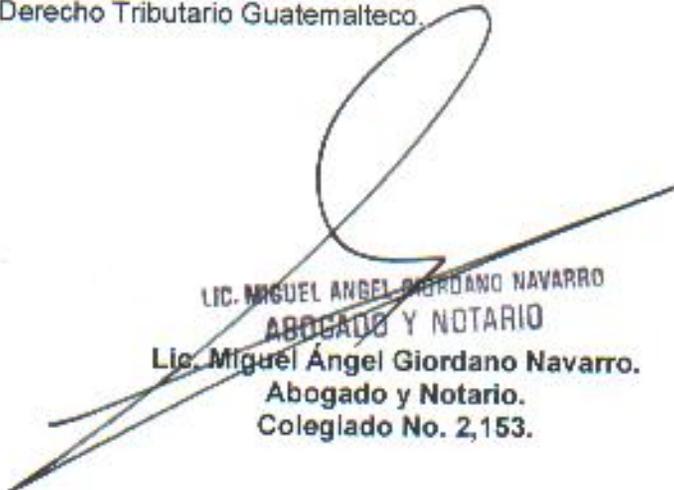


requisitos exigidos por el Normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

- d) Además la investigación realizada aporta científicamente al mejoramiento y agilización de los trámites en materia tributaria del país y puede servir de ejemplo en Guatemala para agilizar todos los trámites en dicha materia así como también para mejorar la recaudación y tecnificar el sistema a nivel nacional; así mismo puede servir a los legisladores como guía de consulta para legislar sobre la materia en virtud de que en Guatemala hasta la fecha no existe legislación alguna que regule el Domicilio Electrónico o Domicilio Virtual y sus Repercusiones Jurídicas en el Derecho Tributario Guatemalteco.
- e) Las conclusiones y recomendaciones que se hacen en el presente trabajo de tesis son valiosas tanto para los estudiantes, docentes, legisladores y para funcionarios o empleados que se dediquen al Derecho Tributario y además son de fácil aplicación y comprensión.
- f) La bibliografía utilizada es considerada amplia y suficiente tanto nacional como de derecho comparado para llegar a las conclusiones y recomendaciones que se hacen en el presente trabajo.

Por las razones anteriores **APRUEBO** el trabajo de investigación realizado por la bachiller **MARÍA ALEJANDRA BAUTISTA VÁSQUEZ**, en virtud de que llena todos los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público y considero que es un aporte innovador en el Derecho Tributario Guatemalteco.

Atentamente,


LIC. MIGUEL ANGEL GIORDANO NAVARRO
ABOGADO Y NOTARIO
Lic. Miguel Ángel Giordano Navarro.
Abogado y Notario.
Colegiado No. 2,153.



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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) VÍCTOR RODOLFO CARRILLO CABRERA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante MARÍA ALEJANDRA BAUTISTA VÁSQUEZ, Intitulado: "EL DOMICILIO ELECTRÓNICO O DOMICILIO VIRTUAL Y SUS REPERCUSIONES JURÍDICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO".

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


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



cc. Unidad de Tesis
CMCM/nmmr.

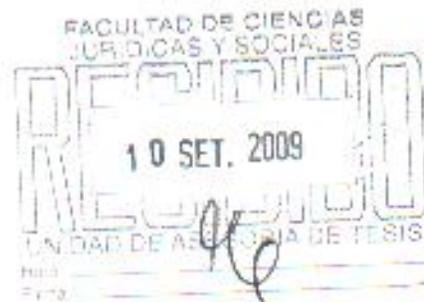


Lic. Víctor Rodolfo Carrillo Carrera.
Abogado y Notario.
Av. Reforma 2-90 Zona 9 6to.Nivel Oficina 602.
Ciudad de Guatemala
Tel. 54049269



Guatemala, 8 Septiembre de 2009.

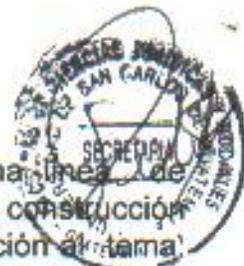
Lic. Carlos Manuel Castro Monroy.
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Estimado Licenciado:

De conformidad con la designación que me fuere hecha por la Unidad de Tesis, que usted coordina, respetuosamente me permito informar que he revisado el trabajo de tesis elaborado por la bachiller: **MARÍA ALEJANDRA BAUTISTA VÁSQUEZ**, investigación intitulada: **"EL DOMICILIO ELECTRÓNICO O DOMICILIO VIRTUAL Y SUS REPERCUSIONES JURÍDICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO"**, En tal sentido, fue revisado con la participación de la estudiante, respetando el criterio y aporte personal de la sustentante, hago constar lo siguiente:

- a. Procedí a revisar el trabajo presentado, del cual me permito concluir que efectivamente como lo indicé oportunamente su asesor en dictamen de fecha veintisiete de enero 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 los nuevas tecnologías electrónicas, y superar obstáculos de orden jurídico y cultural para la aplicación práctica de esta modalidad de domicilio electrónico o domicilio virtual. Por lo mismo la delimitación de reglas claras en cuanto al tema del domicilio electrónico o domicilio virtual específicamente en las repercusiones jurídicas que este supone en materia del Derecho Tributario Guatemalteco.
- b. 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 el domicilio electrónico o domicilio virtual y sus repercusiones jurídicas y sostener que puede ser considerado como un medio seguro de comunicación entre el contribuyente y la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) siempre y cuando se cumplan previamente los requisitos establecidos por dicha institución.

- c. De las conclusiones, las mismas me parecen meritorias de discusión en el ámbito jurídico y en relación a las recomendaciones me permito indicar que utilizando el domicilio electrónico como un domicilio fiscal se agilice todos los procedimientos administrativos entre el contribuyente y la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).
- d. 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, penal, 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,

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

Victor Rodolfo Carrillo Carrera
Abogado y Notario



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veintiocho de enero del año dos mil diez.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante **MARÍA ALEJANDRA BAUTISTA VÁSQUEZ** Titulado **EL DOMICILIO ELECTRÓNICO O DOMICILIO VIRTUAL Y SUS REPERCUSIONES JURÍDICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO**. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

MTCL/sllh.



DEDICATORIA

- A DIOS:** Por ser mi padre, y haberme permitido llegar hasta este momento tan importante de mi vida y por darme el regalo más grande que es la salvación a través de su hijo unigénito Jesucristo.
- A MI ABUELA:** Aurea Bartola Pérez, por compartir su sabiduría y su inteligencia y sobre todo por educar y cuidar a la mujer que más quiero, mi madre.
- A MI PADRE:** Carlos Enrique Bautista, por compartir sus conocimientos en esta noble profesión, por enseñarme a ser luchadora en todo momento y por ser un hombre que con su ejemplo me inspira a ser mejor cada día.
- A MI MADRE:** Aura Marina Vásquez, por ser mi amiga y confidente, gracias por estar siempre presente en su vida, en sus oraciones, porque me enseñó realmente que los que confían en el Señor todas las cosas le ayudan a bien.
- A MIS HERMANOS:** Carlos, Ronald, Melanie, Roberto y Mónica; porque cada uno con su entrega, pasión y ejemplo formaron mi camino para llegar a ser quien soy; los quiero con todo mi corazón.
- A MIS CUÑADOS Y CUÑADAS:** Ingrid, Julio, Mónica y Carlos; por cuidar la vida de mis hermanos y hermanas con paciencia y entrega.
- A MIS SOBRINOS:** Julio, Estuardo, Gabriela, Jacquelin, Esther, Estephana, José Rodrigo y Amy porque con su sonrisa y alegría hacen de mis días una mañana mejor.
- A LA IGLESIA DE DIOS EN SAN MARCOS:** Por enseñarme desde la infancia el verdadero camino hacia Dios.

**A LA IGLESIA JESUCRISTO
ES EL SEÑOR**

Por adoptarme y cubrir mis necesidades materiales y espirituales, porque ahí he aprendido a adorar a Dios a través de mi mejor talento que es la danza.

A MIS PASTORES:

Guillermo Az (+), Edna Fuentes, Román López, Rudy Reyes y Argentina Lemus, por haber sido y seguir siendo mis padres espirituales y alimentar mi vida con la palabra de Dios.

A MI NOVIO:

Josué Reyes, por cuidar de mi vida, protegiéndome a cada instante, mostrándome con su ejemplo que el que persevera alcanza sus metas, no importando las dificultades que puedan venir; gracias por todo, te amo.

**A MIS AMIGOS DE
PROMOCIÓN
UNIVERSITARIA:**

Ada, Enio, Brenda, Marsha, por compartir estos hermosos años conmigo, por ser y seguir siendo mis amigos y enseñarme que en la vida lo que más perdura es la amistad; en especial a Luisa Fernanda por luchar conmigo para llegar hasta el final de esta loable profesión.

A MIS AMIGOS:

Cuyos nombres no menciono porque nunca terminaría de citarlos, pero con todo mi agradecimiento y sinceridad los tengo gravados en mi corazón; gracias por compartir su vida conmigo y por formar parte de esta alegría.

A:

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, gracias por la oportunidad que me brindó para formarme como profesional.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. El domicilio	1
1.1. Historia	3
1.2. Definición	5
1.3. Clases de domicilio	7
1.4. Clasificación legal del domicilio.....	9

CAPÍTULO II

2. El domicilio fiscal.....	17
2.1. Definición	19
2.2. Domicilio fiscal de las personas individuales.	20
2.3. Domicilio fiscal de las personas jurídicas.	23
2.4. Domicilio fiscal de personas que desempeñan cargos oficiales en el extranjero.....	26
2.5. Procedimiento administrativo para señalar el domicilio fiscal.....	28
2.6. Procedimiento administrativo para cambio de domicilio fiscal	31
2.6.1. Consecuencias jurídicas por no dar aviso de haber cambiado de domicilio fiscal.	34
2.7. El ordenamiento jurídico del domicilio fiscal.....	34
2.7.1. El domicilio fiscal en la Constitución Política de la República de Guatemala.....	35
2.7.2. El domicilio fiscal en las leyes ordinarias.....	36
2.7.2.1. El Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.....	38
2.7.2.2. Decreto número 47-2008 del Congreso de la República	

de Guatemala.....	39
2.7.3. Resoluciones o acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	40
2.7.3.1. Resolución del Directorio 230-2001	40
2.7.3.2. Acuerdo 014-2007: disposiciones normativas para la certificación de información transmitida electrónicamente.	49

CAPÍTULO III

3. El domicilio electrónico o domicilio virtual	51
3.1. El correo electrónico	51
3.2. Definición	53
3.3. Requisitos	54
3.3.1. Internet	55
3.3.2. Mensaje electrónico.....	55
3.3.3. Dirección electrónica	56
3.3.4. Buzón electrónico	59
3.3.5. Procedimiento administrativo para establecer una dirección electrónica ante la Superintendencia de Administración Tributaria	59
3.4. El domicilio electrónico o domicilio virtual	62
3.4.1. Definición.....	64
3.4.2. Elementos	64
3.4.2.1. El correo electrónico como elemento del domicilio electrónico.....	64
3.4.2.2. El elemento volitivo	65
3.4.2.3. La clave electrónica	66
3.4.2.4. La seguridad jurídica.....	68
3.5. La firma electrónica.....	74

CAPÍTULO IV

4. Repercusiones jurídicas del domicilio electrónico o domicilio virtual en el derecho tributario guatemalteco.....	81
4.1. Pecuniarias	84
4.2. Administrativas.....	86
4.2.1. El deber formal de dar aviso del cambio de domicilio fiscal	86
4.2.2. Citaciones al contribuyente	88
4.2.3. La disponibilidad de servicio en el correo electrónico.....	90
4.2.4. Elección del medio de comunicación.....	91
4.2.5. La constitución de la prueba.....	92
4.2.6. La cesión de la clave electrónica.....	93
4.3 Consecuencias judiciales del domicilio electrónico.....	94
4.3.1. El valor probatorio	94
4.3.2. Notificaciones	97
4.3.2.1. Efectos de las notificaciones.....	97
4.3.3. El derecho de defensa del contribuyente	103
CONCLUSIONES	105
RECOMENDACIONES.....	107
BIBLIOGRAFÍA.....	109

INTRODUCCIÓN

Las reformas al Código Tributario introdujeron el uso de una dirección electrónica la cual tiene como fin, servir de medio de comunicación entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente; a través de ésta dirección electrónica se hace indispensable el uso de un correo electrónico, mediante el cual se puede transmitir información relevante como notificaciones, declaraciones, estados financieros ,etcétera.

En razón de lo expuesto la motivación de abordar este tema radica en analizar el domicilio electrónico, el cual se fundamenta en el Artículo 98 "A" del Código Tributario, ello con el objeto de determinar las nuevas corrientes doctrinarias y si el concepto de domicilio fiscal regulado en el Artículo 114 se ve ampliado con la introducción del correo electrónico, como medio de comunicación y las consecuencias jurídicas que ello supone.

La hipótesis formulada es la siguiente: La dirección electrónica, que es establecida por la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente, es considerada como domicilio electrónico o domicilio virtual y por lo tanto se amplía el concepto de domicilio fiscal propiamente dicho. La investigación expuesta comprobó la hipótesis planteada, porque el Código Tributario en su Artículo 98 "A" si hace mención de la dirección electrónica.

Los objetivos trazados fueron establecer mediante un análisis doctrinario legal las repercusiones legales del domicilio electrónico en el derecho tributario guatemalteco; determinar si el domicilio electrónico amplía el concepto de domicilio fiscal y si la dirección electrónica establecida por la Superintendencia de Administración Tributaria o el contribuyente es considerada como domicilio electrónico.

Esta investigación esta integrada por cuatro capítulos: El primer capítulo incluye aspectos generales del domicilio; en el segundo, lo concerniente al domicilio fiscal; en el tercer capítulo se desarrolla el domicilio electrónico y en el cuarto capítulo, se realiza un análisis jurídico doctrinario de los efectos que produce el domicilio electrónico en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

Para desarrollar el presente trabajo se tomó en cuenta la teoría del domicilio virtual conformado: “por la dirección electrónica de una persona, que constituye la residencia habitual en la red de Internet”.

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

La presente investigación, se enfoca fundamentalmente en la incorporación del domicilio electrónico en el Código Tributario, el cual no llega a concretarlo en definiciones, por lo que es de gran importancia la regulación del domicilio electrónico.

CAPÍTULO I

1. El domicilio

La palabra domicilio involucra dos significados, uno empleado comúnmente para designar la casa de habitación de una persona, el cual constituye el lugar mismo de donde se encuentra su vivienda, éste significado se deriva del latín “domicilium” el cual se originó de las voces domus que significa casa y colere que quiere decir habitar, domicilio es conocido como el lugar en donde una persona decide vivir según su conveniencia o el lugar en donde están sus intereses ya sean económicos o familiares.

El otro significado, es el jurídico el cual tiene su origen en la ley, ya que es la misma la que le designa a una persona el lugar en donde debe residir para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos, este domicilio es reconocido por la legislación guatemalteca según el Artículo 36 del Código Civil Decreto-Ley número 106, el cual establece: “El domicilio legal de una persona es el lugar en donde la ley fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho, no esté allí presente”.

Al analizar los dos significados que tiene la palabra domicilio, es manifiesto que el domicilio es un vínculo o lazo que une a la persona con un determinado lugar, ya sea porque la persona decidió voluntariamente vivir en el mismo lugar por tiempo indefinido, o bien, la ley se lo ha designado para ejercer sus derechos y cumplir con

sus obligaciones, pero para que estos presupuestos surjan, el domicilio necesita de dos aspectos fundamentales: uno material consistente en las circunstancias en que se encuentra una persona, como el de residir en un lugar por tiempo indeterminado por el cargo público o privado que ostenta, encontrarse en estado de incapacidad, o bien cumpliendo una condena, entre otras circunstancias y el otro aspecto es de carácter formal y éste es dado por la norma legal, porque otorga efectos jurídicos a ese centro de vida en donde se tiene el domicilio, o bien a la situación prevista por la ley cuando se trata de domicilios legales.

Según la doctrina y la jurisprudencia el domicilio debe tener tres elementos indispensables:

- a) De carácter espacial, que es la residencia de la persona.
- b) Anímico, consistente en la intención de permanecer.
- c) Temporal, consistente en la habitualidad o permanencia estable de la residencia.

Los tres elementos son de mucha importancia, pero al analizarlos es de hacer resaltar que si se aplica a la legislación guatemalteca vendría a ser contradictorio con el domicilio legal, ya que existe el domicilio sin la residencia o sin la habitualidad de la misma, entonces el elemento espacial y temporal no podrían encuadrar en ésta clase de domicilio.

1.1. Historia

El domicilio tiene su origen en el Derecho Romano, porque el mismo trató de situar a la persona en un determinado lugar, en donde ejerciera sus derechos y cumpliera con sus obligaciones, en esa época las personas realizaban sus actividades de trabajo en su casa de habitación, es por eso que la palabra domicilio tiene su origen etimológico en la palabra que viene del latín “domicilium”, derivado de las voces DOMUS, que significa, casa y COLERE: habitar; la casa de habitación de una persona.

En esta época el derecho romano no había hecho la diferencia entre casa, habitación y residencia porque las mismas eran confusas entre sí.

El Licenciado Vásquez en su libro Derecho Civil I, hace referencia sobre la historia del domicilio redactándolo de la siguiente manera: “Posteriormente la evolución del Derecho Romano permitió establecer que el domicilio se determino por la residencia legal o jurídica de cada uno, en el pueblo donde se suponía que estaba siempre, y era aquel en que la persona residía de ordinario y en donde tenía sus bienes, familia o su ocupación diaria; para fijar un domicilio voluntario se requería que la persona se estableciera realmente en un lugar y tuviera la intención de permanecer en él hasta que por razones particulares le moviesen dejarlo, la simple residencia se diferencia del domicilio en que no había que constituirse en el lugar del asiento principal sino era un simple hecho de permanencia”¹.

¹ Vásquez Ortiz, Carlos. **Derecho civil I de las personas y el matrimonio**, pág. 32

Además del domicilio voluntario, existía como en la actualidad el domicilio legal o necesario y el domicilio de origen, el cual lo adquiría una persona por el simple hecho de nacer en un determinado lugar, una misma persona podía tener dos o más domicilios, si poseía al mismo tiempo dos o más establecimientos según las actividades que realizará, pero entonces se convertía en un domicilio múltiple donde no existía un domicilio principal para poder ubicar a una persona para que la misma cumpliera con sus obligaciones y ejerciera sus derechos.

Pero el domicilio resulto afectado con el feudalismo, ya que trajo como sistema de vida el vasallaje y el dominio absoluto de la tierra, conduciendo a la territorialidad de las leyes y el establecimiento de las personas en un determinado lugar y al servicio del señor feudal, en donde el domicilio se ve limitado, puesto que las personas se consideraban domiciliadas en el lugar designado para cumplir con las leyes y costumbres locales y por lo tanto fue abolido el domicilio voluntario, porque los feudales eran los que decidían el lugar en donde las personas debían residir.

En el Siglo XII y XIII los estudiosos decidieron retomar la palabra domicilio dándole un nuevo concepto y así lograr el resurgimiento del mismo: *Habitatio* y *animus menendi*, o sea la residencia y la intencionalidad de permanecer en ella de manera habitual, en donde ya no eran los feudales los que decidían la residencia de las personas sino ya era la voluntad de la persona de habitar en un lugar por tiempo indefinido.

En el Siglo XIV al XVIII se desarrollaron las escuelas estatutarias en el derecho internacional privado, en las cuales no existía como en el derecho romano la

pluralidad de domicilios, unificando el domicilio por la variedad de leyes y costumbres de cada Estado, porque constantemente existían conflictos de estatutos al desplazarse las personas a otras ciudades, entonces, el domicilio prevaleció como determinante de la ley absoluta para evitar toda clase de conflictos entre los ciudadanos de cada Estado. Las escuelas estatutarias se pronuncian a favor del sistema de domicilio en materia de sucesiones, capacidad y derecho de familia.

En el Siglo XIX cambia la modalidad de domicilio porque ahora las leyes del país de origen deben seguir a la persona aún cuando se traslade al extranjero, porque las mismas, han sido dictadas de acuerdo a sus costumbres.

1.2. Definición

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

El diccionario jurídico define al domicilio como: “Lugar de residencia habitual y sede de la persona a efectos jurídicos”².

El diccionario enciclopédico de derecho usual define al domicilio como: “Casa en que uno habita o se hospeda; población donde se considera que legalmente reside una persona”³

² Tomas Moro, Fundación. **Diccionario jurídico espasa**, pág. 611.

³ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**, tomo II, pág. 780

Para Federico Puig Peña domicilio: “Es el lugar o círculo territorial donde se ejercitan los derechos y se cumplen las obligaciones, y que constituye la sede jurídica y legal de la persona”⁴

Para el derecho constitucional domicilio es el lugar en donde la persona decide residir por su voluntad en el amplio territorio del país, otorgándolo como garantía la intimidad del individuo y de la familia y reconociendo la inviolabilidad del domicilio.

Para el derecho civil el domicilio lo constituye el sitio donde se tiene la familia o el principal establecimiento donde realiza sus actividades familiares; si una y otra circunstancia no concuerdan, la ley le da preferencia domiciliaria al centro familiar. Guillermo Cabanellas establece que domicilio de las personas naturales: “es el lugar de su residencia habitual o, en su caso, el que determinen las leyes procesales”⁵

Para el derecho penal el domicilio es el lugar en donde se realizó el delito, o bien el domicilio de la víctima.

Para el derecho mercantil, el domicilio va a ser el domicilio comercial, se entiende por este el lugar del establecimiento mercantil o la sede principal de una sociedad o de un hombre de negocios, ya coincida con su domicilio particular o vivienda o difiera, el cual se determina por lo establecido en la escritura constitutiva o en sus estatutos.

⁴ Puig Peña, Federico. **Compendio de derecho civil español**, tomo I, pág. 246.

⁵ Cabanellas, Guillermo, **Ob. Cit**; pág. 781

En el derecho administrativo el domicilio es muy importante, empezando por la vecindad municipal, en materia de edificación, en la salubridad y en gravámenes fiscales.

A raíz de ello el derecho tributario también regula lo relativo al domicilio pero le da el nombre de domicilio fiscal, dando un concepto del mismo en el Artículo 114 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que establece: “Se considera domicilio fiscal, el lugar que el contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste puede exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias...”

La autora del presente trabajo propone la siguiente definición: “Domicilio es la circunscripción departamental en la que una persona decide residir ya sea por su voluntad o por designación de la ley, para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones, en donde debe residir por tiempo indefinido pero con uno de los mayores elementos que es la permanencia puesto que sin dicho elemento no sería un domicilio sino sería una habitación”

1.3. Clases de domicilio

Para la doctrina existe diversidad de clases de domicilios los cuales se enunciarán a continuación:

- a) Domicilio accidental: Es la residencia pasajera y eventual en un determinado

lugar. Jurídicamente no constituye domicilio.

- b) Domicilio aparente: El que se presume por la reiteración en entradas y salidas de una persona con respecto a una casa o parte de la misma.
- c) Domicilio constituido: Este se fija por la conveniencia profesional o judicial, el lugar adecuado para la actividad o los negocios, para notificaciones o relaciones determinadas.
- d) Domicilio conyugal: Nace con el matrimonio, por constituir ante todo la institución conyugal, una unidad de conveniencia.
- e) Domicilio de derecho: Es el que la ley establece para determinadas personas y en ciertas circunstancias, no lo cual, no excluye la coincidencia con el que voluntariamente hayan elegido las mismas para vivienda propia y para el desenvolvimiento de sus actividades.
- f) Domicilio de los diplomáticos: Este domicilio se da cuando los diplomáticos residen en el extranjero por razón de su cargo y gozan del derecho de extraterritorialidad y se considerara como su domicilio el último lugar que hubiera tenido en el territorio nacional.
- g) Domicilio de los empleados: El domicilio de los trabajadores será el lugar en donde desarrollan sus actividades laborales.

- h) Domicilio de origen: Es el lugar del domicilio del padre o la madre, en el día del nacimiento de su hijo.

1.4. Clasificación legal del domicilio

En Guatemala el domicilio se clasifica según el Código Civil Decreto-Ley 106 en:

- a) Domicilio voluntario o real: El Código Civil Decreto-Ley 106 en sus Artículos 32 y 33 establece que: “El domicilio se constituye voluntariamente por la residencia en un lugar con ánimo de permanecer en él”, “Se presume el ánimo de permanecer, por la residencia continua durante un año en el lugar. Cesará la presunción anterior si se comprobare que la residencia es accidental o que se tiene en otro parte”.

Se entiende entonces que domicilio voluntario, es la libre elección de la persona de residir en un lugar determinado, sin ninguna clase de coacción o amenaza de residir en el lugar que ha elegido, y que la persona debe permanecer de forma continua como mínimo un año, para que se considere domiciliada en dicho lugar. Guillermo Cabanellas define al domicilio voluntario “Es todo aquel que se elige, dentro de las posibilidades de oferta y adquisitivas; o aquel en que se permanece por tradición familiar o imposibilidad de cambio”.⁶ Alfonso Brañas determina que en este domicilio resaltan dos

⁶ Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** pág. 784

elementos fundamentales, un elemento subjetivo que es “La voluntariedad de la residencia y ánimo de permanencia y un elemento objetivo lugar determinado”.⁷

- b) Domicilio múltiple, plural o alternativo: Según la doctrina y los estudiosos establecen que ésta clase de domicilio no existe, puesto que sería imposible localizar a una persona o bien determinar en sí cual es su domicilio, pero para el Código Civil guatemalteco Decreto Ley 106 si existe puesto que el Artículo 34 establece “Si una persona vive alternativamente o tiene ocupaciones habituales en varios lugares, se considera domiciliada en cualquiera de ellos; pero si se trata de actos que tienen relación especial con un lugar determinado, éste será el domicilio de la persona”.

Entonces se considera que el domicilio de dicha persona va a ser en los lugares en donde realiza sus actividades de trabajo o en donde viva alternativamente por dichas ocupaciones, pero no hay que malinterpretar el sentido de la ley puesto, que para darse esta clase de domicilio se debe comprobar que dicha persona realice actividades alternas y que no lo hace para liberarse de sus obligaciones.

- c) Domicilio circunstancial o del vagabundo: Este domicilio nace debido a que en la actualidad hay una gran cantidad de personas que no poseen una residencia habitual, entonces para que cumplan con sus obligaciones se les considera

⁷ Vásquez Ortiz, **Ob. Cit**; pág. 33

domiciliados en el lugar en donde se encuentren, es así como lo establece El Código Civil en el Artículo 35 “La persona que no tiene residencia habitual se considera domiciliada en el lugar donde se encuentre”.

También el Código Procesal Civil y Mercantil Decreto Ley 107 establece que “El que no tiene domicilio fijo podrá ser demandado en el lugar en donde se encuentre o en el de su última residencia”.

- d) Domicilio legal: Para esta clase de domicilio existe una infinidad de definiciones por lo que se hace una breve referencia sobre lo expuesto por cada uno de ellos.

“Domicilio legal llamado también derivado porque se fija por el que tiene otra persona o entidad de la cual se depende”⁸. Cabanellas “Domicilio Legal, el que por las leyes civiles o de enjuiciamiento se establece para la diversidad de personas naturales o abstractas, para el ejercicio de distintas actividades y para singulares situaciones de índole familiar o de otra especie. Se tiende con ello a clarificar las relaciones jurídicas y a establecer en todo caso un nexo estable entre cada persona y un lugar, como centro de su mundo jurídico o profesional”⁹. Moto Salazar citado por el Licenciado Carlos Vásquez Ortiz dice es “El lugar que la ley le fija a una persona para el ejercicio de sus derechos y

⁸ Puig Peña, **Ob. Cit**; pág. 246.

⁹ Cabanellas, **Ob. Cit**; pág. 783

el cumplimiento de sus obligaciones”¹⁰.

El Código Civil guatemalteco establece en sus Artículos 36 y 37 que “El domicilio legal de una persona es el lugar en donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente”

Entonces el domicilio legal es donde la persona debe encontrarse solamente para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones cuando sea citado, en el mismo código se hace la salvedad que no es necesario que la persona se encuentre en dicho lugar, entonces es de hacer notar que es la ley la que le da éste domicilio a ciertas personas, pero solamente cuando existan ciertas circunstancias las cuales son enumeradas en el Artículo 37: “Se reputa domicilio legal:

- a) Del menor de edad e incapacitado, el de las personas que ejerzan la patria potestad, o la tutela”. Entonces el domicilio del menor o de la persona que ha sido declarado incapaz va a ser el domicilio que tenga el que ejerza la patria potestad en principio y si no hubiera patria potestad el de la tutela, puesto que el menor de edad e incapaz no pueden accionar jurídicamente sino a través de sus representantes legales.

¹⁰ Vásquez Ortiz, **Ob. Cit**; pág. 33

- b) De los funcionarios, empleados, dependientes y demás personas, el lugar en que prestan sus servicios; pero los que accidentalmente se hallen desempeñando alguna comisión, no adquieren domicilio en el lugar”

Roberto Lavalle Valdés citado por el Licenciado Vásquez, hace mención sobre esta literal puesto que indica “fijar el domicilio de los empleados y dependientes en general en el lugar donde prestan sus servicios es útil y razonable, dado que en la mayoría de los casos tal lugar es permanente y allí se suele encontrar el empleado o dependiente en las horas hábiles. No obstante, debe considerarse domiciliado en el lugar de su residencia”¹¹.

El Código Civil debería de ser reformado en esta literal puesto que en la legislación guatemalteca los que prestan sus servicios laborales no son conocidos como empleados sino más bien como trabajadores.

- c) De los militares en servicio activo, el lugar en que están destinados” Guillermo Cabanellas considera que el domicilio de los militares “Es la población donde se hallare el Cuerpo a que pertenezcan cuando se haga el emplazamiento”¹² Este domicilio es de mucha importancia debido a que los militares trabajan por tiempo indefinido en el lugar en donde los envíen a cumplir con sus labores y están ahí por largo tiempo y solo descansan pocos días, pero entonces, surge

¹¹ **Ibid**, pág. 34.

¹² Cabanellas, **Ob. Cit**; pág. 782

la siguiente inquietud cuando se encuentran de descanso donde podría ubicarse como su domicilio, el Código Civil guatemalteco no menciona nada al respecto y es menester que ese inciso sea ampliado puesto que los militares no se encuentran de forma permanente en los lugares de campaña.

- d) De los que se hallen extinguiendo una condena, el lugar donde la extinguen, por lo que toca a las relaciones jurídicas posteriores a ella; en cuanto a las anteriores, conservarán el último que hayan tenido”

Entonces a los que se encuentren cumpliendo una condena su domicilio será el lugar en donde la cumplan y si surgieren nuevas obligaciones es ahí donde se considerará domiciliado para que cumpla con las mismas y si fuesen pasadas, se entenderá que su domicilio será el anterior al haber sido condenado.

- e) De los agentes diplomáticos guatemaltecos residentes en el extranjero por razón de su cargo, el último domicilio que tenía en el territorio nacional”. El Licenciado Carlos Vásquez Ortiz opina sobre este domicilio “En cuanto al domicilio que obligatoriamente conservan en Guatemala, los diplomáticos que tienen su cargo en el extranjero, opinamos que la ley es loable, por cuanto que el domicilio surte sus efecto en el campo del derecho internacional privado, pues es obviamente conveniente que la ley personal del diplomático, siga siendo la guatemalteca.

En cambio, en el área del derecho procesal, donde el domicilio es el principal

criterio de determinación de la competencia parece criticable que el diplomático siga, a pesar de su ausencia, vinculado a un punto de nuestro territorio, con el cual ya no puede tener nexos reales¹³ Según dicho análisis es determinante que al diplomático se le pueda situar en el territorio guatemalteco puesto que sigue siendo ciudadano del mismo y la ley guatemalteca le otorga el beneficio de poder seguir teniendo su domicilio en el territorio nacional.

- f) Domicilio Especial, Electivo o Contractual: El Código Civil guatemalteco Decreto Ley 106 establece en el Artículo 40 “las personas, en sus contratos, pueden designar un domicilio especial para el cumplimiento de las obligaciones que éstos, originan”.

Cuando se celebra un contrato el mismo debe indicar el lugar en donde se deben cumplir sus obligaciones derivadas de las mismas y de no fijarse en dicho contrato el lugar para el cumplimiento de la obligación será el lugar en donde resida la persona a quien se le requiera el cumplimiento.

- g) Domicilio de las personas jurídicas: Para que las personas jurídicas ejerzan sus derechos y cumplan con sus obligaciones, se debe estipular el lugar en donde han de realizar dichas actividades.

Normalmente se hace constar en la escritura constitutiva o bien en sus

¹³ Vásquez Ortiz, **Ob. Cit**; pág. 34

estatutos o contrato social, pero si hay omisión en alguno de estos entonces se entenderá que su domicilio lo tienen en donde se halle establecida la representación legal o donde ejerza las principales funciones de su administración.

El Código Civil en sus Artículos 38 y 39 hace mención sobre esta clase de domicilio, puesto que indica “El domicilio de una persona jurídica es el que se designa en el documento en que conste su creación o, en su defecto el lugar en que tenga su administración o sus oficinas centrales”, “También se reputa como domicilio de las personas jurídicas que tengan agencias o sucursales permanentes en lugares distintos de los de su domicilio, el lugar en que se hallen dichas agencias o sucursales respecto de los actos o contratos que éstas ejecuten”.

Este capítulo trata específicamente del domicilio en general y para poder entender el domicilio fiscal es necesario encontrar sus raíces o principios por tal motivo es que fue analizado el domicilio establecido en el Código Civil, para empezar de lo general hacia lo particular.

Lo particular se encuentra regulado específicamente en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y por ser este un punto específico se tratará en el capítulo subsiguiente.

CAPÍTULO II

2. El domicilio fiscal

El domicilio fiscal es una creación necesaria del derecho tributario o derecho fiscal, esta necesidad deriva del hecho que la administración tributaria precisa de un lugar dónde pueda comunicarse con el contribuyente.

En las instituciones del derecho civil no aparecía regulado específicamente un domicilio destinado a comunicar a la administración tributaria con el contribuyente ni viceversa es entonces, que se creó el domicilio fiscal para cumplir con tal fin.

Para crear la institución denominada domicilio debe de haber una persona a quien poderle hacer llegar citaciones, notificaciones y demás correspondencia ya que la persona es fundamental para el domicilio, pues sin dicho elemento no podría existir el mismo.

La persona siendo base esencial para el domicilio se clasifica en individual y jurídica.

La persona individual es sujeto de derechos y obligaciones, por referencia a todo individuo que tiene capacidad para adquirirlos.

La persona jurídica forma una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados; puede ejercitar todos los derechos y contraer las obligaciones que sean

necesarios para realizar sus fines y será representada por la persona u órgano que designe la ley, las reglas de su institución, sus estatutos o reglamentos, o la escritura social, según lo establece el Artículo 16 de Código Civil Decreto-Ley número 106.

El domicilio constituye un atributo de la persona y es por eso que es objeto de regulación a efectos civiles y administrativos en general.

El derecho tributario por ser parte del derecho administrativo estudia a la persona individual y jurídica pero denominándola contribuyente. Según el Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 20 regula: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

El domicilio fiscal será: Para los **contribuyentes (personas individuales)**, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas individuales que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.

Para los **contribuyentes (personas jurídicas)**, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Tal como se establece en el primer capítulo de este trabajo y en el presente

el derecho civil utiliza la palabra domicilio en un sentido amplio, mientras que el derecho tributario lo utiliza en un sentido estricto.

2.1. Definición

Cabanellas lo define como: “El domicilio de las personas naturales es el de su residencia habitual; y para las personas abstractas, el de su domicilio social, siempre que en él se encuentren efectivamente centralizadas la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se tendrá por domicilio fiscal precisamente ése, más importante en lo económico siempre y, por tanto, preferible para la fiscalización de impuestos”¹⁴.

El domicilio fiscal según el diccionario jurídico es: “El domicilio que se declara a la hacienda pública y que ésta utiliza para sus relaciones con el contribuyente”¹⁵

El Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 114 regula que: “Se considera domicilio fiscal, el lugar que el contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias...”

¹⁴ Cabanellas, **Ob. Cit**; pág. 783

¹⁵ Tomas Moro, Fundación. **Diccionario jurídico espasa, siglo XXI**, pág. 358.

La autora de la presente tesis propone como definición de domicilio fiscal el siguiente:

El domicilio fiscal es el lugar que fija el contribuyente para ser notificado y citado de todas las actuaciones que éste pueda realizar, dentro de la administración tributaria y la misma puede exigirle el ejercicio y cumplimiento de los derechos y obligaciones que emanen de la relación con la administración tributaria.

2.2. Domicilio fiscal de las personas individuales

La persona individual es el hombre sujeto del derecho, con capacidad para adquirir y ejercer derechos, para contraer y cumplir obligaciones, para responder de sus actos dañosos o delictivos y para actuar frente a cualquier circunstancia derivada de sus acciones en el cumplimiento o incumplimiento de las mismas.

Entonces el contribuyente inscrito como persona individual al ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones debe de señalar un lugar específico en el cual pueda realizar dichas actividades y así poder tener relación directa con la administración tributaria y viceversa.

El Artículo 115 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula el domicilio fiscal de las personas individuales de la siguiente manera: "Para las personas individuales se tendrá como domicilio fiscal en la República de Guatemala, en el orden siguiente:

1. El que el contribuyente o responsable designe como tal expresamente y por escrito, ante la Administración Tributaria”.

Este primer presupuesto determina que es el contribuyente el que debe designar de forma expresa su domicilio fiscal el cual debe realizarlo ante la Administración Tributaria para que pueda establecer en su base de datos el lugar en donde podrá ubicar al contribuyente, para que el mismo pueda recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que la Administración Tributaria envíe o requiera el cumplimiento de las leyes tributarias.

2. “El que el contribuyente o responsable indique en el escrito o actuación de que se trate, o el que conste en la última declaración del impuesto respectivo”

Aquí se encuentra un elemento de voluntad, la libertad del contribuyente o responsable de señalar a su conveniencia el lugar para que le sean efectuadas las notificaciones, la cual se hace efectiva cuando el contribuyente es el que inicia el proceso administrativo, ya sea por la determinación de la obligación tributaria por parte del mismo o por el simple uso del derecho constitucional de petición por los sujetos mencionados o por algún interesado.

3. “El lugar de su residencia, presumiéndose ésta, cuando su última permanencia en dicho lugar, sea mayor de un año”. Esta circunstancia surge cuando es la administración tributaria la que inicia o requiere el cumplimiento de una obligación de parte del contribuyente.

4. “El lugar donde desarrolla sus principales actividades civiles o comerciales, si se desconoce su residencia o hay dificultad para determinarla”. Entonces la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.

5. “Si el contribuyente o responsable reside alternativamente o tiene ocupaciones habituales en varios lugares, dentro o fuera del país, el que señale a requerimiento de la Administración Tributaria. Si no lo señala dentro del plazo de diez (10) días hábiles, el que elija la Administración Tributaria”.

La administración tributaria podrá solicitarle al contribuyente que designe un lugar exacto para el ejercicio de sus derechos o el cumplimiento de sus obligaciones cuando resida alternativamente en varios lugares y de no señalar el lugar la administración tributaria lo hará de oficio.

6. “Cuando no sea posible determinar su domicilio según los incisos anteriores, el lugar donde se encuentre el contribuyente o responsable, se celebren las operaciones, se realicen las actividades, o donde se halle el bien objeto del tributo u ocurra el hecho generador de la obligación tributaria”. Entonces cuando la administración tributaria se encuentre imposibilitada de poder ubicar el domicilio fiscal de una persona se le considera su domicilio el lugar en donde habitualmente se encuentre el contribuyente.

2.3. Domicilio fiscal de las personas jurídicas

Los contribuyentes inscritos como personas jurídicas también llamadas por la doctrina personas abstractas, son los sujetos susceptibles de adquirir y ejercer derechos y de aceptar y cumplir obligaciones a través de su representante legal.

El Código Civil en el Artículo 15 regula quienes son las personas jurídicas de la siguiente manera:

“1. El Estado, las municipalidades, las iglesias de todos los cultos, La Universidad de San Carlos y las demás instituciones de Derecho Público, creadas o reconocidas por la ley; 2. Las funciones y demás entidades de interés público creadas o reconocidas por la ley. 3. Las asociaciones sin finalidades lucrativas, que se proponen promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier otro orden, cuya constitución fuere debidamente aprobada por la autoridad respectiva. Los patronatos y los comités para obras de recreo, utilidad o beneficio social creados o autorizados por la autoridad correspondiente, se consideran también como asociaciones; y 4. Las sociedades, consorcios y cualesquiera otras con fines lucrativas que permitan las leyes...”

Las personas jurídicas al ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones deben de designar un lugar determinado para poder ejercerlos y según la legislación guatemalteca dicho lugar debe designarse en sus estatutos, en la escritura constitutiva y de no ser así, será el lugar en donde ejerza sus principales funciones

administrativas o donde realice sus negocios. Ese lugar debe de ser su domicilio y en relación con la materia que se está tratando sería el domicilio fiscal puesto que las personas jurídicas también tienen obligación de determinar su domicilio fiscal frente a la administración tributaria.

El Artículo 116 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula el domicilio de las personas jurídicas así: “Se tendrá como domicilio de las personas jurídicas para los efectos tributarios, el que se indica en el orden siguiente:

1. El que el representante legal de la entidad señale expresamente y por escrito, para efectos de registro ante la Administración Tributaria” El representante de la entidad debe de señalar expresamente y por escrito el domicilio fiscal que se haya designado en los estatutos o en la escritura constitutiva de la entidad. Esta numeral establece dos requisitos indispensables los cuales son que al momento de hacerle saber a la administración tributaria el domicilio fiscal se deberá hacer expresamente y por escrito para que exista seguridad de que ese es realmente el domicilio fiscal de la entidad relacionada.
2. “El que el representante legal señale, en el escrito o actuación de que se trate, o el que conste en la última declaración del impuesto respectivo”. Al momento de accionar ante la administración tributaria se debe designar el lugar en donde se desean recibir las notificaciones, citaciones y demás actuaciones que se realicen; también al momento de pagar el impuesto respectivo se hace constar el domicilio

fiscal el cual es utilizado por la administración tributaria para poder ubicar a la entidad al momento de surgir un conflicto o bien para hacerle llegar una citación o notificación.

3. Es obligación de las personas jurídicas de hacer constar su domicilio fiscal en sus estatutos y escritura constitutiva puesto que así lo regula también el Artículo mencionado en su inciso 3 el cual dice: “El que se designe en la escritura constitutiva o en los estatutos”. El Código de Notariado establece que es una obligación al autorizar la escritura constitutiva de una sociedad o los estatutos de la misma consignar el domicilio, así lo regula el Artículo 46 del Código de Notariado Decreto número 314 del Congreso de la República de Guatemala en el inciso cuarto: “4. Domicilio de la misma”.

4. “El lugar en que tenga su administración o sus oficinas centrales” Muchas veces el notario no consigna en la escritura constitutiva el domicilio de la persona jurídica entonces se entiende que es el lugar en donde se ejerza su administración o bien donde tenga sus oficinas centrales en donde podrá ubicarse el domicilio fiscal de la entidad, pero muchas veces la administración tributaria desconoce el lugar en donde ejerce la administración o bien donde tiene sus oficinas centrales la entidad entonces, se entenderá que su domicilio fiscal podrá ser el lugar en donde se halle el centro principal de su actividad , el así como lo establece el quinto numeral:

5. “El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de que no se conozca el de su administración y oficinas centrales”.

6. “En caso de existir más de un domicilio, el que se señale a requerimiento de la Administración Tributaria. Si no lo señala dentro del plazo de diez (10) días hábiles, el que elija la Administración Tributaria”. Entonces si una persona jurídica tiene más de un domicilio la administración tributaria podrá requerir que señale un domicilio para poder recibir las actuaciones que la entidad realice ante la misma, pero si esta en el plazo de diez días del requerimiento no lo señala entonces la administración tributaria fijara un solo domicilio.

En varias ocasiones y por variadas razones la administración tributaria no puede determinar en sí cual es el domicilio fiscal de una persona jurídica, para ello el Código Tributario establece una sencilla solución en el inciso séptimo del Artículo 116, citado anteriormente, el cual regula lo siguiente: “Cuando no sea posible determinar el domicilio, según los incisos anteriores, el lugar donde se celebren las operaciones, se realicen las actividades o se encuentre el bien objeto del tributo u ocurra el hecho generador de la obligación tributaria”.

2.4. Domicilio fiscal de personas que desempeñan cargos oficiales en el extranjero

Las personas que desempeñan cargos oficiales es decir las personas que por elección popular, o nombramiento de autoridad competente, facultada para el desempeño de ciertos empleos, el ejercicio de determinadas atribuciones o la prestación de alguna función para el Estado, sus organismos o entidades

descentralizadas o autónomas desempeñan dichos cargos en el extranjero, conservan su domicilio en el país para efectos tributarios.

La Administración Tributaria establece que las personas que desempeñan cargos en el extranjero serán domiciliadas en Guatemala para los efectos tributarios atendiendo al orden en que lo establece el Artículo 117 del Código Tributario el cual regula:

“Domicilio fiscal de personas que desempeñan cargos oficiales en el extranjero. Las personas que desempeñan cargos oficiales en el extranjero y que reciban retribuciones por servicios personales del Estado, sus organismos, entidades descentralizadas o autónomas, se considerarán para los efectos tributarios, domiciliadas en el país y se tendrá como su domicilio, el que se indica en el siguiente orden: 1. El indicado en el inciso 1 del artículo 115 de este Código. 2. El de su representante legal, debidamente facultado y acreditado ante la Administración Tributaria. 3. El lugar donde desempeñe el cargo Oficial”.

Se regula que las personas que desempeñan cargos oficiales en el extranjero deberán establecer cual va a ser su domicilio fiscal, siendo en el primer caso el que la persona expresamente y por escrito establezca ante la administración tributaria, en segundo lugar, el domicilio fiscal que tenga su representante legal debidamente facultado y acreditado ante la administración tributaria y en último lugar, también se considerará su domicilio fiscal el lugar en donde se encuentra desempeñando su cargo oficial.

2.5. Procedimiento administrativo para señalar el domicilio fiscal

Para poder señalar un domicilio fiscal en la Superintendencia de Administración Tributaria existen dos formas, siendo estas las siguientes: a) Domicilio fiscal para personas no contribuyentes y b) domicilio legal para personas contribuyentes.

En realidad el término “no contribuyente” es algo paradójico, pues cualquier persona que sea un consumidor final y que adquiera un bien ya sea este un “dulce” una prenda de vestir u otro bien cualquiera que sea su clase y que se haya adquirido por los medios legalmente conocidos dentro del territorio guatemalteco, lleva ya implícitamente cargado el impuesto al valor agregado (IVA), entonces ¿Quién no es contribuyente? ¿Existe alguna persona que pueda prescindir de adquirir algún tipo de bien?

La respuesta es definitivamente no, pues todas las personas en algún momento necesitan adquirir algún bien y en el momento en que lo adquieren se convierten en contribuyentes pues en el valor por el que adquieren el bien ya viene cargado el impuesto al valor agregado (IVA), pidan o no factura y esto es sencillo de entender, pues a las personas o los lugares de donde se adquiere un bien ya les viene cargado el impuesto al valor agregado (IVA) y seguramente ellos no van a querer pagarlo, entonces ¿Quién paga el impuesto al valor agregado (IVA)? la respuesta es de igual manera sencilla, siempre será el consumidor final y de allí la pregunta ¿Quién no es contribuyente?. Hecha la anterior observación se esbozan los dos tipos de domicilio fiscal:

- a. **Domicilio fiscal para personas no contribuyentes:** La Superintendencia de Administración Tributaria le entrega un formulario a la persona que está obligada a encontrarse inscrito en dicha entidad para el pago del Impuesto al Valor Agregado y demás actuaciones que deba realizar con dicha institución así como poder tener un domicilio fiscal, para que las notificaciones, citaciones y demás actuaciones se le notifiquen en el domicilio fiscal que la persona designe; siendo el número de formulario el siguiente SAT-No.022.

La persona llena los datos que se le solicitan siendo estos: Lugar y fecha de presentación, número de identificación tributaria (NIT), administración, apellidos y nombres, nacionalidad, número de cédula y pasaporte, fecha de nacimiento, sexo, dirección, departamento, municipio, teléfono, apartado postal, actividad económica y firma.

Luego de eso la persona lo presenta a la ventanilla de la Superintendencia de Administración Tributaria, le recibe el formulario una persona encargada de atención al cliente, ingresa los datos en la computadora y entonces se inscribe a la persona en el Registro Tributario Unificado para no Contribuyentes, por lo que la persona ya tiene un domicilio fiscal en la Superintendencia de Administración Tributaria, el domicilio fiscal viene a ser de tipo informativo para el no contribuyente.

- b. **Domicilio fiscal para contribuyentes:** Las personas que son sujetos pasivos de la obligación tributaria, ya sea en calidad de contribuyentes o responsables, es

menester que estén inscritos como tales en la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo una obligación de tipo formal el inscribirse como contribuyente.

Al inscribirse como contribuyente es necesario establecer un domicilio fiscal, el cual es un requisito establecido en la ley y se ve reflejado en el formulario SAT-No.0014, además de los anteriores requisitos, se encuentran los siguientes:

Lugar y fecha de presentación, indicar si es inscripción o actualización, número de identificación tributaria (NIT), datos de identificación cuando es una persona individual, datos de identificación persona jurídica, entes, patrimonios o bienes, datos generales para personas individuales, jurídicas, entes, patrimonios o bienes, es en este apartado en donde se consigna el domicilio fiscal que desea tener la persona individual o jurídica.

Datos de representantes legales igual para personas individuales o jurídicas, entes, patrimonios o bienes, inscripción o actualización de impuestos, luego el formulario señala los impuestos que desean pagar, el formulario incluye la inscripción o actualización del establecimiento en donde se consigna nuevamente el domicilio fiscal pero éste solo es para las personas jurídicas.

Y termina con la firma y sello del contribuyente, fecha firma y sello de recepción, fecha, firma y sello de grabación.

Después de haber presentado dicho formulario en la recepción de la Superintendencia

de Administración Tributaria, sigue el trámite administrativo de recepción de formularios e ingreso de datos a la computadora, después se establece a la persona como contribuyente de la SAT y guarda en la base de datos el domicilio fiscal de la persona individual o jurídica, entes en el cual se va a poder notificar, citar y enviar la demás correspondencia que se remita por parte de la SAT, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que se les pueda exigir el cumplimiento de las leyes tributarias.

2.6. Procedimiento administrativo para cambio de domicilio fiscal

Cuando una persona individual o jurídica cambia su domicilio fiscal por motivos personales o porque el lugar que señaló al inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria ya no será el lugar en donde realizará sus actividades comerciales o jurídicas, puesto que cambiará la sede actual de su institución.

Los contribuyentes o responsables deben enviar aviso por escrito a la Superintendencia de Administración Tributaria del cambio de domicilio fiscal dentro del plazo de 30 días contados desde el momento en que se realizó el mismo.

Es así como lo establece el Artículo 119 del Código Tributario que regula: “Cambio de Domicilio. Los contribuyentes o responsables deberán avisar por escrito a la Administración Tributaria el cambio de domicilio fiscal, personalmente o por medio de tercero, debidamente autorizado. El duplicado de este aviso, en que conste el sello de recepción, hará fe de tal información. La comunicación del cambio de domicilio deberá

efectuarse dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produzca el mismo....”

El artículo citado anteriormente hace mención que los contribuyentes y responsables deben dar aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria del cambio de domicilio y esto lo realizan a través del mismo formulario utilizado en la inscripción de contribuyente o responsable y el número de formulario para no contribuyentes es el SAT-No.022 y para los contribuyentes el número SAT-No.0014, puesto que en los mismos hay una casilla para actualización en los datos de las personas individuales, jurídicas, entes, patrimonio o bienes.

Entonces al llenar el formulario el contribuyente o responsable lo presenta en una agencia de la administración tributaria y es ahí, donde se hace el cambio de domicilio fiscal.

Las personas individuales o jurídicas están obligadas a señalar el cambio de domicilio fiscal, dentro del plazo de treinta días a la Superintendencia de Administración Tributaria es así como lo establece el Artículo 119 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso del República de Guatemala, en el segundo párrafo. Al no hacer el cambio el contribuyente o responsable a la Administración Tributaria dicha institución seguirá notificando, citando y enviando la demás correspondencia al domicilio indicado por el contribuyente o responsable.

Artículo 119 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de

Guatemala en el segundo párrafo: "...En tanto no se comuniquen el cambio, la Administración Tributaria seguirá notificando en el domicilio indicado por el contribuyente o responsable. Si esto no fuere posible la Administración Tributaria de oficio procederá conforme a lo establecido en los Artículos 115 y 116 de este Código".

La administración tributaria sin requerimiento o bien por falta de aviso por parte del contribuyente o responsable, establecerá el domicilio fiscal del mismo según los supuestos establecidos Artículos 115 y 116 del Código Tributario, cuando no se encuentre en el lugar que este haya señalado como su domicilio fiscal.

En realidad a quien más le interesa dar aviso de cambio de domicilio fiscal es al contribuyente o responsable, en el supuesto de no hacerlo el más afectado es el mismo contribuyente, ya que la ley ha previsto una serie de supuestos en el caso que el contribuyente omita este deber formal.

Además de lo anterior el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece en su Artículo 94 numeral 1, que no dar el aviso correspondiente al cambio de domicilio fiscal es tipificado como una infracción a los deberes formales y derivado de este tipo de infracción el contribuyente o responsable se hace acreedor de una sanción de tipo pecuniario. La sanción pecuniaria consiste en una multa de treinta quetzales por cada día de atraso hasta un límite de un mil quetzales.

2.6.1. Consecuencias jurídicas por no dar aviso de haber cambiado de domicilio fiscal

Las consecuencias que derivan de la omisión de dar el aviso de haber cambiado de domicilio fiscal se establecen claramente en los Artículos 94 numeral 1 y 119 del Código Tributario, en el primero, se establece una sanción de tipo pecuniario y en el segundo, una consecuencia aparentemente sencilla:

“...En tanto no se comunique el cambio, la Administración Tributaria seguirá notificando en el domicilio indicado por el contribuyente o responsable. Si esto no fuere posible la Administración Tributaria de oficio procederá conforme a lo establecido en los artículos 115 y 116 de este Código” Por ahora se dejan únicamente esbozadas, pues su estudio minucioso, se hará en el último capítulo de éste trabajo.

2.7. El ordenamiento jurídico del domicilio fiscal

El ordenamiento jurídico del domicilio fiscal tiene que encontrar asidero primordialmente en la Constitución Política de la República de Guatemala, en segundo lugar en las leyes ordinarias, lo que en el presente caso es el Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, en tercer lugar en los acuerdos gubernativos y en último lugar las resoluciones o acuerdos emanados del Directorio de la Superintendencia de Administración.

2.7.1. El domicilio fiscal en la Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala como la ley suprema del Estado de Guatemala, regula los derechos fundamentales de las personas que viven en él, así lo establece el Artículo 1º que “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común” y en el Artículo 2º establece que “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”.

En éste Artículo se encuentra consagrado un principio esencial como lo es la seguridad jurídica, la consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico, lo que significa que el ciudadano, en teoría, debería estar confiado que el conjunto de leyes que rigen su conducta externa son para su beneficio y que, en el caso del domicilio fiscal, la administración tributaria debería apegar su actuar observando dicho principio.

El Artículo 5 regula que “Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella...” en un sentido general se puede decir que cualquier acto de la administración tributaria debe siempre estar basado conforme a derecho, de lo contrario en ningún momento el contribuyente está obligado a acatarlo y si el contribuyente es sancionado por la administración tributaria por un acto de ésta emita que no esté fundamentado en ley existe el respaldo constitucional para atacar tal sanción.

El Artículo 12 establece que “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido” Este precepto constitucional consagra el derecho de audiencia, el cual consiste en que cuando se afecte el derecho de una persona, ésta tiene la potestad de ser oída, ofrecer y producir medios de prueba y rebatir las argumentaciones deducidas y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley.

2.7.2. El domicilio fiscal en las leyes ordinarias

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, es el que, como ya se mencionado en el cuerpo del presente trabajo, introdujo el concepto de “domicilio fiscal” su regulación específica se encuentra en el Título IV, sección segunda, Artículos 114 y 119, los cuales fueron mencionados anteriormente

Además de un domicilio físico, el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, ha incursionado en el vasto mundo de la Internet, y de esta manera ha dispuesto también lo relativo a una dirección electrónica que sirva como medio de comunicación entre el contribuyente y la Administración Tributaria y viceversa. A continuación se hace mención de dichos Artículos los cuales fundamentan esta nueva incursión:

Artículo 98 “A”: “Otras atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria también podrá: 1. Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una

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

Artículo 105: "...La Administración Tributaria podrá autorizar a los sujetos pasivos para que presenten las declaraciones, estados financieros, sus anexos o cualquier información que estén obligados a proporcionar conforme a la ley, por vía electrónica o en medios distintos al papel, cuya lectura puede efectuarse utilizando dispositivos electrónicos. Dichos medios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

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

recepción de la declaración, anexo o información, en forma física o electrónica. La Administración Tributaria establecerá los procedimientos y formalidades a seguir para la presentación de las declaraciones, estados financieros, anexos e informaciones en papel, por vía electrónica o por otros medios distintos al papel, velando porque se cumplan los requisitos antes enumerados.

Las declaraciones, estados financieros, anexos e informaciones que conforme a las leyes tributarias específicas deban presentarse bajo juramento, también podrán presentarse por vía electrónica, o en otros medios distintos al papel, utilizando la clave de acceso electrónica autorizada para el contribuyente.

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 medios distintos al papel, se tendrá por auténtica y de pleno valor probatorio, salvo prueba en contrario.

2.7.2.1. El Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, establece en su Artículo 47: “El archivo de documentación contable, administrativa, de operaciones y registros tributarios, así como los expedientes de obligaciones tributarias, formados de oficio o por investigación fiscal, podrá efectuarlo la SAT mediante sistemas de microfilm, microfichas, otros sistemas electrónicos o por medio de otros sistemas y medios

seguros, que no sean regrabables ni susceptibles de alteraciones. Las impresiones amplificadas de los documentos archivados por dichos sistemas y medios, tendrán en juicio el mismo valor que la documentación original correspondiente. Los sistemas, medios y procedimientos de archivo y la destrucción de documentos se establecerán en un reglamento específico aprobado por el Directorio de la SAT”.

En apariencia el artículo transcrito no tiene relación directa con el tema del domicilio fiscal, más su importancia deviene del hecho de que el Código Tributario hace referencia a un domicilio electrónico y si el domicilio es electrónico, entonces la información que se transmite necesariamente también tiene que ser por ésta vía, de allí su importancia.

2.7.2.2. Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala

La Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala, tiene una relación directa no para el “domicilio físico” si se le quisiera dar ese nombre al domicilio comúnmente conocido, sino más bien su relación es con el denominado “domicilio electrónico”.

Las comunicaciones electrónicas tienen que ir acompañadas de ciertas formalidades legales y técnicas que tiendan a revestir de certeza y seguridad jurídica las mismas, tal certeza jurídica consiste en asegurar que efectivamente la comunicación sea única y exclusivamente entre la administración tributaria y el contribuyente; que cualquier

información que se envíe por medio electrónico llegue íntegra a su destinatario; que quien remite la comunicación es la administración tributaria y que quien la recibe es el contribuyente o interesado; que nadie, excepto la administración tributaria y el contribuyente o interesado, han tenido acceso al contenido de la comunicación; que de la misma quede constancia que se ha enviado y recibido en una fecha indubitable; que el emisor no pueda negar haberla enviado y que el receptor no pueda negar haberla recibido.

Para asegurar tales requisitos en una comunicación vía electrónica, hasta el momento únicamente existe un medio, denominado “firma electrónica”.

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

El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, como ya se indicó anteriormente, introdujo el concepto “dirección electrónica” como un nuevo medio de comunicación entre el contribuyente y la administración tributaria. A raíz de ello la administración tributaria ha puesto a disposición de los contribuyentes servicios en internet denominados “e-servicios” entre ellos se puede mencionar “BancaSat” y “BuzonSat”.

2.7.3.1. Resolución del directorio 230-2001

Esta resolución regula aspectos importantísimos para la implantación de un “Régimen

Optativo de Presentación Electrónica "BancaSat" mediante el 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 denomina BancaSat y utilizará procedimientos orientados al auto-servicio apoyándose en sistemas informáticos basados en tecnología orientada a Internet.

"BancaSat" no es más que un sistema de declaración y pago de impuestos que opera en Internet a través de los bancos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, funciona las veinticuatro horas del día, los trescientos sesenta y cinco días del año, reduce costos y ofrece mayor confidencialidad en los trámites.

Además, el banco y la SAT confirman al contribuyente a través de una notificación por "e-mail" la presentación y pago de la declaración del contribuyente. La Superintendencia de Administración Tributaria ha beneficiado a los contribuyentes con la utilización de BancaSat, puesto que el mismo se ahorra tiempo, dinero y además existe confidencialidad en sus trámites la cual le da seguridad al contribuyente.

En el marco de la modernización tributaria, la SAT ha avanzado e implementado herramientas informáticas que permiten al contribuyente cumplir con

sus obligaciones tributarias de una forma rápida y segura, como lo es la utilización de BancaSat, puesto que este también ha evolucionado desde su creación con una nueva visión.

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

BancaSat 2: “Como cambio importante en esta etapa, surge el AsisteWEB (Febrero de 2002) Los contribuyentes pueden llenar sus formularios de declaración y pago utilizando la herramienta AsisteWEB, que posee la ventaja de no requerir que el contribuyente instale nada en su PC, sino que a través de los sitios en Internet de los bancos autorizados los contribuyentes pueden llenar sus declaraciones de impuestos internos y de comercio exterior.

La desventaja es que se requiere estar conectado con el banco durante el tiempo que demande el llenado de la declaración”.¹⁶

¹⁶ Superintendencia de Administración Tributaria, “¿Qué es Bancasat?”, 2005

<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/bancasat/17-bancasat/260> (15 de febrero de 2009)

BancaSat 3: “Implementación de los pagos aduaneros (Mayo 2002), por medio del AsisteWeb con soporte de la declaración aduanera (póliza electrónica), los contribuyentes pueden pagar cualquiera de los formularios de declaración aduanera (SAT-8008 y SAT-8009).

Estos formularios se han dejado para la etapa 3 porque los pagos de las declaraciones aduaneras presentan una complicación adicional: requieren la aprobación de la SAT antes de que el banco acepte el pago. De esta forma el agente aduanero puede efectuar el movimiento de la mercadería de comercio exterior inmediatamente después de haber cancelado en el banco”.¹⁷

BancaSat 4: “Pago de Impuesto a través de Contadores (Agosto 2002). Es el procedimiento por medio del cual los contribuyentes presentan sus declaraciones electrónicas a través de sus contadores, para facilitar a los mismos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

También surge Asiste Light (Septiembre 2002), es una herramienta que se utiliza para el llenado rápido y sencillo de formularios presentando cálculo automático y presentación visual del formulario. En la modalidad de Asiste Light, cada uno de los formularios consiste en un programa ejecutable (archivo EXE) sin necesidad de

¹⁷ **Ibid.**

realizar ninguna instalación, sólo requiere un doble click sobre la aplicación”.¹⁸

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

BancaSat funciona de la siguiente manera: La presentación y pago se realiza por Internet, en el servicio que provee cada uno de los bancos autorizados.

- a) El proceso inicia con el llenado de la declaración utilizando para este efecto el software “Asiste” y que genera un archivo electrónico codificado para que no sea legible por nadie más que por la Superintendencia de Administración Tributaria.
- b) El contribuyente se conecta al sitio del banco de su elección, accede el vínculo de BancaSat y de acuerdo a las instrucciones carga el archivo al banco, quien únicamente puede leer su NIT, formulario a presentar y valor. Con estos datos el

¹⁸ **Ibid.**

¹⁹ **Ibid.**

banco le pide la confirmación de la cuenta donde se hará el débito, si la presentación tiene pago.

- c) Cuando el contribuyente confirma la transacción, el banco opera el débito de la cuenta del cliente y envía a SAT el archivo de declaración y la información del pago realizado, operación que es registrada inmediatamente en el sistema de la Administración Tributaria.
- d) La Superintendencia de Administración Tributaria envía al contribuyente un correo electrónico notificando la recepción de la declaración. Posteriormente, cada día se realiza una conciliación automática entre el banco y SAT para asegurar la integridad de la información.

BancaSat es un servicio que se provee por medio de bancos autorizados y que requiere de Internet para su utilización, un contrato con el banco y una computadora personal con el software "Asiste" instalado. En términos generales el procedimiento para obtener este servicio es:

- a) Verificar en la página de BancaSat el listado de los bancos autorizados y hacer click en el vínculo de su preferencia.
- b) Será llevado al sitio del banco donde se deben seguir las instrucciones para llenar e imprimir el contrato de adhesión a BancaSat.

- c) Luego se acude a una agencia del banco que se ha elegido y se firma el contrato de adhesión en presencia del jefe de la agencia, previa identificación y fotocopia completa de Cédula de vecindad o pasaporte, y cuando corresponda representación legal. El banco le entregará al contribuyente su usuario y contraseña para acceso a su servicio de BancaSat con instrucciones de como acceder el sitio.

- d) Todos los formularios los puede descargar del PortalSat.

Con estos pasos el contribuyente está listo para declarar por BancaSat vía Internet.

BancaSat es un sistema seguro y otorga beneficios a los contribuyentes y usuarios siendo estos:

- a) El contribuyente puede presentar su declaración vía Internet desde el lugar en donde se encuentre.

- b) Mejores horarios de atención, amplios de acuerdo a los servicios de banca en línea.

- c) Reducción de costos, menos tiempo, dinero y recursos humanos para presentar y pagar.

BancaSat es confiable y seguro para los contribuyentes puesto que el trámite se

realiza entre el contribuyente, el banco y la Superintendencia de Administración Tributaria y su declaración es codificada de modo que solo la SAT puede leerla porque es la única que posee el programa para descifrar la codificación. La comunicación entre los bancos y SAT se realiza por canales seguros con estándares de seguridad para comercio electrónico, tanto los bancos como SAT mantienen estándares de seguridad en sus sistemas, garantizándole así la seguridad de su información y operaciones.

Adicional a esto, por primera vez, se recibe automáticamente una confirmación de SAT sobre su transacción, lo que no sucede actualmente y SAT pone a su disposición una nueva consulta para verificar que sus declaraciones hayan llegado a su sistema.

El sistema de presentación en papel, mucha gente podría tener acceso sin la autorización del contribuyente a sus declaraciones, mientras que por este sistema desde que se llena la declaración hasta que SAT la recibe no puede ser leída por nadie, ni existe la posibilidad de copiarla.

Para concluir, se establece en BancaSat un domicilio fiscal puesto que existe una relación entre contribuyente y SAT al momento en que el contribuyente acepta y firma el contrato de adhesión con el banco, para poder utilizar el servicio de BancaSat; la SAT se comunica con el contribuyente a través de Internet en el domicilio electrónico que este designe, dándole una clave y contraseña para que solo este pueda ingresar a su domicilio electrónico conocido como correo electrónico.

Es así como lo establece el Artículo 5 del Régimen Optativo de Presentación Electrónica “BancaSat”: Generación. El contrato de adhesión será generado por el sistema informático del Banco y puesto a disposición del contribuyente vía su sitio web en Internet para que pueda ser impreso en su propio domicilio”.

Derivado de la creación de “BancaSat”, la Superintendencia de Administración Tributaria se vio en la necesidad de crear “BuzonSat” el cual 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, la SAT le envía al contribuyente notificaciones de pago de impuestos y otros avisos de interés tributario, mientras que los contribuyentes pueden hacer consultas a la SAT, por esta misma vía.

La dirección de correo electrónico de cada contribuyente está compuesta por el número de identificación tributaria (NIT) que tiene asignado, seguido inmediatamente por el texto “@buzonsat.gt”.²⁰

La prestación de este servicio por la administración tributaria parece ser la mejor ruta para constituir una dirección electrónica para comunicarse en doble vía, tanto por el

²⁰ Superintendencia de Administración Tributaria, “¿Qué es buzónsat?”, 2003, <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/18-buzonsat/16> (25 de febrero de 2009)

contribuyente como por la administración tributaria.

2.7.3.2. Acuerdo 014-2007: disposiciones normativas para la certificación de información transmitida electrónicamente

El objeto de éste acuerdo se encuentra regulado en el Artículo 1: “Las presentes disposiciones normativas tiene por objeto dictar la normativa y directrices que regularán la certificación de la información transmitida electrónicamente al Servicio Aduanero, así como el uso de la firma electrónica o digital certificada que se utilice en tales transmisiones”.

Éste acuerdo está básicamente dirigido al ramo aduanero, no obstante en el considerando cuarto de dicho acuerdo se encuentra el siguiente párrafo “Las disposiciones que son objeto de este acuerdo permitirán certificar la información y las firmas electrónicas y digitales en el ramo de aduanas.

Sin embargo, el procedimiento señalado en el mismo puede utilizarse en otras transacciones en las que la Superintendencia de Administración Tributaria lo requiera...” (Negrilla de la autora), no obstante lo anterior es de hacer notar que la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala, establece en su Artículo 1, que las instituciones del Estado, léase Superintendencia de Administración Tributaria, quedan autorizadas expresamente para usar las comunicaciones y firmas electrónicas, por lo que usar como fundamento esta resolución queda fuera de ley,

además que por ser una ley específica posterior, tácitamente se está derogando el acuerdo en cuestión.

CAPÍTULO III

3. El domicilio electrónico o domicilio virtual

El domicilio electrónico o domicilio virtual nace derivado de los avances tecnológicos suscitados en las últimas décadas y del hecho que en estos tiempos las personas tienen que estar por largas jornadas fuera de sus hogares por lo que no se encuentran físicamente en su domicilio y por lo tanto permanecen por más tiempo “conectados al ciberespacio”.

A nivel mundial se está manejando el concepto de “e-administración”, que no es más que los servicios prestados por la administración pública puestos en Internet a disposición de los administrados. Como uno de estos servicios se encuentra que el contribuyente o responsable puede comunicarse con la administración pública por medio de Internet, siendo el correo electrónico el medio usado para comunicarse.

3.1. El correo electrónico

El correo electrónico, tal y como se le conoce en la actualidad, fue creado en el año mil novecientos setenta y uno por Ray Tomlinson, aunque hay quienes aseguran que data de mediados de la década de los sesenta. Se le atribuye la creación del correo electrónico a dicho señor en virtud de que éste en el año citado, incorporó el signo de la arroba (@) como divisor entre el usuario a quien va dirigido el mensaje enviado y la computadora o servidor en la que se aloja la casilla de correo, la idea era utilizar un

signo que no lo tuviese ningún nombre propio de persona ni de empresa alguna y que además se encontrara en el teclado de la computadora, siendo el signo “@” el ideal para tal propósito, porque no existía en ningún nombre propio y además estaba “de sobra” en el teclado.

La idea del correo electrónico proviene del correo postal, en esencia, ambos sirven para enviar y recibir mensajes, la diferencia básica consiste en el hecho que en el correo postal el medio de soporte utilizado es el papel y en el correo electrónico el medio utilizado son dispositivos electrónicos. Suponiendo que A quiere enviarle un mensaje a B por correo tradicional usualmente seguiría los siguientes pasos:

- a) Obtener el papel en el cual escribirá el mensaje.
- b) Contar con un sobre que contenga el papel en donde se escribe el mensaje.
- c) Escribir en el sobre los datos exactos de la persona a quien va dirigido el mensaje.
- d) Adherir la estampilla designada al sobre.
- e) Dirigirse a una agencia que preste tales servicios o depositar el sobre en un buzón específico, según sea el caso.
- f) Finalmente, esperar unos días y que todo esté bien para que el destinatario pueda tener acceso al contenido de tal mensaje.

Por otro lado en el supuesto de que C desee enviarle a D un mensaje por correo electrónico, podría tomar las siguientes acciones:

- a) Contar con una computadora que tenga acceso a Internet la cual permita enviar mensajería electrónica.
- b) Disponer de la dirección electrónica del destinatario.
- c) Redactar el mensaje a enviar.

Y en cuestión de segundos o minutos, el destinatario ya puede tener acceso al mensaje enviado, además que por el correo electrónico pueden adjuntarse archivos que contengan fotografías, programas, música, sonidos, videos, imágenes, etc. Las diferencias entre el correo electrónico y el convencional son marcadas y a raíz de esto, el correo electrónico obtiene más campo, desplazando de esta manera, al correo convencional.

3.2. Definición

El correo electrónico es comúnmente conocido como “e-mail”, por su abreviación del inglés electronic mail y es un servicio de red que permite a los usuarios enviar y recibir mensajes rápidamente mediante sistemas de comunicación electrónicos.

Según el Licenciado Omar Barrios, el correo electrónico es definido como: “Un

sistema de mensajería electrónica personal, en donde el envío y despacho se realiza desde un computador a otro en cuestión de segundos, sin importar las distancias. Por medio del correo electrónico se pueden enviar y recibir textos, imágenes, sonidos, videos y programas a múltiples destinatarios en forma personal y rápida”.²¹

Olivier Hance, citado por Omar Barrios, define al correo electrónico como: “Aplicación de Internet en las comunicaciones que permite a los usuarios con una dirección electrónica comunicarse entre sí de la misma manera que lo hacen a través del servicio postal convencional”²².

El correo electrónico entonces es en esencia un medio de comunicación entre usuarios de una red y en especial de Internet, los cuales deben poseer cada uno la dirección electrónica del otro para poder enviarse mensajes electrónicos y poder tener acceso a ellos.

3.3. Requisitos

El correo electrónico está compuesto de cuatro elementos: la Internet, el mensaje electrónico en sí, la dirección electrónica y el buzón electrónico, los cuales se describirán a continuación.

²¹ Barrios Osorio, **Ob.Cit**; pág.180.

²² **Ibid.** pág. 410.

3.3.1. Internet

La Internet “es una red internacional de computadoras, es decir, computadoras que están conectadas unas con otras a nivel mundial, de ahí que algunos aseguran que su nombre puede devenir de la contracción International Net (Red internacional de computadoras)”.²³

¿Del porque Internet es un requisito del correo electrónico?, es bien sencillo, a través de esta gran red de computadoras a nivel internacional se envía información, la información que el correo electrónico lleva en sí, si no se dispone del servicio de Internet esa información no puede hacerse llegar hacia su destinatario, entonces, para los efectos de este estudio, la Internet es el medio que el correo electrónico usa para viajar ciberespacialmente hacia su destinatario final, razón por lo cual es imprescindible disponer de una conexión a Internet.

3.3.2. Mensaje electrónico

El mensaje electrónico en sí no es más que el contenido del correo electrónico, lo que se quiere comunicar, lo que se quiere transmitir, lo que se quiere poner en conocimiento del destinatario, sea esto un mensaje escrito, una imagen, un video, etcétera.

El Artículo 2 de la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas

²³ Barrios Osorio, **Ob. Cit**; pág.170.

Electrónicas, Decreto número 47-2008, del Congreso de la República de Guatemala, define al mensaje electrónico como el “mensaje de datos” y lo hace de la siguiente manera “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 télex o el telefax.”

Así también define al intercambio electrónico de datos como “La transmisión electrónica de información de una computadora a otra, estando estructurada la información conforme a alguna norma técnica convenida al efecto.”

3.3.3. Dirección electrónica

En Internet cada usuario y entidad se identifica por una dirección electrónica la cual está conformada por el nombre del usuario y el dominio, el nombre del usuario sirve para reconocer de manera única una organización o persona de la red y el dominio es una clasificación por niveles, zonas geográficas, entidades, instituciones y tipo de organización.

En el correo ordinario para enviar un mensaje es necesario conocer el nombre exacto del destinatario, el número de casa, la calle o avenida, la zona, el nombre de la colonia, barrio, caserío, aldea, el municipio y el departamento, es por ello que algunos denominan a la dirección electrónica como la nomenclatura municipal de Internet. El emisor de un mensaje electrónico debe estar completamente seguro que la dirección

de correo electrónico que posee del destinatario es la correcta, pues solo haría falta un error para que el correo no llegue a su destinatario o llegue a la persona incorrecta y esto es mucho más grave cuando se habla de que los derechos de los contribuyentes pueden ser afectados. Sin dirección electrónica no se puede enviar un correo electrónico por Internet, ya que sin ella no existe una unidad de destino.

Ahora bien, en cuanto a la denominación de dirección electrónica se hacen las siguientes observaciones: El Código Tributario usa el término dirección electrónica, sin embargo Gamero Casado expone que sería más adecuado denominarle “dirección de correo electrónico”²⁴, ya que este término precisa de mejor manera la finalidad de la dirección de correo electrónico, la cual es únicamente identificar plenamente el lugar o espacio electrónico que ocupa el correo en Internet.

Dirección en sentido usual es el conjunto de señales que identifican un determinado lugar, entonces, lo que se pretende identificar es el correo electrónico ese es el objeto de la dirección, proveer de un conjunto de signos que describan solamente a un lugar en especial, signos que individualicen un espacio en exclusivo, el lugar que un buzón electrónico en singular ocupa en la Internet.

Según la Superintendencia de Administración Tributaria, el conjunto de números, letras y signos que individualizan una dirección de correo electrónico de cada

²⁴ Gamero Casado, Eduardo **Notificaciones telemáticas y otros medios de notificación administrativa en el procedimiento común**, pág. 193.

contribuyente esta “compuesta por el número de identificación tributaria (NIT) que tiene asignado (cada contribuyente), seguido inmediatamente por el texto “@buzonsat.gt”.”²⁵ Por ejemplo: Al contribuyente Josué David Reyes Lemus, quien tiene asignado como número de identificación tributaria el número 6111044-2, su dirección de correo electrónico será la siguiente: 61110442@buzonsat.gt, lo que significa:

- a) 6111044: Que en este caso es el *nombre de usuario*, y está compuesto por el número de identificación tributaria (NIT) que tiene asignado el contribuyente en la administración tributaria, el cual debe ser único en un mismo servidor ya que el sistema no deja que haya duplicidad de nombres de usuario.
- b) El símbolo de arroba “@”, que separa el nombre del usuario del dominio del servidor.
- c) BuzonSat: Es el nombre del servidor que está conectado a Internet, y que en el presente estudio corresponde al servidor de la administración tributaria.
- d) gt: Este dominio identifica al país del proveedor de Internet, que en este caso “el sufijo “gt” le corresponde a Guatemala”.²⁶

²⁵ Superintendencia de Administración Tributaria, **Ob. Cit;** pág. 48.

²⁶ Barrios Osorio, **Ob. Cit;** pág. 193

3.3.4. Buzón electrónico

El buzón electrónico es ese espacio en internet en donde son depositados los correos electrónicos para que posterior a ello el destinatario del correo electrónico pueda tener acceso a ellos. En realidad la dirección de correo electrónico lo que identifica en sí es el buzón electrónico, es decir, el lugar donde los correos electrónicos son enviados antes de que el destinatario acceda a los mismos.

Actualmente ese buzón electrónico en el ámbito tributario es denominado “BuzonSat”, que como ya se mencionó, “...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 envía (a los contribuyentes) notificaciones de pago de impuestos y otros avisos de interés tributario mientras que los contribuyentes podrán hacer consulta a la SAT, por esta misma vía”.²⁷.

3.3.5. Procedimiento administrativo para establecer una dirección electrónica ante la Superintendencia de Administración Tributaria

El Artículo 98 “A” del Código Tributario, adicionado por el Artículo 29 del Decreto 20-06 del Congreso de la República establece: “Otras atribuciones de la administración tributaria: La administración tributaria también podrá: 1. Establecer de mutuo acuerdo

²⁷ Superintendencia de Administración Tributaria, **Ob.Cit**; pág. 48.

con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes a efecto de remitirles... citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés...”

Para poder establecer una dirección de correo electrónico y así obtener el servicio de BuzonSat que presta la administración tributaria es necesario primero obtener BancaSat, todo lo relativo a BancaSat está regulado principalmente en la resolución del Directorio de la SAT 230-2001. De manera general BancaSat se puede obtener de la siguiente forma²⁸:

- a) Verificar en la página de web de BancaSat (www.sat.gob.gt) el listado de los bancos autorizados y hacer click en el vínculo del banco de preferencia del contribuyente.
- b) Se es llevado al sitio del banco donde deberá seguir las instrucciones para llenar e imprimir el contrato de adhesión a BancaSat (Artículos 4 al 11 de la Resolución 230-2004 del Directorio de la SAT).
- c) Se debe acudir por única vez a una agencia del banco de elección y firmar el contrato de adhesión en presencia del jefe de la agencia, previa identificación y fotocopia completa de cédula de vecindad o pasaporte y cuando corresponda

²⁸ Superintendencia de Administración Tributaria, “Cómo obtengo BancaSat”, <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/bancasat/17-bancasat/5043> (5 de febrero de 2009).

representación legal. (Artículos 7 y 8 de la Resolución 230-2004 del Directorio de la SAT) El banco le asigna al contribuyente un nombre de usuario y contraseña o “password” para acceso al servicio de BancaSat con instrucciones de como acceder al sitio.

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

- a) Obtenido el servicio de BancaSat se le proporciona al contribuyente un número de contrato, un nombre de usuario y una palabra clave o password, los cuales se deben tener a la vista para poder acceder al servicio de BuzonSat. (Artículos 7 al 14 de la Resolución 230-2004 del Directorio de la SAT).
- b) Se debe ingresar a la página Web del banco elegido, con quién se suscribió el contrato, luego a la opción de Banca Virtual del mismo. Se le solicita que ingrese el nombre de usuario y la palabra clave o password que le fueron proporcionados.
- c) Luego elegir la opción que indique Pagos o BancaSat.
- d) A continuación se selecciona la opción de AsisteWeb.
- e) El sistema solicitará que ingrese su número de cédula y el número de contrato.
- f) Elegir el formulario número SAT-0091, el cual le habilitará su acceso a BuzonSat.

- g) Se le solicitará al contribuyente que ingrese su palabra clave o clave de acceso (password), con el que podrá acceder a BuzonSat. En este punto la clave de acceso debe ser creada libremente por el contribuyente, la que se compone por una letra seguida de números o letras. La longitud mínima permitida es de cinco caracteres y la máxima es de ocho. No debe utilizarse la letra Ñ y deben utilizarse sólo minúsculas. Esta clave de acceso debe ser ingresada dos veces para verificarla en el sistema. (Artículos 7 al 14 de la Resolución 230-2004 del Directorio de la SAT).
- h) Para finalizar debe presionar el botón de enviar.
- i) Aproximadamente diez minutos más tarde, estará listo el acceso a BuzonSat, ingresando a la siguiente dirección: www.sat.gob.gt/buzonsat.

3.4. El domicilio electrónico o domicilio virtual

Una vez estudiado el elemento primario del domicilio electrónico o domicilio virtual, como lo es el correo electrónico, puede ya entonces estudiarse el tema específico.

El domicilio ordinario es la residencia habitual de una persona en un lugar determinado, el cual ha elegido según su conveniencia o bien porque la ley se lo ha designado, es así como ocurre en el domicilio electrónico solo que es de manera virtual puesto que la persona elige una dirección de correo electrónica para ser notificado citado o bien para cumplir con sus obligaciones tributarias, ya sea que sus

notificaciones o citaciones sean de carácter privado o bien como en el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria para poder recibir información sobre los impuestos, lugar y fecha para pagarlos o bien para poder tener información actual de lo que acontece en el vasto ámbito de la tributación.

En cuanto a si se denomina domicilio electrónico o domicilio virtual a criterio de la autora del presente trabajo es irrelevante, pues ambos términos describen de por sí el concepto básico, que es denominar el lugar en Internet donde habitualmente reside la persona.

Entonces el domicilio electrónico o domicilio virtual se crea por voluntad de la persona o bien con la autorización de una entidad como lo es la Superintendencia de Administración Tributaria, dándole una clave de acceso única y secreta en la que solo el contribuyente podrá ingresar a su domicilio electrónico, para recibir las notificaciones, citaciones o bien para el cumplimiento de una obligación requerida por la misma entidad.

El domicilio electrónico es parecido el domicilio ordinario puesto que el segundo se requiere permanencia, así también en el domicilio virtual puesto que debe de haber permanencia y continuidad en el uso de su domicilio, porque la falta de uso producirá ciertos efectos que serán estudio del último capítulo del presente trabajo.

3.4.1. Definición

El domicilio electrónico está conformado: “por la dirección electrónica de una persona, que constituye la residencia habitual en la red de Internet”.²⁹ Este puede ser constituido voluntariamente o por imposición de la ley, esto se infiere de lo que establece el Artículo 114 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, sin embargo esta imposición de ley únicamente puede tener lugar cuando cualquier información transmitida electrónica sea considerada segura jurídicamente, de lo contrario se estarían violando garantías constitucionales básicas como lo es la seguridad jurídica.

3.4.2. Elementos

Según el entender de la autora del presente trabajo, el domicilio electrónico o domicilio virtual está compuesto de los siguientes elementos: a) el correo electrónico; b) la voluntad del contribuyente de señalar una dirección de correo electrónico como domicilio electrónico o virtual; c) la clave electrónica y d) la seguridad jurídica que debe enmarcar al domicilio electrónico o domicilio virtual.

3.4.2.1. El correo electrónico como elemento del domicilio electrónico

Este tema ya fue estudiado anteriormente, razón por la cual no se entrará a conocerlo

²⁹ Barrios Osorio, **Ob. Cit**; pág. 410

en detalle. No está demás recalcar que para gozar del servicio de correo electrónico es necesario tener una computadora con acceso a Internet, una dirección electrónica, el mensaje electrónico en sí y disponer de un casillero en un buzón electrónico en donde se depositen los mensajes electrónicos.

3.4.2.2. El elemento volitivo

Establece el Artículo 114 del Código Tributario, que “Se considera domicilio fiscal, el lugar que el contribuyente o responsable designe...” Para que un domicilio electrónico pueda tener validez jurídica tiene que haber sido establecido derivado de la voluntad expresa del contribuyente, es decir, el contribuyente tiene que prestar su declaración de voluntad expresamente de que tal dirección electrónica se va a constituir en su domicilio electrónico o domicilio virtual. Al hacer falta el elemento volitivo cualquier acto derivado de ello se puede redargüir de nulidad.

El elemento volitivo también tiene que provenir de la administración tributaria, es decir, que la administración tributaria esté de acuerdo con el domicilio que el contribuyente esté señalando, así lo determina el Artículo 98 “A” del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República: “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.” Esta dirección electrónica no puede ser de un correo electrónico ordinario cuyo servicio sea prestado gratuitamente como lo es gmail,

google, yahoo o cuyo servicio sea prestado mediante pago, sino tendría que ser de los e-servicios prestados por la Superintendencia de Administración Tributaria, como lo es “BuzonSat”.

Por su parte el Artículo 5 de la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala establece: “...Nada de lo dispuesto en esta ley hará que una parte esté obligada a utilizar o a aceptar información en forma de comunicación electrónica...”

3.4.2.3. La clave electrónica

La clave electrónica es también conocida con el nombre de “password” y no es más que un conjunto de símbolos de carácter alfa-numérico que le permiten al usuario tener acceso al correo electrónico y en el presente caso a BuzonSat.

El Artículo 12 de la resolución número 230-2001 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, denomina a ésta clave electrónica como “clave de seguridad e identificación personal” estableciendo lo siguiente: “ARTICULO 12. Obtención. Al adherirse al régimen, el contribuyente ingresará al sistema una clave de seguridad e identificación personal, la que utilizará para la presentación de las declaraciones juradas y la realización de los pagos así como para operar en todas las transacciones que realice o consultas que formule.”

En teoría ésta clave debería ser únicamente del conocimiento del contribuyente, sin

embargo existen demasiados supuestos en los que dicha clave deja de ser del único conocimiento del contribuyente y pasa a ser del conocimiento de terceras personas, de este hecho devienen serias consecuencias jurídicas y probar que no era la voluntad del titular de tal clave cederla es realmente complicado.

El Artículo 13 de la resolución número 230-2001 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria establece lo siguiente “ARTICULO 13. Responsabilidad. La clave de seguridad e identificación personal será de exclusivo conocimiento del sujeto adherido al régimen y tendrá carácter confidencial, siendo éste responsable por su uso y custodio de su confidencialidad.”

La clave electrónica puede ser modificada por el titular de la misma, y por seguridad debería de hacerse constantemente. El Artículo 14 de la resolución número 230-2001 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria establece lo siguiente: “ARTICULO 14. Cambio. La clave mencionada en el artículo anterior mantendrá validez hasta que el contribuyente efectúe el cambio de la misma. La modificación dará lugar a la generación de la constancia que la acredite.

La clave electrónica expuesta en los párrafos anteriores únicamente se refiere a aquel nivel de seguridad que depende de ésta como su única barrera para delimitar lo seguro de lo que no lo es, sin embargo existe otro nivel de seguridad que será expuesto en el punto siguiente.

3.4.2.4. La seguridad jurídica

La seguridad jurídica en cuanto al domicilio y en especial el domicilio electrónico virtual, tiene como marco legal principal la Constitución Política de Guatemala, de ésta manera establece el Artículo 2º que “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República... la seguridad” asimismo establece el Artículo 23 que “La vivienda es inviolable. Nadie podrá penetrar en morada ajena sin permiso de quien la habita, salvo por orden escrita de juez competente en la que se especifique el motivo de la diligencia y nunca antes de las seis ni después de las dieciocho horas. Tal diligencia se realizará siempre en presencia del interesado, o de su mandatario.”

Así también establece el Artículo 24 de dicha ley suprema “La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna.”

Según todo éste marco jurídico y según la doctrina cualquier comunicación electrónica para que sea segura jurídicamente debe cumplir con los siguientes principios: La privacidad, la integridad, la autenticación, el no rechazo y el fechado electrónico.

La privacidad, “se refiere a que la información sólo pueda ser leída por personas

autorizadas”³⁰. A través de este principio se pretende salvaguardar la discreción de la información, al objeto de garantizar el derecho de inviolabilidad de las comunicaciones y por ende no permitir que terceros tengan acceso a la información.

La integridad “se refiere a que la información no pueda ser alterada en el transcurso de ser enviada”³¹ y en este sentido la exigencia de la integridad “busca la certeza de que el acto administrativo llegó al destinatario en todo su contenido sustancial y formal”³². Por este principio el contribuyente tiene que estar confiado que el correo electrónico que está recibiendo en su buzón electrónico y que contiene la notificación y el acto notificado o resolución es la voluntad fiel e íntegra de la administración tributaria y por lo tanto que ésta no ha sido manipulada ni alterada en su transcurso, ni que se ha perdido parte de la información, en virtud de que cualquier alteración de la información puede cambiar sustancialmente el sentido de la voluntad de la administración tributaria.

El Acuerdo 014-2007 del Directorio de la SAT en el Artículo 2 numeral 11 define a la Integridad como: “Propiedad de un documento electrónico que denota que su contenido y características de identificación han permanecido inalterables desde el momento de su creación”. Por su parte el Artículo 10 de la Ley para el

³⁰ De Wikipedia, La Enciclopedia Libre; http://es.wikipedia.org/wiki/Seguridad_en_Internet (25 de octubre de 2007).

³¹ **Ibid.**

³² Gamero Casado, **Ob. Cit**; pág. 203.

Reconocimiento de la Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto 47-2008 establece lo siguiente: “Integridad de una comunicación electrónica. Para efectos del artículo 9 anterior, se considerará que la información consignada en una comunicación electrónica es íntegra, si atiende a los criterios siguientes: Ésta se ha mantenido completa y sin alteraciones que no sean la adición de algún endoso o algún cambio sobrevenido en el curso normal de su transmisión, archivo o presentación; y, El grado de fiabilidad requerido se determinará teniendo en cuenta la finalidad para la que se generó la información, así como todas las circunstancias del caso.”

En cuanto al principio de autenticidad se “pretende asegurar que el receptor del mensaje es efectivamente su destinatario, y el emisor la Administración notificante”³³, ésto significa que cuando el contribuyente reciba un correo electrónico en su buzón electrónico pueda estar seguro que es la administración tributaria quien se ha comunicado por este medio y que cuando la administración tributaria envíe una notificación esté segura que es el contribuyente con quién ha querido comunicarse quien recibe el correo electrónico, en otras palabras, que exista garantía de la identidad del emisor y receptor del correo electrónico que contiene la notificación y la resolución notificada.

El Acuerdo 014-2007 del Directorio de la SAT en el Artículo 2 numeral 2 define a la autenticidad como: “La veracidad, técnicamente constatable, de la identidad del autor de un documento o información electrónicos. La autenticidad no excluye el

³³ Gamero Casado, Eduardo, **Ob. Cit.** pág. 202.

cumplimiento de los requisitos de autenticación o certificación que desde el punto de vista jurídico exija la ley para determinados actos o negocios”. Y en el numeral 2 de dicho Artículo define a la autenticación como: “verificación de la identidad de la persona. a) en el proceso de registro, es el acto de evaluar las credenciales del solicitante como evidencia de que realmente es quién dice ser. b) Durante el uso, es el acto de comparar electrónicamente las credenciales y la identidad enviada por el usuario final o suscriptor, con valores previamente almacenados para comprobar la identidad”

Por su parte el Artículo 13 de la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto 47-2009 establece lo siguiente: “... Conservación de las comunicaciones electrónicas. Cuando cualquier norma jurídica requiera que ciertos documentos, registros o informaciones sean conservados, ese requisito quedará satisfecho mediante la conservación de las comunicaciones electrónicas, siempre que se cumplan las condiciones siguientes: ... Que la comunicación electrónica sea conservada en el formato en que se haya generado, enviado o recibido o con algún formato que permita demostrar que reproduce con exactitud la información generada, enviada o recibida; y, Que se conserve, de haber alguna, toda información o dato que permita determinar el origen, el destino del mensaje, la fecha y la hora en que fue enviado o recibido...”

Así también el Artículo prescribe “Presunción del origen de una comunicación electrónica. En las relaciones entre el iniciador y el destinatario, el destinatario tendrá derecho a considerar que una comunicación electrónica proviene del iniciador y a

actuar en consecuencia, cuando: Para comprobar que la comunicación provenía del iniciador, el destinatario haya aplicado adecuadamente un procedimiento aceptado previamente por el iniciador con ese fin; o, La comunicación electrónica que reciba el destinatario resulte de los actos de una persona cuya relación con el iniciador, o con algún mandatario suyo, le haya dado acceso a algún método utilizado por el iniciador para identificar una comunicación electrónica como propia.”

A través del principio de no rechazo o no repudio se pretende garantizar que tanto la administración tributaria como el contribuyente se hagan responsables del envío o recepción de las comunicaciones electrónicas hechas en el domicilio electrónico señalado, es decir, que cuando la administración tributaria envíe un correo electrónico no niegue haberlo enviado y que cuando el contribuyente reciba un correo electrónico no niegue haberlo recibido.

En cuanto al fechado electrónico lo que se busca es que en cualquier comunicación electrónica, se debe establecer fehacientemente la fecha en que el correo electrónico es depositado en el buzón electrónico, así también el momento en que el contribuyente tiene acceso a la misma.

En cuanto a éste tópico la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto 47-2009 establece lo siguiente: “Artículo 24. Tiempo y lugar del envío y la recepción de las comunicaciones electrónicas. De no convenir otra cosa el iniciador y el destinatario, la comunicación electrónica se tendrá por: Expedida en el momento en que salga de un sistema de información que esté bajo el control del

iniciador o de la parte que la envíe en nombre de éste o si la comunicación electrónica no ha salido de un sistema de información que esté bajo el control del iniciador o de la parte que la envíe en nombre de éste, en el momento en que esa comunicación se reciba. Recibida: en el momento en que pueda ser recuperada por el destinatario en una dirección electrónica que él haya designado.

La comunicación electrónica se tendrá por recibida en otra dirección electrónica del destinatario en el momento en que pueda ser recuperada por el destinatario en esa dirección y en el momento en que el destinatario tenga conocimiento de que esa comunicación ha sido enviada a dicha dirección. Se presumirá que una comunicación electrónica puede ser obtenida por el destinatario en el momento en que llegue a la dirección electrónica de éste.

La comunicación electrónica se tendrá por expedida en el lugar en que el iniciador tenga su establecimiento y por recibida en el lugar en que el destinatario tenga el suyo, conforme se determine en función de lo dispuesto en esta ley.

La literal b) del presente artículo será aplicable aun cuando el sistema de información que sirva de soporte a la dirección electrónica esté ubicado en un lugar distinto de aquel en que se tenga por recibida la comunicación en virtud de la literal c) del presente artículo.”

3.5. La firma electrónica

Los principios enunciados anteriormente, los cuales describen a la seguridad jurídica en las comunicaciones electrónicas, hasta la fecha no pueden ser cumplidos sino por medio de lo que se conoce como “firma electrónica avanzada”.

La Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto 47-2009 en cuanto a este tema establece lo siguiente: “Firma Electrónica: Los datos en forma electrónica consignados en una comunicación electrónica, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante con relación a la comunicación electrónica e indicar que el firmante aprueba la información recogida en la comunicación electrónica.

Firma Electrónica Avanzada: La firma electrónica que cumple los requisitos siguientes: Estar vinculada al firmante de manera única; Permitir la identificación del firmante; Haber sido creada utilizando los medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control; Estar vinculada a los datos a que se refiere, de modo que cualquier cambio ulterior de los mismos sea detectable.”

La firma electrónica está compuesta de dos palabras, siendo la primera: firma, que según Eduardo Coutere citado por Fernando Ramos es “El trazado gráfico, conteniendo habitualmente el nombre, apellido y rúbrica de una persona, con el cual se suscriben los documentos para darles autoría y obligarse con lo que en ellos se

dice”.³⁴ Y la segunda palabra es: electrónica, que “Se refiere básicamente a la forma en que se plasma, es decir utiliza medios electrónicos y adopta la intención de vinculación o de cumplimiento de las funciones de la firma autógrafa o manuscrita”.³⁵

La firma electrónica es entonces “Un bloque de caracteres que acompaña a un documento acreditando quien es su autor y que no ha existido ninguna manipulación posterior de los datos. Para firmar un documento digital, su autor utiliza su propia clave secreta, a la que sólo él tiene acceso, lo que impide que pueda después negar su autoría. De esta forma, el autor queda vinculado al documento de la firma. Por último la validez de dicha firma podrá ser comprobada por cualquier persona que disponga de la clave pública del autor”.³⁶

En la firma electrónica intervienen varios sujetos que participan en la creación y uso de la misma y son:

a) Emisor o suscriptor: Es la persona que envía el mensaje de datos y lo firma electrónicamente para poder ser identificado. La Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 2 define al emisor como firmante y es:

³⁴ Barrios Osorio, **Ob.Cit**; pág. 114.

³⁵ **Ibid.**

³⁶ Ramos Suárez, Fernando. **Como Aplicar la Nueva Normativa sobre Firma Electrónica. LEGALIA;** S/P; Madrid, España; 2000. www.legalia.es (10 de enero de 2009)

“La persona que posee los datos de creación de la firma y que actúa en nombre propio o de la persona a la que representa”.

b) Receptor o destinatario: El licenciado Omar Barrios lo define como: “La persona que recibe el mensaje de datos con la firma electrónicamente y que necesita realizar el procedimiento de verificación de identificar al emisor y/o en su caso descifrar el contenido del mensaje”.³⁷ Y la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 2 define al receptor como parte que confía regulándolo así: “La persona que pueda actuar sobre la base de un certificado o de una firma electrónica”.

c) Autoridad de certificación o proveedor de servicios de certificación: “Es la entidad (privada o pública) debidamente facultada por el ente de la administración pública que determine cada legislación, para que actúe como certificador de autenticidad de la relación existente entre las claves públicas y la persona individual o jurídica titular de dicha clave, para lo cual emite un certificado de clave pública”.³⁸ La Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 2 la define como: “Prestador de Servicios de Certificación: Se entenderá la entidad que expide certificados y puede prestar otros servicios relacionados con las firmas

³⁷ Barrios Osorio, Omar Ricardo. **Ob.Cit.** pág.115.

³⁸ **Ibid.**

electrónicas”.

- d) Organismo licenciante: “Se le denomina organismo licenciante a la autoridad estatal de la administración pública o judicial competente para autorizar el funcionamiento de la autoridad de certificación”.³⁹

Como se ha estudiado anteriormente la firma electrónica funciona a través de una serie de etapas o de procedimientos que debe de cumplir una fase previa, la cual se da cuando el emisor acude de forma personal o bien por vía Internet a un ente certificador a adquirir un par de claves (privada y pública) las cuales se encuentran contenidas en un soporte electrónico y un certificado digital, luego de haber recibido la solicitud del emisor, el ente certificador identifica al usuario por medio de los documentos de identificación personal, después de haberlo identificado el certificador le entrega al emisor el software de clave privada y con la clave pública pueden darse dos situaciones:

La primera, es que el ente certificador entrega al emisor la clave pública, con el objeto que el emisor al enviar un mensaje de datos el receptor le envíe además la clave pública como un archivo adjunto. La segunda, es que la clave pública se encuentra ubicada o publicada para todos en directorios públicos.

En Guatemala ya está vigente la firma electrónica puesto que el Congreso de la

³⁹ **Ibid**, pág 116.

República de Guatemala creó una ley de la misma denominándole Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto número 47-2008. Fue publicada en el Diario de Centro América el martes 23 de septiembre del año 2008 entrando en vigencia ocho días de su publicación en el diario antes citado.

Al analizar la ley es de hacer notar que en su Artículo 5 establece el reconocimiento jurídico de las comunicaciones electrónicas. “No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a una comunicación o a un contrato por la sola razón de que esa comunicación o ese contrato estén en forma de comunicación electrónica...”.

La ley de la validez a las comunicaciones electrónicas por lo que sí existe integridad en la misma y por eso también tiene fuerza probatoria, es así como lo regula el 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 solo hecho que se trata de una comunicación electrónica, ni en razón de no haber sido presentado en su forma original”.

La firma electrónica tiene los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa según el Artículo 33 de la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala que regula: “La firma electrónica o la firma electrónica avanzada, la cual podrá estar certificada por una entidad prestadora de servicios de certificación, 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...”.

La firma electrónica será de gran beneficio al ser aplicada por la Superintendencia de Administración Tributaria, pues de esta manera se estará dotando de seguridad jurídica a cualquier comunicación efectuada por la vía del correo electrónico y en especial cuando el contenido de tal comunicación sea una resolución que pueda afectar los derechos del contribuyente, salvaguardando así también el derecho de defensa de éste.

CAPÍTULO IV

4. Repercusiones jurídicas del domicilio electrónico o domicilio virtual en el derecho tributario guatemalteco

Todo avance tecnológico trae aparejado intrínsecamente, mediata o inmediatamente, directa o indirectamente una serie de consecuencias ya sea de tipo social, política, económica, jurídico, etcétera. La Internet, que es uno de los avances tecnológicos más sorprendentes de ésta generación, ha tenido repercusión en la mayoría de ámbitos conocidos.

El derecho es uno de los que se ha visto afectado por este fenómeno denominado Internet, ya que ha se ha visto forzado a dar grandes pasos para ir adaptando las antiguas instituciones con las nuevas corrientes e ir introduciendo nuevas instituciones producto de los innovadores servicios que la Internet presta.

El derecho tiene que velar porque estos servicios no sean el medio usado para violentar de alguna manera garantías básicas que amparan a los ciudadanos de un Estado, sino que el nuevo desarrollo traiga beneficio a tales ciudadanos y no detrimentos, es por ello que cuando un nuevo servicio es prestado, tal como lo es el correo electrónico, el derecho tiene que proveer los principios y garantías jurídicas necesarias para que tal servicio sea confiable y seguro para el usuario y que no actúen en perjuicio de este.

Es por ello que en este capítulo se analizarán cuáles son los efectos o repercusiones jurídicas que ha tenido la introducción del domicilio electrónico o domicilio virtual en el derecho tributario guatemalteco.

El primer efecto que sale a la vista de la autora del presente trabajo es que el concepto de domicilio fiscal que está regulado en el Artículo 114 de Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, debe sufrir una modificación con la introducción del domicilio electrónico o domicilio virtual.

El Artículo mencionado literalmente dice “Se considera domicilio fiscal, el lugar que el contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias”.

Esta modificación se hace necesaria en virtud de que en ningún segmento de dicho artículo se refiere al domicilio electrónico, no se encuentra por ningún lado, por lo que un acuerdo gubernativo, ministerial, o una resolución del Directorio de la SAT no podría modificar ni ampliar éste artículo y si lo hiciera se tipificaría una inconstitucionalidad, siendo el indicado para tal efecto el Congreso de la República de Guatemala, como organismo legislativo.

Es por ello que el artículo en mención del cuerpo normativo citado, a juicio de la autora del presente trabajo debería quedar de cualquiera de las dos siguientes

maneras:

- a) “Se considera domicilio fiscal el lugar físico o electrónico que el contribuyente o responsable designe para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias. Cuando se señale una dirección de correo electrónico para tales propósitos, debe ser previamente autorizado por la Administración Tributaria.”

- b) “Se considera domicilio fiscal, el lugar que el contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias.

En el caso que el contribuyente o responsable designe una dirección de correo electrónico para los fines indicados anteriormente, deberá ser autorizado por la Administración Tributaria, debiendo en todo caso cumplir con los requisitos de privacidad, integridad, autenticación, no rechazo y el fechado electrónico”.

Las repercusiones jurídicas en el domicilio electrónico o virtual son las siguientes:

4.1. Pecuniarias

Si se quiere hacer una lista no exhaustiva de los beneficios que trae la designación de una dirección de correo electrónico como domicilio fiscal, los beneficios económicos serían de los primeros que se harían ver, a continuación se exponen los beneficios de la Superintendencia de Administración Tributaria y por ende del Estado de Guatemala:

- a) Se reduce el personal y por lo tanto los gastos de mobiliario, equipo y arrendamiento de locales, en virtud de que para citar o notificar por correo electrónico a un contribuyente no es necesario contar con un notificador para tal caso, o varios notificadores según el volumen de trabajo. No es necesario el notificador, lo es el mobiliario, equipo y espacio físico que ello supone.
- b) Se reducen los gastos de papelería, en virtud de que ya no sería necesario entregarle al contribuyente en formato papel la resolución, audiencia, o citación ni tampoco la cédula de notificación que contenga lo anterior.
- c) Se reducen los gastos de transporte, en virtud de que ya no sería necesario trasladar al notificador desde la oficina de la Superintendencia de Administración Tributaria hasta el domicilio fiscal del contribuyente y viceversa.
- d) Se amplían los horarios de servicios de ocho horas a veinticuatro horas al día pues ya no se está sujeto a los horarios de la Superintendencia de Administración Tributaria puesto que ésta puede depositar el correo electrónico en el buzón

electrónico del contribuyente y este puede acceder a él en cualquier momento que tenga posibilidad de hacerlo.

- e) Se acelera el procedimiento administrativo, esto en virtud de que una notificación o citación por correo electrónico una vez enviado, en cuestión de una fracción de minuto ya está a disposición del contribuyente, a contrario censu de una notificación o citación ordinaria que demora días o semanas en llegar hasta el contribuyente.
- f) Existe una mejor y más pronta recaudación fiscal, en virtud que si se reducen los plazos en el procedimiento administrativo, en menor tiempo la Superintendencia de Administración Tributaria podrá recaudar los tributos.
- g) Ayuda a desburocratizar los procedimientos administrativos.

A favor del contribuyente también se vislumbran beneficios económicos, a saber:

- h) Se evita el gasto de transporte para trasladarse desde su domicilio hasta las oficinas de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- i) Se evita la pérdida de tiempo en filas de espera.
- j) Se evita la pérdida de tiempo en trasladarse de un lugar a otro.

- k) Al enterarse personalmente de una citación o notificación y se presume personal porque solamente el contribuyente posee la clave electrónica o password, éste se evita de sanciones económicas por no atender una citación y de igual manera tampoco se ve privado de sus derechos cuando una notificación haga de su conocimiento una resolución que así lo ordene.

- l) El contribuyente no tiene que estar físicamente en su domicilio fiscal puesto que el domicilio electrónico puede ser accedido por el contribuyente desde cualquier parte del mundo.

Los anteriores son algunos beneficios económicos que, como se dijo al principio de este apartado, no es una lista exhaustiva, que apareja el uso de la dirección del correo electrónico señalado como domicilio fiscal.

4.2. Administrativas

Al hablar de repercusiones administrativas se quiere delimitar a aquellas consecuencias establecidas por la ley pero que solo tengan relevancia a nivel de la administración tributaria, aunque de hecho algunas de ellas llegan a repercutir a nivel judicial, a saber:

4.2.1. El deber formal de dar aviso del cambio de domicilio fiscal

Según el Artículo 94 numeral 1 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de

la República de Guatemala, todo contribuyente tiene la obligación formal de dar aviso a la administración tributaria de haber cambiado domicilio fiscal, dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que se produjo el cambio de domicilio, y que la omisión de dar tal aviso conlleva una sanción de tipo pecuniario consistente en multa de treinta quetzales por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales.

Ahora bien, se plantea una pregunta: ¿es aplicable el Artículo 94 numeral 1 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, al domicilio electrónico o domicilio virtual? Es decir ¿puede un contribuyente cambiar de domicilio electrónico señalado como domicilio fiscal?, para responder lo anterior se plantea otra pregunta: ¿Quién señala el domicilio electrónico o domicilio virtual como domicilio fiscal?

El domicilio fiscal (físico) es señalado unilateralmente por el contribuyente, así lo establece el Artículo 114 del Código Tributario, más sin embargo en cuanto a la dirección electrónica, ésta es señalada bilateralmente tanto por la administración tributaria como por el contribuyente, así lo establece el Artículo 98 "A" del Código Tributario y sumado a ello el correo electrónico que proporciona la Superintendencia de Administración Tributaria está compuesto por el número de identificación tributaria por el contribuyente y el número de identificación tributaria es único para cada contribuyente, es decir este número de identificación tributaria acompañará al contribuyente para toda su vida. Derivado de lo anterior se estima que es prácticamente imposible para el contribuyente cambiar de domicilio electrónico

señalado como domicilio fiscal, en virtud de que ese hecho está fuera de su alcance y por lo tanto si no puede cambiar de domicilio electrónico señalado como domicilio fiscal, entonces el artículo en mención es inaplicable.

Ahora bien, nótese que no se está hablando de que si el contribuyente señaló una dirección de correo electrónico como domicilio fiscal no puede hacer el cambio a un lugar físico para que pueda ser notificado o citado, esto de hecho si puede hacerlo, negarle tal derecho al contribuyente sería negarle su libertad de acción consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala.

4.2.2. Citaciones al contribuyente

Establece el Artículo 112 numeral 6 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que es deber formal de los contribuyentes “Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia” así también establece el Artículo 94 numeral 10, de dicho cuerpo normativo que es una infracción a los deberes formales de los contribuyentes “No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida como se establece en el numeral 6 del Artículo 112 de este código...” imponiendo como sanción de dicha infracción una multa consistente en una suma de dinero de un mil quetzales por cada vez que sea citado y no concurriere.

En el supuesto que el contribuyente sea citado y la citación cumpla con la normativa legal, es decir, que en la misma conste el objeto de la diligencia y que se notifique al

contribuyente en su domicilio fiscal, y a pesar de ello el contribuyente no se presente, entonces la administración tributaria emite una resolución donde se le impone la sanción indicada en el artículo citado.

Esta sanción solo puede tener efecto si se cumple con lo dispuesto en lo establecido en el Artículo 127 del cuerpo normativo en mención, el cual dice “Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos” y como efectivamente una sanción de tipo pecuniario afecta los derechos patrimoniales del contribuyente, ésta debe notificarse en su domicilio fiscal, de lo contrario no podría sancionarse al contribuyente pues se estaría violando el derecho de defensa de éste.

En este supuesto es donde tienen sentido los Artículos 119 y 127 del Código Tributario, en donde en realidad a quien le interesa que no sea afectado su patrimonio es al contribuyente, por lo que a éste le interesa dar aviso a la administración tributaria de cualquier cambio de domicilio fiscal, pues de lo contrario si éste cambia de domicilio fiscal y no da el aviso correspondiente, las demás citaciones y notificaciones se le continuarán haciendo en el conocido por la administración tributaria o procederá conforme lo establecido en los Artículo 115 y 116 del mismo Código Tributario.

Ahora bien, en cuanto al domicilio electrónico señalado como domicilio fiscal, como ya lo acotamos anteriormente, el contribuyente no puede cambiarlo por otro domicilio electrónico pues es la Superintendencia de Administración Tributaria quien a solicitud del contribuyente, proporciona la dirección de correo electrónico, por lo que este

supuesto no tendría cabida.

4.2.3. La disponibilidad de servicio en el correo electrónico

Entre uno de los objetivos que se persiguen al crear medios electrónicos de comunicación es evitar estar sujetos a horarios rigurosos de atención al contribuyente, ya que estos “e-servicios” prestados por la administración tributaria deberían estar disponibles al contribuyente las veinticuatro horas del día, los siete días de la semana, todo el año.

La disponibilidad también significa que la administración tributaria debe tener actualizados los programas que sirven para acceder a las citaciones y notificaciones efectuadas por correo electrónico, adoptar medidas de seguridad física en el entorno donde se encuentren los equipos que den soporte a las aplicaciones, proteger a los sistemas y las aplicaciones contra virus y debería también preparar y mantener operativo un plan de contingencias en caso que lo peor suceda.

Ahora bien se plantea una pregunta ¿Qué pasa con los plazos otorgados en la ley cuando se tiene disponibilidad de tener acceso a una citación o notificación las veinticuatro horas del día, los siete días de la semana, todo el año? ¿En qué momento se tiene por notificada una resolución o citación cuando el contribuyente accede a la resolución o notificación y lo hace en horario inhábil para la administración tributaria?

Estas preguntas son de difícil respuesta, en virtud de que el Artículo 8 del Código

Tributario, que establece los plazos en materia tributaria, no establece ni regula nada en cuanto a una notificación o citación por correo electrónico. Sin embargo responderlas va a ser necesario con el tiempo, ya que de lo contrario la administración tributaria se saturaría con una serie de recursos que dejaría sin ventajas las actuaciones hechas por la vía electrónica.

4.2.4. Elección del medio de comunicación

Una pregunta da inicio a este apartado: ¿puede la Administración Tributaria imponer un determinado medio de comunicación, entiéndase un domicilio físico o un domicilio electrónico?

En cuanto al domicilio físico, en el Código Tributario en sus Artículos 114 y 122 se establece la libre voluntad del contribuyente de señalar un domicilio fiscal físico y en el caso que éste no dé el aviso formal de haberlo cambiado, entonces están los supuestos establecidos en los Artículos 115, 116, 117, 118, 119 y 128 del cuerpo normativo citado.

En cuanto al domicilio electrónico, únicamente puede ser establecido de mutuo acuerdo entre el contribuyente y la Administración Tributaria, según el Artículo 98 "A" del Código Tributario. En este punto es importante señalar que a través de una resolución del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria no puede obligarse a un contribuyente que adopte un domicilio electrónico como domicilio fiscal en virtud de que contravendría lo dispuesto en el Artículo citado y por lo tanto la

Constitución Política de la República de Guatemala.

4.2.5. La constitución de la prueba

Un elemento que tiene que cuidar la administración tributaria es el de desarrollar un buen procedimiento administrativo y esto recae en ella en virtud de que en poder de ella se encuentra el expediente administrativo.

Sin el ánimo de recargar de formalismo civilista el procedimiento administrativo, éste debe de desarrollarse con estricto apego de la ley, para no violentar los derechos de los administrados y garantizar en todo momento el derecho de defensa.

La necesidad de constituir la prueba en el caso del domicilio electrónico o domicilio virtual señalado como domicilio fiscal, debería recaer en lo siguiente:

- a) Si el domicilio electrónico o domicilio virtual fue elegido de mutuo acuerdo entre el contribuyente y la administración tributaria contando para tal efecto con los documentos fehacientes que amparen lo anterior.

- b) Si las comunicaciones electrónicas que se han efectuado entre la administración tributaria y el contribuyente cumplen con los requisitos de seguridad jurídica ya enumerados oportunamente, contando con los documentos, software y hardware (sistemas operativos, partes físicas y tangibles de una computadora) que ampare

este t3pico.

Si se cumple con lo anterior, a juicio de la autora, se est1 constituyendo la prueba en caso de futuros recursos.

4.2.6. La cesi3n de la clave electr3nica

Un problema com3n de seguridad en el correo electr3nico es que para acceder a este, es necesario poseer la clave de acceso, clave electr3nica, pin o password. El problema b1sicamente consiste en que el titular de dicha clave de acceso puede facilitar su clave a un tercero o bien 3sta puede ser violada o sustra3da por un tercero.

Como ya se mencion3 en el anterior cap3tulo, esta clave de acceso lo que pretende es identificar al contribuyente cuando ingresa a los “e-servicios” y en especial al “BuzonSat” por lo que cualquiera que ingrese al sistema usando la clave de un contribuyente se entender1 que fue el contribuyente quien ingres3 al mismo, con todas las consecuencias jur3dicas que ello suponga, por lo que el responsable de resguardar la clave electr3nica es el contribuyente y su negligencia acarrea consecuencias m1s graves que entregar a alguien un folio firmado en blanco.

Corresponder1 por lo tanto, al contribuyente demostrar la violaci3n de su clave personal por un tercero, para destruir la eficacia jur3dica de cualquier acto que la Administraci3n Tributaria haya comunicado al contribuyente y a juicio de la autora, tendr1 que ser por la v3a penal.

4.3. Consecuencias judiciales del domicilio electrónico

Algunas consecuencias del domicilio electrónico o virtual se salen de la esfera del campo del procedimiento administrativo y tienen consecuencias que van más allá de este, es necesario entonces, examinar algunas consecuencias de este tipo.

4.3.1. El valor probatorio

Derivado del domicilio electrónico o domicilio virtual, las constancias de las actuaciones y comunicaciones vía contribuyente y administración tributaria que antes era en formato papel ahora pasarían a constar en formato electrónico. Por ello es necesario plantearse la siguiente pregunta:

¿Tienen valor probatorio los documentos electrónicos?

Para darle una respuesta es necesario revisar la ley. El Artículo 47 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece: "Archivo de documentos y expedientes. El archivo de documentación contable, administrativa, de operaciones y registros tributarios, así como los expedientes de obligaciones tributarias, formados de oficio o por investigación fiscal, podrá efectuarlo la SAT mediante sistemas de microfilm, microfichas, otros sistemas electrónicos o por medio de otros sistemas y medios seguros, que no sean regrabables ni susceptibles de alteraciones.

Las impresiones amplificadas de los documentos archivados por dichos sistemas y medios, tendrán en juicio el mismo valor que la documentación original correspondiente. Los sistemas, medios y procedimientos de archivo y la destrucción de documentos se establecerán en un reglamento específico aprobado por el Directorio de la SAT” (negrilla de la autora). Así también el Código Tributario, en el Artículo 105 establece:

“La Administración Tributaria podrá autorizar a los sujetos pasivos para que presenten las declaraciones, estados financieros, sus anexos o cualquier información que estén obligados a proporcionar conforme a la ley, por vía electrónica o en medios distintos al papel, cuya lectura pueda efectuarse utilizando dispositivos electrónicos. Dichos medios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

1. Que identifique a través de una clave electrónica al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se entiende como tal la clave electrónica de acceso u otros medios equivalentes a la firma autógrafa, que acreditan quién es el autor. La Administración Tributaria proporcionará a cada sujeto pasivo que lo solicite una clave de acceso distinta, que sólo él deberá conocer y utilizar. La utilización de esta clave vinculará al sujeto pasivo al documento y lo hará responsable por su contenido.

2. Que aseguren la integridad de la información, de forma que no pueda hacerse ninguna alteración posterior de los datos consignados en la declaración, anexo o información presentada.

3. Que la Administración Tributaria entregue al sujeto pasivo una constancia de recepción de la declaración, anexo o información, en forma física o electrónica. La Administración Tributaria establecerá los procedimientos y formalidades a seguir para la presentación de las declaraciones, estados financieros, anexos e informaciones en papel, por vía electrónica o por otros medios distintos al papel, velando porque se cumplan los requisitos antes enumerados.

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 medios distintos al papel, se tendrá por auténtica y de pleno valor probatorio, salvo prueba en contrario. 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”.

El significado de los artículos antes descritos es el siguiente: Los documentos electrónicos únicamente tienen valor probatorio cuando cumplen con los requisitos que seguridad y certeza jurídica exigen en cuanto a este tópico, siendo estos los siguientes privacidad, integridad, autenticación, no rechazo y el fechado electrónico, mismos que ya fueron estudiados en el capítulo anterior. Esto es lo que la administración tributaria tendrá que probar para ser admisibles como medios

probatorios los documentos electrónicos.

4.3.2. Notificaciones

En primer lugar es necesario recordar qué una notificación es la “comunicación a un contribuyente de un acto de la administración tributaria”⁴⁰.

De una notificación en materia tributaria se derivan una serie de consecuencias como las que aparecen reguladas en los Artículos 50, 127, 133, 136, 154, 155, 158 y 161 del Código Tributario, aunque una notificación no es un acto en sí misma, pone en conocimiento del contribuyente o interesado una declaración de voluntad de la administración tributaria, la cual para surtir efectos necesita ser notificada. Es por ello que es de suma importancia establecer en primer plano en qué momento una declaración de voluntad de la administración tributaria se entiende por notificada al contribuyente.

4.3.2.1. Efectos de las notificaciones

Según lo analizado anteriormente las notificaciones tienen varios efectos siendo estos:

⁴⁰ Fundación Tomas Moro, **Ob. Cit.** pág. 690.

1. Momento de la notificación:

El momento de notificación de una declaración de voluntad de la administración tributaria es preciso establecerlo fehacientemente en virtud de que los plazos para impugnar empiezan a correr desde ese preciso instante en que el contribuyente queda legalmente sabido del contenido de la declaración de voluntad, en caso de que esta sea contraria a sus intereses.

Una notificación practicada personal o notarialmente según lo establecido en los Artículos 129, 133 y 134 del Código Tributario no ofrece duda en cuanto a su momento de notificación, pues tanto el notificador de la administración tributaria como el notario están investidos de fe pública para hacer constar la fecha, hora y lugar donde se practicó una notificación.

Por otro lado, una notificación practicada en un domicilio electrónico ofrece básicamente dos problemas, a saber:

- a) Se entiende por notificada una declaración de voluntad de la administración tributaria cuando ésta deposita en el buzón electrónico del contribuyente dicha declaración de voluntad;
- b) Se entiende por notificada una declaración de voluntad de la administración tributaria cuando el contribuyente accesa al correo electrónico depositado en su buzón electrónico y que contiene dicha declaración de voluntad de la

administración tributaria.

El Código Tributario en su Artículo 133 último párrafo resuelve este dilema de la siguiente manera: "...La Administración Tributaria, podrá notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informen los contribuyentes o responsables o que les establezca la Administración Tributaria, lo que se acredita con el aviso o constancia de recepción o entrega que demuestre que la notificación fue recibida o entregada en la dirección electrónica del contribuyente o responsable. Una vez recibido ese aviso o constancia por medios electrónicos, el empleado de la Administración Tributaria a cuyo cargo esté la notificación debe imprimirlo en papel y agregarlo al expediente correspondiente, lo que servirá de prueba de que la notificación fue efectuada."

A este artículo le merecen algunas observaciones que se plantearán en forma de preguntas: a) ¿El "empleado de la Administración Tributaria" que menciona el Artículo citado goza de fe pública y está investido? b) ¿Los "e-servicios" que presta la administración tributaria actualmente son seguros jurídicamente, en especial BuzonSat?

Para responder la primera pregunta planteada habría que revisar el contrato del "empleado de la Administración Tributaria", si entre las funciones está la de ser notificador y se le reviste de fe pública entonces serían puntos a favor de la administración tributaria, pues si fungiere como notificador sin serlo podría redargüirse de nulidad lo actuado.

Para responder la segunda pregunta habría que establecer si la Administración Tributaria al momento de notificación, cumple con los principios de seguridad jurídica que actualmente son acogidos en la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

El Artículo 133 último párrafo del cuerpo normativo citado, a juicio de la autora de este trabajo, le da salida de una forma arbitraria a un problema grave, a la indefensión que en ciertos supuestos se puede dejar al contribuyente, se mencionan algunos supuestos contenidos en el cuerpo de dicho artículo para así dejar entrever el problema:

- a) El contribuyente notificado se encuentra muerto;
- b) El contribuyente notificado está ausente de la República.

En el primer supuesto se dejaría en indefensión a los herederos del causante y en el segundo supuesto el mismo contribuyente se encontraría en indefensión de llegar a perjudicar la voluntad de la administración tributaria a éste y si se deja en indefensión al contribuyente, se está violando la Constitución Política de la República de Guatemala.

El artículo en estudio (el cual básicamente regula la notificación por correo electrónico) deja ver la deficiente regulación en cuanto al domicilio electrónico o domicilio virtual, lo

que puede derivar en perjuicio no solo para el contribuyente sino a la vez para la administración tributaria y por lo tanto para los intereses del Estado de Guatemala.

2. Interrupción de la prescripción

Otro Efecto de una notificación es la interrupción de la prescripción. La prescripción extingue la deuda tributaria por el transcurso del tiempo. Si se interrumpe, se inicia de nuevo el cómputo del plazo de prescripción. Así lo establece el Artículo 50 del Código Tributario que preceptúa “Interrupción de la prescripción.1...2. La notificación de resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas y que contengan cantidad líquida y exigible”.

3. No afectación de derechos

Es importante señalar que mientras una persona no esté debidamente notificada, es decir, que la notificación esté practicada cumpliendo con la normativa legal positiva y vigente, no puede afectársele ninguno de sus derechos, así lo establece el Artículo 127 del Código Tributario: “Obligaciones de notificar. Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar sus derechos”.

La normativa que tiene que cumplirse en cuanto a la forma de practicar una notificación se encuentra regulada en los Artículos 127 al 141 del Código Tributario, sin embargo, ya se acotó que en cuanto a las notificaciones hechas en un domicilio

electrónico existen graves deficiencias, en especial que saltan a la vista problemas de indefensión del contribuyente, es por ello que debería de haber una mejor, amplia y más detallada regulación del domicilio electrónico para no dejar en indefensión al contribuyente y derivado de ello que lo actuado por la administración tributaria sea susceptible de impugnación por no garantizar derechos básicos del contribuyente como lo es el derecho de defensa.

4. Recursos

Los Artículos 154, 155, 158 y 161 del Código Tributario regulan que a partir de que una resolución de la administración tributaria es notificada, comienzan a correr los plazos para ser impugnada por el recurso respectivo.

Una resolución no notificada es imposible, desde cualquier punto de vista, que surta efectos. Ahora bien, una resolución cuyo procedimiento de notificación fue sin seguir la normativa legal pertinente puede que empiece a surtir efectos, pero si el contribuyente o la administración tributaria se percatan que el procedimiento de notificación contiene anomalías necesariamente tiene que declararse la nulidad de tal notificación y enmendarse necesariamente el procedimiento.

Si el contribuyente al momento de enterarse de la resolución de la administración tributaria se percatan que el procedimiento de notificación está viciado, antes de impugnar la resolución, en el supuesto de que se vean afectados sus intereses, debe pedir la nulidad de tal notificación, pero en el supuesto que el contribuyente no se

percate de tal situación y sea la administración tributaria la que se percate, ésta es la obligada a enmendar el trámite o declarar la nulidad de actuaciones cuando exista vicio en ellas.

Si la notificación de una resolución fue practicada atendiendo la normativa legal, es entonces y solo entonces, que los plazos para impugnarla, en el caso que sea contraria a los intereses del contribuyente, empiezan a correr. Mientras el plazo para interponer el recurso no ha vencido dicha resolución no se encuentra firme, es decir aún no empieza a surtir efectos legales y por el contrario, si vence el plazo para interponer el recurso respectivo y no se hizo uso de dicho recurso es entonces que la resolución notificada queda firme y sus efectos jurídicos ya han surtido efectos pues se tuvo por consentida de parte del contribuyente.

4.3.3. El derecho de defensa del contribuyente

En todo momento la administración tributaria está obligada, por mandato constitucional, a garantizar que el contribuyente no se vea afectado en sus derechos por alguna resolución de ésta sin que haya sido citado, oído y vencido en juicio respectivo. Para hacerle saber al contribuyente, la voluntad de la administración tributaria necesariamente tiene que notificársele.

Para que la administración tributaria pueda notificar a un contribuyente tiene que conocer su domicilio fiscal o proceder a determinarlo de conformidad con los Artículos 115 al 118 del Código Tributario. Ya se ha explicado que, únicamente puede

determinarse el domicilio fiscal “físico” del contribuyente ya que el domicilio fiscal “electrónico” tiene que ser señalado bilateralmente por la administración tributaria y el contribuyente y en ningún momento la administración tributaria podría imponérselo y mayor aún si no se está garantizando la seguridad jurídica en las comunicaciones electrónicas.

Los Artículos 127 al 141 del Código Tributario, desarrollan la forma en que debería hacerse saber a un contribuyente de la voluntad de la administración tributaria. Lo que persigue el articulado en mención es en esencia garantizar el derecho de defensa del contribuyente y no dejarlo en un estado de indefensión.

Si se analizan los artículos indicados se llegará a la conclusión que las notificaciones efectuadas por un notificador de la administración tributaria, la notificación practicada por un notario así como si el interesado se muestra sabedor de la resolución no muestran problemas de indefensión, por lo menos en ley. Ahora bien, las notificaciones practicadas en un domicilio electrónico, sí ofrecen problemas de indefensión y estos problemas derivan básicamente de dos aspectos, a saber: a) La pobre y deficiente regulación legal en cuanto al domicilio electrónico y b) que las comunicaciones electrónicas entre la administración tributaria y el contribuyente no ofrecen seguridad jurídica. Mientras no exista una mejora en estos dos aspectos la administración tributaria no podrá garantizar efectivamente el derecho de defensa del contribuyente.

CONCLUSIONES

1. El domicilio fiscal no es objeto del derecho civil, razón por la cual no aparece regulado dentro de dicho cuerpo normativo, sino en el Código Tributario específicamente; pues la incorporación de esta nueva clase de domicilio hace que los conceptos jurídicos tradicionales resulten poco idóneos para interpretar las nuevas realidades.
2. El domicilio fiscal es el lugar que fija el contribuyente para ser notificado y citado de todas las actuaciones jurídicas, en las cuales se le exige el cumplimiento de sus derechos y obligaciones, que emanan de la relación que tenga con la Administración Tributaria.
3. La Administración Tributaria no puede asignarle unilateralmente al contribuyente una dirección de correo electrónico como domicilio fiscal, pues debe de constar el consentimiento voluntario y expreso del contribuyente aceptando tal medio electrónico como domicilio fiscal.
4. La Administración Tributaria considera la dirección electrónica como un domicilio fiscal, sin embargo el Código Tributario que es el que regula lo concerniente a la materia, en ningún capítulo reglamenta que el correo electrónico debe considerarse como domicilio fiscal.

RECOMENDACIONES

1. El Estado de Guatemala a través del Organismo Legislativo debe reformar el Artículo 114 del Código Tributario, en el sentido que debe establecerse como domicilio fiscal el correo electrónico tomando en cuenta que el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante la resolución número 230-2001 considera al correo electrónico como un domicilio fiscal.
2. El contribuyente debe considerar la nueva forma de domicilio fiscal que se ha incorporado en el Código Tributario y no únicamente el domicilio regulado en el Código Civil, lo cual permite realizar diversos actos jurídicos por medio de computadoras, redes digitales o redes telemáticas, tales como notificaciones, declaraciones, estados financieros, etcétera, con el objeto de obtener comunicación con la Superintendencia de Administración Tributaria a través de internet.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria, debe informar a través de boletines informativos los derechos, obligaciones y consecuencias jurídicas, ya que el domicilio electrónico, el centro de recepción o envío de comunicaciones, se torna esencial que se establezcan disposiciones sobre el domicilio virtual, para que la información transmitida pueda tener una eficacia adecuada.
4. La Administración Tributaria para que lo actuado no sea redargüido de nulidad debe contar con el consentimiento voluntario y expreso del contribuyente, para

asignarle una dirección de correo electrónico como domicilio fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

BARRIOS OSORIO, Omar Ricardo. **Derecho e informática, aspectos fundamentales.** Guatemala: Ed. Mayte, 2005. 420 págs.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual.** Buenos Aires, Argentina. Ed. Heliasta, S.R.L. 1979.

GAMERO CASADO, Eduardo Gamero. **Notificaciones telemáticas, y otros medios de notificación administrativa en el procedimiento común.** Barcelona, España: Ed. Bosch, S.A., 2005. 273 págs.

PUIG PEÑA, Federico. **Compendio de derecho civil español.** Madrid, España. Ed. Pirámide, S.A. 1976.

RAMOS SUÁREZ, Fernando. **Como aplicar la nueva normativa sobre firma electrónica. LEGALIA;** S/P; Madrid, España; 2000. www.legalia.es (10 de enero de 2009)

Superintendencia de Administración Tributaria, “¿Qué es Bancasat?”, 2005 <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/bancasat/17-bancasat/260>. (15 de febrero de 2009)

Superintendencia de Administración Tributaria, “¿Qué es BuzónSat?”, 2003, <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/18-buzonsat/16> (25 de febrero de 2009)

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

VÁSQUEZ ORTIZ, Carlos. **Derecho civil I, de las personas y el matrimonio.** 1t. (s.l.), (s.e.), (s.f.) 97 págs.

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

Legislación:

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

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

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

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

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

Ley 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, 2008.

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.