

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

REPERCUSIONES JURÍDICAS DEL DOMICILIO Y CORREO ELECTRÓNICO VIRTUAL PARA
RECIBIR CITACIONES O NOTIFICACIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO
TESIS DE GRADO

MAYRA ALEJANDRA LÓPEZ GUARDADO DE CASTILLO
CARNET 15468-08

QUETZALTENANGO, MAYO DE 2018
CAMPUS DE QUETZALTENANGO

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

REPERCUSIONES JURÍDICAS DEL DOMICILIO Y CORREO ELECTRÓNICO VIRTUAL PARA
RECIBIR CITACIONES O NOTIFICACIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR

MAYRA ALEJANDRA LÓPEZ GUARDADO DE CASTILLO

PREVIO A CONFERÍRSELE

LOS TÍTULOS DE ABOGADA Y NOTARIA Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

QUETZALTENANGO, MAYO DE 2018
CAMPUS DE QUETZALTENANGO

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

LIC. FREDY ANTONIO MARTÍNEZ DE LEÓN

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. ERIKA GABRIELA DEL ROSARIO GÁLVEZ ANLEU DE RAMOS

AUTORIDADES DEL CAMPUS DE QUETZALTENANGO

DIRECTOR DE CAMPUS:	P. MYNOR RODOLFO PINTO SOLIS, S.J.
SUBDIRECTORA ACADÉMICA:	MGTR. NIVIA DEL ROSARIO CALDERÓN
SUBDIRECTORA DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA:	MGTR. MAGALY MARIA SAENZ GUTIERREZ
SUBDIRECTOR ADMINISTRATIVO:	MGTR. ALBERTO AXT RODRÍGUEZ
SUBDIRECTOR DE GESTIÓN GENERAL:	MGTR. CÉSAR RICARDO BARRERA LÓPEZ

Quetzaltenango, 29 de noviembre de 2013.

LICENCIADA CLAUDIA CABALLEROS.
COORDINADORA FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDIVAR.. CAMPUS QUETZALTENANGO.

De manera atenta me dirijo a usted a efecto de hacer de su conocimiento que el trabajo de tesis (monografía), elaborado por la estudiante **MAYRA ALEJANDRA LOPEZ GUARDADO** Carnet 1546808 titulado, **“REPERCUSIONES JURIDICAS DEL DOMICILIO Y CORREO ELECTRONICO VIRTUAL PARA RECIBIR CITACIONES O NOTIFICACIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO”** ha sido concluido llenando todos los requisitos de fondo y forma vigentes. Las que se encuentran de conformidad con el reglamento respectivo. Por este medio presento **DICTAMEN FAVORABLE**, para que continúe con el trámite correspondiente.

ATENTAMENTE:



LICENCIADO FREDY ANTONIO MARTINEZ DE LEON
ASESOR

Fredy Antonio Martínez de León
ABOGADO Y NOTARIO



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 07379-2014

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante MAYRA ALEJANDRA LÓPEZ GUARDADO DE CASTILLO, Carnet 15468-08 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus de Quetzaltenango, que consta en el Acta No. 07394-2014 de fecha 28 de agosto de 2014, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

REPERCUSIONES JURÍDICAS DEL DOMICILIO Y CORREO ELECTRÓNICO VIRTUAL
PARA RECIBIR CITACIONES O NOTIFICACIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO
GUATEMALTECO

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADA Y NOTARIA y el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 15 días del mes de mayo del año 2018.



LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar

Dedicatoria.

- A Dios:** Por ser quien me ha dado la vida y me ha guiado por el camino correcto, llevándome sobre sus hombros y levantándome cada vez que caía, acompañándome siempre en los momentos difíciles, llenándome de bendiciones y sabiduría para poder alcanzar este triunfo.
- A mi Padre:** Rene Felino López López, por su apoyo económico y moral, por ser el ejemplo de un gran hombre, honesto y responsable, guiando mi vida por el camino correcto, inculcando en mí el respeto, humildad y superación.
- A mi Madre:** María Magdalena Guardado Lima (Q.P.D), por darme la vida.
- A mi Abuelito:** Rosalio Lopez Mendez (Q:P:D), Por el apoyo económico y moral, que me brindo como una hija, por ser el ejemplo de un gran hombre, trabajador, humilde, honesto y responsable, guiando mi vida por el camino correcto, inculcando en mi respeto, valores, humildad y superación.
- A mi Abuelita:** Sara Natividad Lopez Mendez (Q.P.D), por llenar mi vida de ilusiones, sus bendiciones, su amor inmenso y su ejemplo de lucha. Gracias por enseñarme a superarme y sobre todo a levantarme cada vez que caía, a persistir y luchar por lo que uno quiere.
- A mi Esposo:** Carlos Eduardo Castillo Molina, por su amor incondicional, su apoyo e insistencia por alcanzar mis metas, mis sueños, gracias por sus sacrificios, paciencia

y el tiempo brindado para que juntos pudiéramos alcanzar esta meta, pero sobre todo por darme una familia tan hermosa y llena de amor.

A mis Hijos:

Luis Eduardo Rene, Carlos Xavier, Kendel Damian y Diego Alessandro, por ser mi fuente de inspiración, por su ternura y cariño, por sacrificar una parte del tiempo para ellos, por decirme cada día cuanto me aman y que se sienten muy felices y orgullosos de mí.

A mis Hermanos:

Rene, Jonathan, Nineth, Mariza por sus consejos y apoyo, por ser parte importante en mi vida Dios me los bendiga siempre.

A mi Tía:

Avelina Demerita Lopez Lopez. (Tia Lina), Por sus oraciones y apoyo que me ha brindado desde pequeña y ahora a mi familia.

A mi Suegro:

Luis Otoniel Castillo Y Castillo. Por sus oraciones, apoyo y por estar siempre pendiente de mi familia, gracias por el cariño que me ha brindado.

A mis Tíos:

Por sus sabios consejos, cariño brindado a mi familia.

A mis Primos:

Por su cariño y consejos brindado a mi familia, sobre todo a mi prima Diana Pinto, por el apoyo y cariño que me tiene.

A mis Cuñadas:

Nineth, Paty, Rosangela. Por su apoyo moral, unidad familiar, y ejemplo de superación.

A mis Sobrinos: Por su cariño especial e instándoles a que luchen por superarse.

A la Familia de mi Esposo: Por su apoyo incondicional a mi familia y sus buenos deseos.

A mis Amigos y Amigas: Por su apoyo incondicional y consejos, para poder alcanzar esta meta, sobre todo por los momentos agradables, gracias amigos y compañeros de universidad, biblioteca, de asesorías, amigos de infancia, a todos mis amigos que han formado parte de mi vida gracias.

A mis Padrinos: Por su ternura y cariño mi princesita hermosa. Lic. Carlos Eduardo Castillo Molina. Lic. Paul Alberto Barillas Acosta. Por ser mi fuente de inspiración y superación.

A mis Compadres: Lic. Nora Patricia Zuñiga Echeverria de Ochoa Lic. Isai Florencio Ochoa Diaz. Por el apoyo, tiempo, cariño y conocimientos que me brindaron para poder cumplir mi meta, se los agradezco de todo corazón Dios los bendiga.

A mi Ahijada: Dulce Mariany Ochoa Zuñiga. Por ser mi fuente de inspiración, por su ternura y cariño, Dios te bendiga princesa.

A mi Asesor y Revisor de Trabajo de Graduación: (Tesis). Lic. Fredy Antonio Martínez de León. Lic. Erika Gabriela Gálvez Anleu. Por el tiempo brindado en la Asesoría y Revisión del presente trabajo.

A:

Mí amada casa de estudios Universidad Rafael Landívar
Campus de Quetzaltenango, por brindarme los
conocimientos para poder realizarme como profesional.

**A mi Familia
en General
y a Usted:**

Por su amistad y compartir este momento tan especial
conmigo y mi familia.

Índice

	Pág.
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I.....	2
EL CONTRIBUYENTE.....	2
1. Definición.....	2
2. Clasificación doctrinaria.....	2
2.1. Sujeto Activo.....	2
2.2. Sujeto Pasivo.....	3
3. Obligaciones formales de los contribuyentes.....	3
3.1. Obligaciones tributarias.....	3
3.1.1. Clasificación de las obligaciones tributarias.....	4
3.1.1.1. Obligaciones tributarias materiales.....	4
3.1.1.2. Obligaciones tributarias formales.....	4
CAPÍTULO II.....	6
EL DOMICILIO.....	6
1. Historia.....	7
2. Definición.....	9
3. Clases de domicilio.....	11
3.1. Domicilio accidental.....	11
3.2. Domicilio aparente.....	11
3.3. Domicilio constituido.....	11
3.4. Domicilio conyugal.....	11
3.5. Domicilio de derecho.....	11
3.6. Domicilio de los diplomáticos.....	11
3.7. Domicilio de los empleados.....	11
3.8. Domicilio de origen.....	12
4. Clasificación legal del domicilio.....	12
4.1. Domicilio voluntario o real.....	12
4.2. Domicilio múltiple, plural o alternativo.....	12

4.3.	Domicilio circunstancial o del vagabundo.....	13
4.4.	Domicilio legal.....	13
4.5.	Domicilio del menor de edad e incapacitado.....	14
4.6.	Domicilio de los funcionarios, empleados, dependientes y demás personas.....	14
4.7.	Domicilio de los militares en servicio activo.....	15
4.8.	Domicilio de los que se hallen extinguiendo una condena.....	15
4.9.	Domicilio de los agentes diplomáticos guatemaltecos residentes en el extranjero por razón de su cargo.....	16
4.10.	Domicilio Especial, Electivo o Contractual.....	16
4.11.	Domicilio de las personas jurídicas.....	17
5.	El domicilio fiscal.....	17
5.1.	Definición.....	19
5.2.	Domicilio fiscal de las personas individuales.....	20
5.3.	Domicilio fiscal de las personas jurídicas.....	22
5.4.	Domicilio fiscal de personas que desempeñan cargos oficiales en el extranjero.....	25
5.5.	Procedimiento administrativo para señalar el domicilio fiscal.....	26
5.6.	Procedimiento administrativo para cambio de domicilio fiscal.....	27
5.7.	Consecuencias jurídicas por no dar aviso de haber cambiado de domicilio fiscal.....	29
6.	El ordenamiento jurídico del domicilio fiscal.....	30
6.1.	El domicilio fiscal en la Constitución Política de la República de Guatemala.....	30
6.2.	El domicilio fiscal en las leyes ordinarias.....	31
6.2.1.	El Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.....	33
6.2.2.	Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala.....	34
6.3.	Resoluciones o acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	35
6.3.1.	Resolución del Directorio 230-2001.....	35

6.3.2.	Acuerdo 014-2007: disposiciones normativas para la certificación de información transmitida electrónicamente.....	42
--------	---	----

CAPÍTULO III..... 43

EL DOMICILIO ELECTRÓNICO O DOMICILIO VIRTUAL..... 43

1.	El correo electrónico.....	43
1.1.	Definición.....	44
1.2.	Requisitos.....	44
2.	Internet.....	45
3.	Mensaje electrónico.....	45
4.	Dirección electrónica.....	46
5.	Buzón electrónico.....	48
6.	Procedimiento administrativo para establecer una dirección electrónica ante la Superintendencia de Administración Tributaria.....	48
7.	El domicilio electrónico o domicilio virtual.....	50
7.1.	Definición.....	51
7.2.	Elementos.....	52
7.2.1.	El correo electrónico como elemento del domicilio electrónico.....	52
7.2.2.	El elemento volitivo.....	52
7.2.3.	La clave electrónica.....	53
7.2.4.	La seguridad jurídica.....	55
7.2.5.	La firma electrónica.....	59
8.	Las Notificaciones en el Derecho Tributario.....	63
8.1.	Definición.....	63
8.2.	Lugar para notificar.....	64
8.3.	Clases de notificaciones.....	64
8.3.1.	Notificaciones personales.....	65
8.4.	Entrega de copias.....	65
8.5.	Plazo para notificar.....	65
8.6.	Forma de hacer las notificaciones.....	66
8.7.	Notificación Notarial.....	67

8.8.	Cédula de notificación.....	67
8.9.	Lugar para notificar.....	67
8.10.	Notificaciones por otro procedimiento.....	68
8.11.	Copias de las resoluciones.....	68
8.12.	Facultad de darse por notificado.....	68
8.13.	Notificaciones por comisión.....	69
8.14.	Nulidad de las notificaciones.....	69
 CAPÍTULO IV.....		71
EL DOMICILIO ELECTRÓNICO O DOMICILIO VIRTUAL, EN EL DERECHO		
COMPARADO.....		71
1.	Notificaciones en España.....	71
 CAPÍTULO V.....		74
REPERCUSIONES JURÍDICAS DEL DOMICILIO ELECTRÓNICO O		
DOMICILIO VIRTUAL PARA RECIBIR NOTIFICACIONES EN EL DERECHO		
TRIBUTARIO GUATEMALTECO.....		74
1.	Pecuniarias.....	76
2.	Administrativas.....	78
3.	El deber formal de dar aviso del cambio de domicilio fiscal.....	78
4.	Citaciones al contribuyente.....	79
5.	La disponibilidad de servicio en el correo electrónico.....	80
6.	Elección del medio de comunicación.....	81
7.	La constitución de la prueba.....	82
8.	La cesión de la clave electrónica.....	82
9.	Consecuencias judiciales del domicilio electrónico.....	83
10.	El valor probatorio.....	83
11.	Notificaciones.....	85
11.1.	Efectos de las notificaciones.....	86
12.	El momento de la notificación.....	86
13.	Interrupción de la prescripción.....	88

14.	No afectación de derechos.....	88
15.	Recursos.....	89
16.	El derecho de defensa del contribuyente.....	90
CONCLUSIONES.....		92
RECOMENDACIONES.....		93
REFERENCIAS.....		94
ANEXOS.....		96

ABREVIATURAS

SAT:	Superintendencia de Administración Tributaria.
NIT:	Número de Identificación Tributaria.
IVA:	Impuesto al Valor Agregado.
PC:	Procesador de Computadoras.
IDE:	Intercambio Electrónico de Datos.
DPI:	Documento Personal de Identificación.

Resumen

Esta investigación se compone de cuatro capítulos, el primer capítulo incluye lo relativo a lo que es un contribuyente y por lo consiguiente de las obligaciones de los mismos, en el segundo lo concerniente al domicilio, clases de domicilio, en el tercer capítulo se desarrolla el domicilio electrónico y domicilio virtual, en el cuarto capítulo se desarrolla un análisis jurídico doctrinario de los efectos que produce el domicilio electrónico en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

Para poder efectuar este trabajo se tomó en cuenta la teoría del domicilio virtual conformado: “por la dirección electrónica de una persona, la cual se constituye por la residencia habitual en la red del internet”.

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

El presente trabajo se enfoca en la incorporación del domicilio electrónico en el código tributario, el cual no llega a concretarlo en definiciones, ya que aún está siendo penetrado dentro de los sistemas electrónicos que utilizan diferentes órganos administrativos, por lo tanto se analiza y se manifiesta que es de gran importancia la regulación del domicilio electrónico.

INTRODUCCIÓN

La Dirección y Notificación Electrónica, nace por la necesidad de estar actualizados con la tecnología y sobre todo debido a las reformas realizadas en nuestro país al Código Tributario el cual introdujo el uso de una dirección electrónica la cual tiene como fin, servir como medio de comunicación entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente, por lo que la dirección electrónica se hace responsable en cuanto al uso de un correo electrónico mediante el cual se puede hacer transmisible el acuse de recibido por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria de declaraciones, pagos, boletines informativos, etc.

La motivación de abordar este tema radica en analizar el domicilio electrónico, el cual se encuentra regulado en el Artículo 98 "A" del Código Tributario, con el fin 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 conlleva y como afecta a los contribuyentes en general.

La formulación de la hipótesis es la siguiente: la dirección electrónica en Internet, que es establecida por mutuo acuerdo entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el Contribuyente, se puede considerar como un domicilio electrónico o virtual, mediante el cual pueda la Administración Tributaria, hacer llegar al este, citaciones y notificaciones, con sus respectivos efectos y obligaciones y que este pueda sustituir en determinado momento, el domicilio fiscal del contribuyente.

Según la hipótesis descrita en el párrafo anterior, es necesario establecer por medio de un análisis doctrinario legal, cuales son las repercusiones legales en el derecho tributario guatemalteco, del uso, por parte de la Administración Tributaria, del domicilio electrónico del contribuyente, y determinar mediante dicho análisis, si esta forma parte o pertenece al concepto de domicilio fiscal del Contribuyente.

CAPITULO I

CONTRIBUYENTE

Se puede reconocer como contribuyente, aquella persona individual o jurídica con derechos y obligaciones frente al Estado, la cual se encuentra obligada patrimonialmente a pagar tributos los cuales son utilizados por el Estado con el fin de mantener la economía del país.

1. Definición:

Héctor Villegas manifiesta que: “Recibe el nombre de contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo del fisco, pues al estar a el referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal”.¹ “Se trata del deudor que tiene la capacidad contributiva ante el Estado. “Persona que legalmente está obligada a pagar impuestos estatales, autonómicos o locales.”²

2. Clasificación doctrinaria

La doctrina tributaria clasifica a los integrantes de la relación jurídico-tributaria únicamente en: sujeto activo, este es el Estado y el sujeto pasivo es el contribuyente o el responsable de la obligación.

2.1. Sujeto Activo

El único ente con autoridad, para exigir tributos es el Estado en uso del poder que este tiene dentro de su territorio, es por esta razón que se le denomina “Sujeto activo”, toda vez que es el que promueve el cumplimiento de la obligación tributaria, estableciendo el sujeto obligado o sujeto pasivo, el motivo a los actos afectos, tiempo y forma en que deberá darse, el cumplimiento de las carga impositiva.

¹ Villegas, Héctor B. Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario pág. 219.

² Diccionario Manual de la Lengua Española Vox. © 2007 Larousse Editorial, S.L.

2.2. Sujeto pasivo

Es la persona física o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto. Este sujeto es el obligado al pago del tributo dentro de la relación tributaria, por lo tanto el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto o responsable del mismo.

3. Obligaciones formales de los contribuyentes

3.1 Obligaciones tributarias

Manuel Ossorio, citando a Gómez Navarro, define que Obligación Tributaria es: “La que en forma unilateral establece el Estado en Ejercicio del poder imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”.³

El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene el Código Tributario, regula en su Artículo 14 la definición legal de obligación tributaria y expone: Artículo 14 “Concepto de Obligación Tributaria. Obligación Tributaria es el vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la presentación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y exigible coactivamente”.

³ Ossorio, Manuel, Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales. Pág. 505.

3.1.1. Clasificación de las obligaciones tributarias.

3.1.1.1. Obligaciones tributarias materiales

“Las obligaciones tributarias materiales son aquellas que contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto de una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria, hecho imponible. Además, son normas que establecen tácitamente o expresamente quien el pretensor, sujeto activo, y quien o quienes pueden llegar a ser los obligados al pago, sujetos pasivos.”⁴ Por lo que se deduce que las obligaciones tributarias materiales están contenidas en el derecho tributario material que es el conjunto de normas jurídicas que la administración fiscal utiliza para determinar qué persona tiene que efectuar el tributo.

3.1.1.2. Obligaciones tributarias formales

Las obligaciones tributarias formales son aquellas en las cuales las diversas leyes tributarias imponen al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria obligaciones que consisten en hacer o no hacer o soportar.

Las obligaciones tributarias formales son las establecidas por el derecho tributario formal que “es el conjunto de normas que suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en el tributo fiscalmente percibido”⁵

En la legislación guatemalteca el Artículo 35 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula lo referente a cuáles son los medios de extinción de las obligaciones tributarias: estas se encuentran reguladas en Artículo 35 “Medios de Extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1. Pago; 2. Compensación; 3. Confusión; 4. Condonación o Remisión; 5. Prescripción”.

⁴ Villegas, Héctor B. *OB. Cit.* Pág. 245

⁵ Villegas Héctor B. *Ob. Cit.* Pág. 325.

Analizando la doctrina y lo que regula la legislación tributaria guatemalteca es importante decir que el ordenamiento jurídico incluye dentro de las formas de extinción a la confusión, siendo esta forma de extinción necesaria por la forma como está establecido en el Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene la Ley de Herencias, Legados y donaciones, en su Artículo 53 la lo referente a la posibilidad de que el Estado sea declarado heredero en lo relativo a las herencias vacantes, quedando entonces el mismo Estado como sujeto activo y sujeto pasivo si dentro del proceso sucesorio es declarado heredero.

CAPITULO II

EL DOMICILIO

La palabra domicilio involucra dos significados, el primero es el que se emplea comúnmente dentro de la sociedad al cual se le designa como casa de habitación de una persona, el cual constituye el mismo lugar de donde se encuentra su vivienda, este significado proviene del latín “domicilium”, derivado de las voces DOMUS, que significa, casa y COLERE: habitar; la casa de habitación de una persona.

El segundo significado, es el jurídico el cual tiene su origen en la ley, la cual es la que designa el lugar en donde debe residir una persona para el cumplimiento de sus derechos y obligaciones, este domicilio es reconocido por la legislación guatemalteca según el Artículo 36 del Código Civil Decreto-Ley número 106, el cual estipula que “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 evaluar los dos significados, la palabra domicilio, es inferir que este es un vínculo que une a una persona con determinado lugar, en donde la misma decide vivir voluntariamente ya sea por tiempo indefinido, o bien porque la ley se lo ha designado para el ejercicio de sus derechos y obligaciones, pero para que esto puedan surgir, el domicilio necesita de dos aspectos fundamentales: uno material la cual consiste en las circunstancias en que se encuentra una persona, como de residir en un lugar por tiempo indeterminado por el cargo público o privado, ya sea por estado de incapacidad, como cumpliendo una condena, entre otras circunstancias. Y el otro aspecto es de carácter formal, el cual otorga la norma legal, porque confiere efectos jurídicos al centro de vida donde se tiene el domicilio, o bien a la situación prevista por la ley cuando se refiere a domicilios legales.

Considerando la doctrina y la jurisprudencia en si el domicilio debe de estar compuesto por tres elementos indispensables los cuales son:

- a) Espacial, el cual se refiere a la residencia de la persona.
- b) Anímico, consiste en la intención de pertenecer.
- c) Temporal, es el habitual o la permanencia estable en una residencia.

Dichos elementos son de importancia, pero al analizarlos se puede establecer que son contradictorios según la legislación guatemalteca, con el domicilio legal, en virtud que existen domicilio sin residencia y habitualidad, ya que el domicilio espacial y temporal no puede ser encuadrado en el citado domicilio.

1. Historia

El domicilio se originó en el Derecho Romano, el cual se trató de asentar a una persona en un determinado lugar, en el cual pudiera ejercer sus derechos y obligaciones, en esa época las personas realizaban sus actividades en su casa de habitación, de allí la palabra domicilio tiene sus ocasiones etimológicas en el latín “domicilium”, el cual se origina de las voces: DOMUS, que significa casa; y COLARE, habitar; la casa de habitación de una persona.

En esos tiempos el Derecho Romano, todavía no había establecido la diferencia entre una casa, una habitación y una residencia, en virtud que las mismas se confundían entre sí.

En el libro Derecho Civil I, el Licenciado Vásquez Ortiz, con referencia a la historia del domicilio, preceptúa: “Posteriormente la evolución del Derecho Romano permitió establecer que el domicilio se determinó 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”⁶

Igualmente al domicilio voluntario, existía como actualmente el domicilio legal o necesario y el domicilio de origen, el cual era adquirido por una persona al nacer en un lugar determinado, una sola persona podía tener varios domicilios, esto se daba de acuerdo a las actividades de que realizaba, pero entonces se convertía en un domicilio múltiple donde no existía un principal para poder localizar a la persona, para que la misma cumpliera con sus obligaciones e hiciera valer sus derechos.

En la época del feudalismo, el domicilio fue afectado, en virtud que dicha época aportó como sistema de vida, el vasallaje y el domicilio absoluto en tierra, acarreando a la territorialidad de las leyes y el establecimiento de las personas en un determinado lugar y al servicio el señor feudal, en donde el domicilio se ve limitado, ya que las personas eran consideradas domiciliadas en el lugar designado para cumplir con las leyes y costumbres locales, por lo antes expuesto fue extinguido el domicilio voluntario, porque los feudales eran los que indicaban el lugar donde las personas deberían de residir.

Los estudios efectuados en los siglos XII y XIII, retomaron la palabra domicilio, al cual le fue dado un nuevo concepto, renaciendo así el domicilio, con los términos: *Habitatio* y *animus menendi*, o sea la residencia y la intencionalidad de permanecer en la residencia de forma permanente o habitual, en donde ya no eran los feudales los que decidían la residencia de las personas, sino era la voluntad de las propias personas de habitar en un lugar determinado por tiempo indefinido.

En los siglos del XIV al XVIII, se desarrollaron las escuelas estatutarias en el derecho internacional privado, en las cuales no existían como en el derecho romano, la pluralidad de domicilios, unificando el domicilio por la variedad de leyes y costumbres

⁶ Vázquez Ortiz, Carlos. Derecho Civil I de las personas y el matrimonio. 1t. (s.l.), (s.e), s.f) 97 páginas.

de cada estado, ya que constantemente existían conflictos de estatutos al desplazarse las personas de un lugar a otro, entonces, el domicilio prevaleció como determinante de la ley absoluta para evitar toda clase de conflictos entre las personas de cada Estado. Las escuelas estatutarias se pronunciaron a favor del sistema de domicilio en materia de sucesiones, capacidad y derecho de familia.

La modalidad el domicilio cambia en el siglo XIX, en virtud que las leyes de cada país de origen deben regular y dar seguimiento a cada persona aun cuando la misma se traslade al extranjero, ya que las mismas han sido establecidas para poder ser dictadas con forme a sus costumbres.

2. Definición.

La doctrina da varios concepto del domicilio, entre ellas están:

El diccionario jurídico, indica: “Lugar de residencia habitual y sede de la persona a efectos jurídicos”⁷.

El diccionario enciclopédico de derecho usual, preceptúa: “Casa en que habita o se hospeda; población donde se considera que legalmente reside una persona”⁸ Para Federico Puig Peña domicilio: “Es el lugar o circulo territorial donde se ejercitan los derechos y se cumplen las obligaciones, y que constituye la sede jurídica y legal de la persona”⁹

Con relación el derecho Constitucional domicilio es el lugar en donde la persona decide residir por su voluntad en el amplio territorio del país, otorgándole como garantía la intimidad del individuo y de la familia y reconociendo la inviolabilidad del mismo.

⁷Tomas Moro, Fundación. Diccionario Jurídico Espasa: Ed. Espasa Calpe, Madrid, España S.A., 1999.

⁸Tomas Moro, Fundación. Diccionario Jurídico Espasa: Ed. Espasa Calpe, Madrid, España S.A., 1999

⁹ Puig Peña, Federico. Compendio de Derecho Civil Español. Madrid, España. Ed. Pirámide, S.A. 1976.

Con el Derecho Civil el domicilio lo constituye el sitio en donde se tiene la familia o el principal establecimiento donde realiza sus actividades familiares; si una y otra circunstancia no concuerda, 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”¹⁰

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

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

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

Es por ello que 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 que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que este pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias.

Comparando los diferentes conceptos se propone la siguiente definición: Domicilio es la circunscripción departamental en la que una persona decide residir 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.

¹⁰Cabanellas, Guillermo, *Ob. Cit*; pág. 780

3. Clases de domicilio

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

3.1 Domicilio accidental: es la residencia eventual y momentánea en un determinado lugar. El cual jurídicamente no constituye domicilio.

3.2 Domicilio aparente: es el que se presume por la reiteración en entradas y salidas de una persona con respecto a una casa o parte de la misma.

3.3 Domicilio Constituido: Se fija por la conveniencia profesional o judicial, el lugar adecuado para la actividad o los negocios, para notificaciones o relaciones determinadas.

3.4 Domicilio conyugal: Este nace con el matrimonio, por constituir ante todo la institución conyugal, una unidad de conveniencia.

3.5 Domicilio de derecho: Este 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.

3.6 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 considera como su domicilio el último lugar que hubiese tenido dentro del territorio nacional.

3.7 Domicilio de los empleados: Este domicilio será el lugar en donde los trabajadores desarrollen sus actividades laborales.

3.8 Domicilio de origen: este es el lugar del domicilio del padre o de la madre, en el día del nacimiento de su hijo.

4. Clasificación legal del domicilio

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

4.1 Domicilio Voluntario o real: el Código Civil Decreto-Ley 106 en sus artículos 32 y 33 establece; “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 otra 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”.¹¹ Alfonso Brañas determina que en este domicilio resaltan dos elementos fundamentales, un elemento subjetivo que es “La voluntad de la residencia y animo de permanencia y un elemento objetivo lugar determinado”.¹²

4.2 Domicilio múltiple, plural o alternativo: Según la doctrina y los estudiosos establecen que esta clase de domicilio no existe, puesto que sería imposible localizar a una persona o bien determinar en si cuál 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

¹¹Cabanellas, Guillermo. *Ob. Cit.* Pág. 784

¹²Vásquez Ortiz, *Ob. Cit.* pág. 33

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 determinada 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 alternativas y que no lo hace para librarse de sus obligaciones.

4.3 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 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”.

4.4 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 también llamado derivado porque se fija por el que tiene otra persona o entidad de la cual este depende”.¹³ 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

¹³Puig Peña, *Ob. Cit*, pág. 246

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”.¹⁴ 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 el cumplimiento de sus obligaciones”.¹⁵

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”.

Por lo que 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”.

4.5 Domicilio 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.

4.6 Domicilio 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.

¹⁴Cabanellas, *Ob. Cit*, pág. 783

¹⁵ Vásquez Ortiz, ; pág. 33

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”.¹⁶

El Código Civil debería 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.

4.7 Domicilio 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”.¹⁷ Este domicilio es de mucha importancia debido a que los militares trabajan por tiempo indefinido en el lugar en donde desempeñen sus funciones y labores, ya que se encuentran ahí por un largo tiempo y solo descansan pocos días, pero, entonces cuando estos se encuentran de descanso donde podría ubicarse realmente su domicilio, ya que el Código Civil guatemalteco no menciona nada al respecto y es importante que ese inciso sea ampliado puesto que los militares no se encuentran de forma permanente en los lugares de campaña.

4.8 Domicilio 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.

Por lo tanto aquellos que se encuentren cumpliendo una condena su domicilio será el lugar en donde la cumplan y si surgieren nuevas obligaciones es ahí donde se

¹⁶*Ibid*, pág. 34

¹⁷Cabanellas, *Ob. Cit*, pág. 782

considera domiciliado para que cumpla con las mismas y si fuesen pasadas, se entenderá que su domicilio será el anterior al haber sido condenado.

4.9 Domicilio 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 efectos 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 audiencia, vinculado a un punto de nuestro territorio, con el cual ya no puede tener nexo real alguno”¹⁸ Según dicho análisis es determinante que al diplomático se le puede 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.

4.10 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 estos, originan”.

Al momento de celebrar un contrato en el mismo se debe indicar el lugar en donde se deba cumplir con 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.

¹⁸Vásquez Ortiz, *Ob. Cit*, pág. 34

4.11 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 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 es importante definir que 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 estas ejecuten”.

Es importante indicar que 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 en la diferentes clases establecidas en el Código Civil, partiendo de lo general hacia lo particular.

Por lo tanto debemos de analizar lo particular que 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 tratara en el capítulo subsiguiente.

5. El domicilio fiscal.

El domicilio se crea por la necesidad que tiene el derecho tributario o derecho fiscal, ya que esta necesidad se deriva del hecho, puesto que la Administración Tributaria precisa del lugar donde 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 tal finalidad.

Para poder crear la institución denominada domicilio debe de haber una persona a quien se le pueda hacer llegar citaciones, notificaciones y demás correspondencia ya que la persona es el elemento fundamental para el domicilio, pues si no existe este elemento no podrá existir el mismo.

Siendo la persona la base esencial para que exista el domicilio esta se clasifica en individual y jurídica.

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

Por otro lado la persona jurídica forma una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados; ya que esta puede ejercitar todos los derechos y contraer 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 del Código Civil Decreto-Ley número 106.

En si 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 21 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 este efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.

Para los contribuyentes (personas jurídicas), su domicilio social, siempre que en el este 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.

5.1 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 ese, más importante en lo económico siempre y, por tanto, preferible para la fiscalización de impuestos”.¹⁹

El domicilio fiscal según el diccionario jurídico es: “El domicilio que se declara a la hacienda pública y que esta utiliza para sus relaciones con el contribuyente”.²⁰

Analizando los diferentes conceptos de los autores se puede deducir que domicilio fiscal es el lugar que fija el contribuyente para ser notificado y citado de todas las actuaciones que este 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.

¹⁹Cabanellas, *Ob. Cit*; pag. 783

²⁰Tomas Moro, Fundación. Diccionario jurídico Espasa: Ed. Espasa Calpe, Madrid, España S.A., 1999, pág. 358.

5.2 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 e incumplimiento de las mismas.

Por lo que 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 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 cual debe designar de forma expresa su domicilio fiscal, el cual se debe realizar 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”.

En este numeral se encuentra un elemento de voluntad, la libertad del contribuyente o responsable de señalar para 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 esta, 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 este 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”.

Por lo que cuando la Administración Tributaria se encuentre imposibilitada de poder ubicar el domicilio fiscal de una persona se le considera su domicilio el lugar donde habitualmente se encuentre el contribuyente.

5.3 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 su Artículo 15 regula lo referente a quienes son las personas jurídicas de la manera siguiente:

“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 fundaciones 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 lucrativos que permitan las leyes. Las asociaciones no lucrativas a las que se refiere el inciso 3° podrán establecerse con la autorización del Estado, en forma accionada, sin que, por ese solo hecho, sean consideradas como empresas mercantiles”.

Las personas jurídicas al momento de ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones deben designar en su momento un lugar determinado para poder ejercer los mismos esto según la legislación guatemalteca por lo que 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. Por lo que 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.

En el Artículo 116 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula lo referente a domicilio de las personas jurídicas de la siguiente manera: “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. Este 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 deseen recibir las notificaciones, citaciones y demás actuaciones que se realicen; también el 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 seguir 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 en 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: “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 por lo que se entenderá que es el lugar en donde se ejercerá su administración o bien donde este tenga sus oficinas centrales en donde se le podrá ubicar en el domicilio fiscal de la entidad, por lo que se entenderá que su domicilio fiscal podrá ser el lugar en donde se halle el centro principal de su actividad, es 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”.

Por lo tanto 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 está en el plazo de diez días del requerimiento no lo señala entonces la Administración Tributaria fijara un solo domicilio.

En muchas ocasiones y por varias razones la Administración Tributaria no puede determinar en si cual es el domicilio fiscal de una persona jurídica, es por ello que 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 celebre las

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

5.4 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 en la presentación 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 en 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 consideran 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 cuál 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

considerara su domicilio fiscal el lugar en donde se encuentra desempeñando su cargo oficial.

5.5 Procedimiento administrativo para señalar el domicilio fiscal

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

Realmente el término “no contribuyente” es paradójico, ya que 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 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, puesto que 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), esto no importa si el consumidor pide o no factura por lo que 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? Analizando y realizada la anterior observación se esbozan los dos tipos de domicilio.

a. **Domicilio fiscal para personas no contribuyentes:** No todas las personas están obligadas a inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que al no hacerlo no son contribuyentes, sin embargo, toda persona tiene un domicilio sea esta o no un contribuyente, por lo que según lo que indica el Código Civil, el domicilio se constituye voluntariamente por la residencia en un lugar con

ánimo de permanecer en él, así también, en dicha legislación indica el domicilio legal de una persona, el cual es el que la ley le fija para el ejercicio de sus derechos y obligaciones.

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 en 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 recibo ya sea de agua, luz o teléfono, el cual es presentado ante la Superintendencia de Administración Tributaria al solicitar la inscripción correspondiente. Luego de haber concluido con la inscripción, 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 sus obligaciones tributarias.

5.6 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 más el lugar en donde realizara sus actividades comerciales o jurídicas, puesto que cambiara la sede actual de su institución.

Los contribuyentes o responsables, para cambiar su domicilio fiscal, deben apersonarse ante la Superintendencia de Administración Tributaria, para solicitar el cambio de su domicilio fiscal dentro del plazo de 30 días contados desde el momento

en que se realizó el mismo, presentando el recibo de agua, luz o teléfono donde conste la dirección actual del contribuyente.

Es así como lo establece el Artículo 119 del Código Tributario el cual 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. 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 del Código Tributario”, en los cuales se especifica lo referente al domicilio fiscal de las personas individuales, como también de las personas jurídicas, acerca del domicilio.

Por lo que el Artículo 119 hace mención que los contribuyentes y responsables deben dar aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria acerca del cambio de domicilio, dicho procedimiento se efectúa al presentarse ante la Administración Tributaria y solicitar dicho cambio presentado para el efecto el recibo de agua, luz o teléfono donde conste la dirección exacta solicitada en dicho cambio.

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 de la República de Guatemala, en el segundo párrafo. Este hace referencia que 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 114 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 del 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, modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador, todo ello dentro del plazo de treinta días (30), contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización, 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 cincuenta quetzales por cada día de atraso hasta un límite de mil quinientos quetzales.

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

Las consecuencias que se derivan por 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 cuanto a las notificaciones.

“...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”. Por ahora se dejan únicamente esbozadas, puesto que su estudio minucioso, se hará en el último capítulo de este trabajo.

6. 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, por lo que en el presente caso es el Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, en tercer lugar en los cuerdos gubernativos emanados del Directorio de la Superintendencia de Administración.

6.1. 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 estipula el Artículo 1° el cual dice de la siguiente manera “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 el 2° establece que “Es deber del Estado garantizar los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”.

En este artículo se encuentra consagrado un principio esencial como lo es la seguridad jurídica, el cual consiste en la confianza que tienen 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 apegarse en su forma de actuar respetando 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. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por sus actos que no impliquen infracción a la misma.” En sentido general se puede decir que cualquier acto de la Administración Tributaria debe siempre estar basado conforme a derecho y apegados a la ley, de lo contrario en ningún momento el contribuyente está obligado a acatar sus órdenes, y si el contribuyente es sancionado por la Administración Tributaria por un acto que se le emita y que no esté fundamentado en ley existe el respaldo constitucional para acatar 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 efectúe el derecho de una persona, esta tiene la potestad de ser oída, ofrecer y producir medios de prueba y debatir las argumentaciones deducidas y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley.

6.2. 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 ha 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 según Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece la creación de una dirección electrónica de

internet, de mutuo acuerdo entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente y que la misma 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 interés, cuando correspondan. Establecida la dirección electrónica, el contribuyente debe notificar a la Administración Tributaria los cambios de la misma".

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 distintivos electrónicos". Por lo que dichos medios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

1. Que identifique a través de una clave electrónica al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se entiende como tal la clave electrónica de acceso u otros medios equivalentes a la firma autógrafa, que acreditan quien es el autor. La Administración Tributaria proporcionara a cada sujeto pasivo que lo solicite una clave de acceso distinta, que solo el deberá conocer y utilizar. La utilización de esta clave vinculara 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 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.

6.2.1 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 documentos contables, 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 suscriptibles 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 Director de la SAT”.

En apariencia el artículo transcrito no tiene relación directa con el tema del domicilio fiscal, pero si es de suma importancia ya que esta 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 esta vía, de allí es su importancia.

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

La Ley para el Reconocimiento de las Comunidades financieras 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 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”.

6.3. 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 de “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 pueden mencionar “BancaSat” y BuzonSat”.

6.3.1. Resolución del Directorio de La Superintendencia de Administración Tributaria Número 230-2001

Esta resolución regula aspectos importantes para la implementación de un régimen 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 Superintendencia de Administración Tributaria, pondrán a disposición de los contribuyentes el referido servicio. El régimen se denominará “BancaSAT” y utilizará procedimientos orientados al autoservicio apoyándose en sistemas informáticos basados en tecnología orientada a Internet.

A este régimen pueden optar todos los contribuyentes o responsables, quienes podrán optar por adherirse al nuevo régimen.

Los elementos que forman parte de este régimen son:

- a) El contrato de adhesión firmado por el contribuyente o su representante legal.
- b) La clave de seguridad e identificación personal, seleccionada por el contribuyente para operar en el sistema.
- c) Las declaraciones juradas generadas mediante los programas de software provistos o autorizados por la SAT y presentadas en el marco de esta Resolución.

d) Los comprobantes electrónicos emitidos primero por las entidades bancarias y luego por la SAT.

“BancaSat” es 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, salvo horarios que manejen las Agencias Bancarias por lo que también se respetara su horario de labores, este servicio reduce costos y ofrece mayor confidencialidad en los tramites.

Así también, los bancos 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 autorización 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, esto por medio de la utilización de BancaSat, puesto que este también ha evolucionado desde su creación con una nueva visión, la cual se describe de la siguiente manera:

Bancasat 1: Está compuesta por la herramienta básica de BancaSat en un principio, fue AsistePC, en (Agosto 2001). Consistía en la instalación de un programa orientador, practico y seguro donde los contribuyentes llenan sus declaraciones de impuestos internos. Herramienta computarizada que explica pasó a paso el llenado de las casillas que aparecen en los formularios, descubriendo el contenido de cada una de estas, utilizando ejemplos prácticos. (Fuera de funcionamiento desde el mes de noviembre del año 2003)

BancaSat 2: “se tiene como cambio importante en esta etapa, el famoso AsisteWEB, en (febrero del 2002). En este los contribuyentes pueden llenar sus formularios de declaraciones y pago utilizando la herramienta AsisteWEB, la cual posee una gran ventaja que consiste en 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 declaración,”²¹

Con relación a los pagos aduaneros se implementó también el siguiente sistema, en (mayo 2002), el cual dice de la siguiente manera.

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 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.”²²

BancaSat 4: “Consiste en el pago de impuestos a través de Contadores, en (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.

²¹ Superintendencia de Administración Tributaria, “Que es BancaSat?”, 2005
<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/bancasat//17-bancasat/260> (17 de septiembre de 2013)

²² *Ibid.*

También surge Asiste Ligt (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 el Asiste Light, cada uno de los formularios consiste en un programa ejecutable (archivo EXE) sin necesidad de ninguna instalación, solo requiere un doble click sobre la aplicación”.²³

BancaSat 5: En esta versión se incluyen las siguientes: Actualizaciones de datos del contribuyente, donde puede modificar direcciones, impuestos a los que está afiliado, etc. Este servicio lo obtiene llenando el formulario SAT-19 (por el BancaSat 3: “Implementación de los pagos aduaneros (mayo 2002), momento se encuentra bloqueado, debido a que está pendiente su actualización según las reformas de la ley del Impuesto Sobre la Renta). Registro del 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”.²⁴

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

²³ *Ibid.*

²⁴ *Ibid.*

- 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 la 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 autorización, 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 del Documento Personal de Identificación DPI o Pasaporte, y cuando corresponda representación legal. El banco le entregara al contribuyente su usuario y contraseña para acceso a su servicio de BancaSat con instrucciones de cómo acceder el sitio.
- d) Todos estos formularios se pueden descargar del Portal SAT.

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 la 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, por lo que SAT pone a su disposición una nueva consulta para verificar que sus declaraciones hayan llegado a su sistema.

En cuanto al sistema de presentación en papel, era algo tentativo ya que mucha gente podía tener acceso sin la debida 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 mucho menos 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".²⁵

La prestación de este servicio por la Administración Tributaria parece ser la mejor ruta para constituir una dirección electrónica para comunicarse en doble vía, tanto por el contribuyente como por la Administración Tributaria.

²⁵ Superintendencia de Administración Tributaria, "¿Qué es buzonsat?", 2003, <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/18-buzonsat/16> (23 de octubre del 2013)

6.3.2. Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria Número 014-2007: Disposiciones normativas para la certificación de Información transmitida electrónicamente.

El objeto de este acuerdo se encuentra regulado en el Artículo 1: “Las presentes disposiciones normativas tienen por objeto dictar la normativa y directrices que regulan 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”.

Este 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”.

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, lo referente a 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 el hecho de ser una ley específica posterior, tácitamente se está derogando el acuerdo en cuestión.

CAPITULO III

EL DOMICILIO ELECTRÓNICO O DOMICILIO VIRTUAL

El domicilio electrónico o domicilio virtual nace de la tecnología dentro de 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 conectado al ciberespacio.

A nivel mundial se está manejando este concepto ya que es necesaria la llamada “e-administración”, que no es más que los servicios prestados por la Administración Pública puestos en internet a disposición de los administrados. Por lo que se deduce que uno de estos servicios se encuentra en que el contribuyente o responsable puede comunicarse con la Administración Pública por medio de internet, siendo el correo electrónico el medio más utilizado por la mayoría de personas para poder comunicarse.

1. El correo electrónico

El llamado correo electrónico, es así como se conoce en la actualidad, fue creado en el año de mil novecientos setenta y uno por Ray Tomlinson, se le atribuye la creación del correo electrónico en virtud de que incorporó el signo de arroba (@) como divisor entre el usuario a quien va dirigido el mensaje enviado y la computadora o servidor en la que está impresa la casilla de correo, puesto que la idea en si era utilizar un signo que no 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 se deriva del correo postal, en esencia, ambos sirven para enviar y recibir mensajes, la diferencia es que el correo postal es el medio de

soporte utilizado en papel y el correo electrónico es el medio utilizado con dispositivos electrónicos.

1.1. Definición

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

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”.²⁶

Oliver 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”.²⁷

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.

1.2. Requisitos

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

²⁶ Barrios Osorio, Ob.Cit; pág. 180.

²⁷ Ibid. Pág.410.

2. 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 Internacional Net (Red internacional de computadoras)”.²⁸

¿Por qué el Internet es un requisito del correo electrónico?, es sencillo, a través de esta gran red de computadoras que van mejorando su capacidad día con día a nivel internacional ya que se envía información, la información que el correo electrónico lleva en sí, si no se dispone del servicio de internet esa información no podrá ser enviada al destinatario, por lo que para los efectos de este estudio, la Internet es el medio que el correo electrónico usa para viajar por el ciberespacio hacia su destinatario final, por esta razón es imprescindible disponer de una conexión a Internet.

3. Mensaje electrónico

El mensaje electrónico en si es el contenido del correo electrónico, es todo aquello que se quiere comunicar, lo que se quiere transmitir, lo que se quiere poner en conocimiento del destinatario, ya sea esto un mensaje escrito, una imagen, un video, entre otros.

El Artículo 2 de la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto número 47-2008, del Congreso de la República de Guatemala, el cual 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 (IDE), el correo electrónico, el telegrama, el texto o el telefax”.

²⁸ Barrios Osorio, Ob. Cit; pág. 170.

Por lo que se 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”.

4. Dirección electrónica

En el Internet cada Entidad y usuario se identifican por medio de una dirección electrónica la cual está conformada por el nombre del usuario y el nombre 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 cual se compone del 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 han denominado a la dirección electrónica como la nomenclatura municipal del Internet. El emisor de un mensaje electrónico debe estar completamente seguro que la dirección de correo electrónico que posee el destinatario es la correcta, pues si la misma no está correcta jamás llegara el correo a su destinatario, o puede ser que llegue a la persona incorrecta y esto sería grave con relación a los derechos de los contribuyentes ya que estos pueden ser afectados. Sin dirección electrónica no se puede enviar un correo electrónico por Internet, ya que sin la dirección no existiría una unidad de destino.

Analizando se puede deducir en cuanto a la denominación de dirección electrónica que se deben realizar las siguientes observaciones:

El Código Tributario usa el término dirección electrónica, sin embargo Gamero Casado expone que es más adecuado denominarle “dirección de correo electrónico”²⁹. Ya que este término precisa de una mejor manera la finalidad de la dirección de correo electrónico, la cual consiste únicamente en identificar un

²⁹ Gamero Casado, Eduardo, Notificaciones Telemáticas y otros medios de Notificación administrativa en el procedimiento común, pág. 193.

determinado lugar, entonces, lo que se pretende identificar plenamente, es 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, ya que ese 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 las Superintendencia de Administración Tributaria, el conjunto de números, letras y signos que individualizan una dirección de correo electrónico de cada contribuyente esta “compuesta por el número de identificación tributaria (NIT) el cual tiene asignado (cada contribuyente), seguido por el texto “@buzonsat.gt”.”³⁰ Por ejemplo: Al contribuyente Carlos Eduardo Castillo Molina, quien tiene asignado como número de identificación tributaria el número 1450487-1, su dirección de correo electrónico será de la siguiente manera: 14504871@buzonsat.gt, lo que significa:

- a. 1450487-1: en este caso este es el nombre de usuario, y está compuesto por el número de identificación tributaria (NIT) el cual 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 “@”, que separa el nombre del usuario del dominio 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.

gt: a este se le denomina dominio el cual es el que identifica al país del proveedor de Internet, que en este caso “el sufijo “gt” le corresponde a Guatemala”.³¹

³⁰ Superintendencia de Administración Tributaria, Ob. Cit; pág. 48.

³¹ Barrios Osorio, Ob. Cit; pág. 193.

5. Buzón electrónico

El buzón electrónico es el 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 en si es el buzón electrónico, en si es el lugar donde los correos electrónicos son enviados antes de que el destinatario acceda a los mismos.

Actualmente ese buzón electrónico en materia tributaria es denominado “BuzonSat”, que como anteriormente se mencionó, “...es un canal de comunicación directo y exclusivo entre el contribuyente y la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. En donde por medio del internet y a través de una dirección de correo electrónico, la 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 esa misma vía”.³²

6. 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 20-2006 del Congreso de la República establece: “Otras atribuciones de la Administración Tributaria: La Administración Tributaria también podrá: 1. Establecer el mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes a efecto de remitirles... citaciones, o notificaciones y otras comunicaciones de su interés...”

Para poder establecer una dirección de correo electrónico y así obtener el servicio de BuzonSat, todo lo relativo a BancaSat está regulado principalmente en la resolución del Directorio de la SAT 230-2001. De manera BancaSat se puede obtener de la siguiente forma.³³

³² Superintendencia de Administración Tributaria, Ob. Cit; pag. 48.

³³ Superintendencia de Administración Tributaria, “Como obtengo BancaSat”, <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/bancasat/17-bancasat/5043> (5 de Agosto del 2013).

- a) Verificar en la página 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 lleva al sitio del banco donde deberá seguir las instrucciones para llenar e imprimir el contrato de adhesión a BancaSat (Artículos del 4 al 11 de la Resolución 230-2004 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria).
- c) Se acudirá por única vez a una agencia del banco de elección del contribuyente y luego firmara el contrato de adhesión en presencia del jefe de la agencia, previa identificación y fotocopia completa de su Documento Personal de Identificación DPI o pasaporte y cuando corresponda representación legal. (Artículos 7 y 8 de la Resolución 230-2004 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT). El banco es el encargado de asignarle al contribuyente un nombre de usuario y por lo consiguiente su contraseña o el llamado “password” para que este pueda tener acceso al servicio de BancaSat con instrucciones de cómo acceder al sitio.

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

- a) Obtenido el servicio de BancaSat se le proporcionara 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 del 7 al 14 de la Resolución 230-2004 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT).
- b) Se deberá ingresar a la página Web del banco elegido por el contribuyente, con quien se suscribió el contrato, luego a la opción de Banca Virtual del mismo.

- c) Luego se solicita que ingrese el nombre de usuario y la palabra clave o password que fueron proporcionados.
- d) Luego se debe de elegir la opción que indique Pagos o BancaSat.
- e) Se debe de seleccionar la opción de Asisteweb.
- f) El sistema solicitará que ingrese su número del Documento Personal de Identificación DPI y el número del Contrato.
- g) Elegir el formulario número SAT-0091, el cual le habilitará su acceso a BuzonSat.
- h) Se le solicitará al Contribuyente que ingrese su palabra clave o 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. Este no debe ser ingresado más de dos veces para verificarla en el sistema. (Artículos del 7 al 14 de la Resolución 230-2004 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT).
- i) Para finalizar se debe de presionar el botón de enviar.

Aproximadamente de unos cinco a diez minutos estará listo el acceso a BusonSat, dependiendo del portal, ingresando a la siguiente dirección: www.sat.gob.gt/buzonsat.

7. El domicilio electrónico o domicilio virtual

Después de haberse analizado 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 con la diferencia que es de manera virtual puesto que la persona elige una dirección de correo electrónico para ser notificado, citado o bien para cumplir con sus obligaciones tributarias según sea el caso, 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 mundo de la tributación.

Por lo que conforme según a lo analizado se determina que el domicilio electrónico o domicilio virtual es irrelevante, puesto que ambos términos describen de por sí el concepto, el cual es denominar el lugar en Internet donde reside la persona de forma habitual.

Entonces el domicilio electrónico o domicilio virtual se crea precisamente por la simple voluntad de la persona o bien con la autorización de una entidad como lo es la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, esto dándole una clave de acceso única y secreta la cual 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.

En si el domicilio electrónico es parecido al domicilio ordinario puesto que este segundo requiere que exista la permanencia de la persona, así también en el domicilio virtual debe de haber permanencia y continuidad en el uso de su domicilio, porque la falta de uso producirá ciertos efectos.

7.1. Definición

El domicilio electrónico está conformado: “Por la dirección electrónica de una persona, que constituye la residencia habitual en la red de Internet”.³⁴ Este puede ser

³⁴ Barrios Osorio, Ob. Cit; pág.410

constituido voluntariamente o por imposición de la ley, esto es lo que establece el Artículo 114 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, sin embargo esta imposición de la ley únicamente puede tener lugar cuando cualquier información transmitida electrónicamente sea considerada segura jurídicamente, de lo contrario se estará violando las garantías constitucionales básicas como lo es la seguridad Jurídica.

7.2. Elementos

Conforme al análisis efectuado con relación a las definiciones de varios autores, se puede deducir que el domicilio electrónico o domicilio virtual está compuesto por los siguientes elementos:

- a) el correo electrónico como elemento del domicilio electrónico

- b) la voluntad del contribuyente de señalar una dirección de correo electrónico como domicilio electrónico o virtual

- c) la clave electrónica la seguridad jurídica que debe investir al domicilio electrónico o domicilio virtual.

7.2.1. El correo electrónico como elemento del domicilio electrónico

Para recalcar y 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.

7.2.2. 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, que 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 proviene de la Administración Tributaria, es decir, que la Administración Tributaria este de acuerdo con el domicilio que el contribuyente este 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”. Por lo que la 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 el “BusonSat”.

Según 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 este obligada a utilizar o a aceptar información en forma de comunicación electrónica...”

7.2.3. La clave electrónica

Es también conocida con el nombre de “password”, la cual está compuesta por símbolos de carácter alfa-numérico que le permiten al usuario poder tener acceso al correo electrónico y en el presente caso a BuzonSat.

El Artículo 12 de la Resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria Número 230-2001, denomina a esta clave electrónica de la siguiente manera: “Clave de seguridad e identificación personal”, estableciendo lo referente al: Artículo 12. “Obtención. Al adherirse al régimen, el contribuyente

ingresara al sistema una clave de seguridad e identificación personal, la que utilizara 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”

Por lo que esta 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 de conocimiento de terceras personas, de este hecho devienen ciertas consecuencia jurídicas y probar que no era la voluntad del titular de la clave por lo que cederla es realmente complicado.

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

La clave electrónica tiene como ventaja que el titular de la misma la puede modificar cuando este lo considere necesario, por lo mismo se debería de realizar la modificación constantemente. El Artículo 14 de la Resolución número 230-2001 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT establece lo referente al cambio y modificación: Artículo 14. “Cambio. La clave mencionada en el artículo anterior mantendrá validez hasta que el contribuyente efectué el cambio de la misma. La modificación dará lugar a la generación de la constancia que la acredite”.

La clave electrónica expuesta en el párrafo anterior únicamente se refiere a aquel nivel de seguridad que depende de esta 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.

7.2.4. La seguridad jurídica

La seguridad jurídica en cuanto al domicilio y en especial el domicilio electrónico virtual, tiene como margo legal principal la Constitución Política de la República de Guatemala, de la manera siguiente lo establece el Artículo 2° que “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República de Guatemala... 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 realizara siempre en presencia del interesado, o de su mandatario”.

El Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Solo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna”.

Según lo analizado al marco jurídico y la doctrina de varios autores, cualquier comunicación electrónica para que sea segura jurídicamente se debe de cumplir con los principios:

- a) La privacidad
- b) La integridad
- c) La autenticación
- d) El no rechazo y el fechado electrónico.

La privacidad: Se refiere a que la información puede ser leída solo por personas autorizadas, por lo que a través de este principio se persigue el resguardo y protección de la información, con el único fin de garantizar el derecho de inviolabilidad de las comunicaciones y por ende no permitir que terceros puedan tener acceso a dicha información.

La integridad: Este principio se refiere a que la información no podrá ser alterada en el transcurso del envío, y en ese sentido es la exigencia de la integridad ya que busca la certeza de que el acto administrativo llegó al destinatario en todo su contenido sustancial y formal. 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 tributaria y por lo tanto que esta 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 Superintendencia de Administración Tributaria 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 Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto 47-2008 establece lo referente: “Integridad de una comunicación electrónica. Para efectos del artículo 9 anterior, se considera que la información consignada en una comunicación electrónica es íntegra, si atiende a los criterios siguientes: esta 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”.

Con relación al principio de autenticidad se “pretende asegurar que el receptor del mensaje es efectivamente su destinatario, y el emisor la Administración notificante”³⁵, esto significa que cuando un contribuyente reciba un correo electrónico en su buzón puede estar seguro que es la Administración Tributaria quien se ha comunicado por este medio y de cuando la Administración Tributaria envíe una notificación este seguro que es el contribuyente con quien ha querido comunicarse quien recibe el

³⁵ Gamero Casado, Eduardo, Ob. Cit. Pág. 202.

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 Superintendencia de Administración Tributaria SAT en el Artículo 2 numeral 2 define a la autenticidad como: “La veracidad, técnicamente constatable, de la identidad no excluye el cumplimiento de los requisitos de autenticación que desde el punto de vista jurídico exija la ley para determinados actos o negocios”.

En el numeral 2 del Artículo 2, se define lo referente a la autenticación de la siguiente manera: “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 quien dice ser. b) Durante el uso, es el acto de comprar electrónicamente las credenciales y la identidad enviada por el usuario final o suscriptor, con valores previamente almacenados para comprobar la identidad”.

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 de ciertos documentos, registros o informaciones sean conservados, ese requisito quedara 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 hayan 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...”

También este 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, se pretende garantizarle al contribuyente que tanto la Administración Tributaria como el mismo son responsables del envío y 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.

Con relación 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.

La Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto 47-2009 establece lo referente al envío y recepción de correo electrónico de la siguiente manera: 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 este bajo el control del iniciador o de la parte que la envíe en nombre de este o si la comunicación electrónica no ha salido de un sistema de información que este bajo el control del iniciador o de la parte que la envíe en nombre de este, en el momento en que sea comunicación se reciba. Recibida: en el momento en que pueda ser recuperada por el destinatario en una dirección electrónica que el 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 este.

La comunicación electrónica se tendrá por expedida en el lugar en que el iniciador tenga su establecimiento y por recibirá 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 a un sistema de información que sirva de soporte a la dirección electrónica este ubicado en un lugar distinto de aquel en que se tenga por recibida la comunicación en virtud de la literal c) del presente artículo”.

7.2.5. 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 con relación a este tema, establece lo siguiente: “Firmas Electrónicas: 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.

Firmas Electrónica Avanzada: La firma electrónica que cumple los requisitos siguientes: a) estar vinculada al firmante de manera única; b) Permitir la identificación

del firmante; c) haber sido creada utilizando los medios que el firmante pueda mantener bajo su exclusivo control; d) 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:

- a) Firma: que según Eduardo Couture citado por Fernando Ramos es “El trazo gráfico, conteniendo habitualmente el nombre, apellido y rubrica de una persona, con el cual se escriben los documentos para darles autoría y obligarse con lo que en ellos se dice” ³⁶

- b) 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”.³⁷

La firma electrónica es entonces “Un bloque de caracteres que acompañan 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 solo 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 del autor”. ³⁸

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 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 2 define al emisor como firmante y es: “La

³⁶ Barrios Osorio, Ob. Cit; pág. 114.

³⁷ Ibid.

³⁸ Ramos Suárez, Fernando. Como Aplicar la Nueva Normativa sobre Firma Electrónica. LEGALIA; S/P; Madrid, España; 2000 www.legalia.es (30 de agosto del 2013)

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 electrónica y que necesita realizar el procedimiento de verificación de identificar al emisor y/o en su caso descifrar el contenido del mensaje”.³⁹ 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 de la siguiente manera: “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 certificado 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”.⁴⁰ La Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala en su 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 mismas 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”.⁴¹

Según los diferentes significados de los autores y conforme a la legislación guatemalteca, se determina que la firma electrónica funciona a través de una serie

³⁹ Barrios Osorio, Omar Ricardo. Ob. Cit. Pág. 115.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Ibid, pág 116.

de etapas o procedimientos, los cuales se deben de cumplir, la fase previa que es cuando el emisor acude de forma personal o bien por la vía de internet a un ente certificador a adquirir un par de claves (privada y pública) las cuales se encuentran contenidas en un soporte electrónico y en 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 se encuentra vigente la firma electrónica puesto que el Congreso de la 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 veintitrés de septiembre del año 2008 entrando en vigencia ocho días después de su publicación en el diario antes citado.

Al analizar la ley es de hacer notar que en su Artículo 5 establece lo referente al reconocimiento jurídico de las comunicaciones electrónicas. “No se negaran efectos jurídicos, valides 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

negara 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 la entidad prestadora de servicios de certificación, que hayan sido producidas 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 esta, según los criterios de apreciación establecidos en las normas procesales...”

La firma electrónica es 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 sean una resolución que pueda afectar los derechos del contribuyente, salvaguardando así también el derecho de defensa de este enmarcado en la Constitución Política de la República de Guatemala ya que es un derecho inherente al mismo.

8. Las Notificaciones en el Derecho Tributario

8.1. Definición

Notificación es la acción y efecto de notificar (un verbo que procede del latín “notificáre” y que significa comunicar formalmente una resolución o dar una noticia con propósito cierto). Notificación, el concepto también se utiliza para nombrar al documento en que se hace constar la resolución comunicada.

La noción de notificación, por lo tanto, está vinculada a una comunicación o un aviso. Al enviar una notificación, una empresa, una organización o una persona pretende dejar asentada determinada resolución que se ha tomado o que se tomará en un futuro. Quien hace acuse de recibo de la notificación no puede alegar luego que no estaba al tanto de la situación.

Una notificación judicial, por otra parte, es un acto de comunicación de un juzgado o tribunal. Este documento debe ser entregado a la persona o ser publicado a través de un edicto para que el destinatario conozca el lugar, la fecha y la hora en que debe presentarse a prestar declaración o intervenir por una causa judicial.

En el ámbito tributario, es obligatorio 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 en sus derechos. También se notificará a las otras personas a quienes la resolución se refiera.

8.2. Lugar para notificar

Según el artículo 128, del Código Tributario, indica: “Las notificaciones a los solicitantes contribuyentes o responsables, se harán en el lugar señalado por ellos en su primera solicitud, mientras no fijen para tal efecto y por escrito, otro lugar diferente”.

8.3. Clases de notificaciones

Según los artículos 129 y 130, del Código Tributario, las notificaciones se harán según el caso:

- a) Personalmente
- b) Por otro procedimiento idóneo

En la notificación no se admitirán razonamientos ni interposición de recursos, a menos que en la ley o en la resolución se disponga otra cosa.

8.3.1. Notificaciones personales

Según el artículo 130, del Código Tributario, se notificarán personalmente las resoluciones que:

- a) Determinen tributos.
- b) Determinen intereses.
- c) Impongan sanciones.
- d) Confieran o denieguen audiencias.
- e) Decreten o denieguen la apertura a prueba.
- f) Denieguen una prueba ofrecida.
- g) Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto.
- h) Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo.
- i) Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan.

Estas notificaciones no pueden ser renunciadas. Toda notificación personal se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha e irá firmada por el notificado, pero si éste se negare a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida.

8.4. Entrega de copias

Según el artículo 131, del Código Tributario, al hacer cualquiera de las notificaciones personales, se entregará copia de la resolución dictada y de los documentos que la fundamenten y se identificará el expediente.

8.5. Plazo para notificar

Según el artículo 132, del Código Tributario, toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate, bajo pena para el notificador en caso de

incumplimiento, de diez quetzales (Q. 10.00) de multa la primera vez; de veinticinco quetzales (Q.25.00) la segunda vez y de destitución la tercera vez.

8.6. Forma de hacer las notificaciones

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

Así también: “Cuando al notificador le conste personalmente o por informes que le den en el lugar en el que el contribuyente deba ser notificado, que éste ha muerto, se abstendrá de entregar o fijar la cédula y pondrá razón en autos haciendo constar cómo se enteró y quiénes le dieron la información, para que la Administración Tributaria proceda a confirmar la muerte”.

También podrán hacerse las notificaciones, entregando la cédula en manos del destinatario donde quiera que se le encuentre. Asimismo, mediante correo certificado y por cualquier otro medio idóneo que permita confirmar la recepción, siempre que se garantice el derecho de defensa del contribuyente.

La Administración Tributaria podrá, para aquellos contribuyentes que así lo soliciten, notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informen los contribuyentes o responsables, 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.

8.7. Notificación notarial

El artículo 134, del Código Tributario, preceptúa: “Cuando la notificación se haga por notario, se entregará a éste, original y copia de la resolución respectiva, debiendo el notario firmar en un libro que para el efecto se autorice la constancia de recibo. Los notarios, entregarán la copia al interesado y asentarán la notificación a continuación de la resolución. Los abogados que dirijan a las partes, no podrán actuar como notarios notificadores en el expediente de que se trate”.

8.8. Cedula de notificación

Según el artículo 135, del Código Tributario, indica que la Cédula debe contener: nombres y apellidos de la persona a quien se notifica, lugar, fecha y hora en que se le hace la notificación, nombres y apellidos de la persona a quien se entregue la copia de la resolución, en su caso, la advertencia de haberse entregado o fijado en la puerta, firma del notificador y sello de la Administración Tributaria o del notario, en su caso.

8.9. Lugar para notificar

El artículo 13 del Código Tributario, establece que el promotor de un expediente administrativo, tiene obligación de señalar casa o lugar para recibir notificaciones y allí se le harán las que procedan, aunque lo cambie, mientras no exprese por escrito, otro lugar donde deban hacerse las notificaciones. Cuando en las primeras solicitudes no se fije por el interesado lugar para recibir notificaciones, se concederá el plazo a que alude el artículo 122 del Código Tributario, para que lo haga y mientras tanto, se suspenderá el trámite de las mismas. Las otras personas a las que la resolución se refiera, serán notificadas la primera vez, en su domicilio fiscal, en el

lugar que indique el interesado o en aquel que conste en el expediente. Las notificaciones así efectuadas, tendrán plena validez pero admiten prueba en contrario.

8.10. Notificaciones por otro procedimiento

Según el artículo 137, del Código Tributario, la Administración Tributaria podrá establecer para las notificaciones no personales, otro procedimiento idóneo para estos efectos, siempre que se garantice adecuadamente el derecho de defensa del contribuyente.

8.11. Copia de las resoluciones

De toda resolución se dejará copia íntegra y legible, la cual firmará y sellará el Secretario de la respectiva dependencia, o quien haga sus veces, consignando la fecha y hora en que la suscriba y agregue a los legajos, de lo que pondrá razón en el expediente identificado el mismo. Dichas copias se coleccionarán debidamente ordenadas y foliadas, atendiendo a las distintas clases de asuntos que se tramiten, según lo establece el artículo 138, del Código Tributario.

El Secretario o quien haga sus veces, deberá cumplir con las obligaciones que le impone este artículo, dentro de veinticuatro horas de dictada la resolución, bajo pena de multa de diez quetzales (Q.10.00), la primera vez que incumpla; de veinticinco quetzales (Q.25.00). La segunda y de destitución la tercera.

Las copias de las resoluciones servirán, asimismo, para la reposición de cualquier expediente que se extravíe.

8.12. Facultad de darse por notificado

Según el artículo 139, del Código Tributario, no obstante lo previsto en los artículos que preceden, si el interesado se hubiere manifestado en el expediente sabedor de la resolución, la notificación surtirá desde entonces sus efectos, como si estuviera legítimamente hecha; pero el notificador no quedará relevado de la responsabilidad

que pudiere corresponderle, por el incumplimiento de las obligaciones que le impone su cargo.

8.13. Notificaciones por comisión

El artículo 140, del Código Tributario, indica que cuando haya de notificarse a una persona residente fuera del lugar donde tengan asiento las oficinas centrales de la Administración Tributaria, el jefe de la respectiva Dirección General o dependencia donde se lleve el expediente, comisionará al Administrador de Rentas del Departamento donde tenga su domicilio la persona a notificar, a efecto de que éste a su vez, designe al empleado que deba hacer la notificación. El Administrador de Rentas comisionado, está obligado a comunicar al comitente, sin demora alguna y por la vía telegráfica, el haber practicado la notificación respectiva, indicando el lugar, día y hora en que tuvo efecto. A la vez, devolverá la resolución que se le haya remitido para notificar, cumpliendo con lo indicado por los artículos atinentes.

8.14. Nulidad de las notificaciones

Las notificaciones que se hicieren en forma distinta de la prescrita en este Capítulo, son nulas. El notificador o el notario que las autorice incurren en multa de diez a veinticinco quetzales y responderá de los daños y perjuicios irrogados, según lo preceptúa el artículo 141, del Código Tributario.

En la legislación guatemalteca vigente, no existe la figura de domicilio fiscal electrónico o virtual, las citaciones o notificaciones efectuadas por este medio, por tanto no se tienen consecuencias sancionatorias al momento de no atender las citadas notificaciones. Sin embargo los contribuyente que reciban las citaciones o notificaciones por medio de un correo electrónico, deberán de considerar las mismas como una advertencia por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, de que existen inconsistencias al momento de declarar sus impuestos, y de ser necesario corregirlas, para que al momento de una Auditoría por parte de la Administración Tributaria, dichas inconsistencias no generen multas o recargos por una mala determinación de la obligación tributaria.

No obstante lo anterior la Superintendencia de Administración Tributaria, con fundamento en las atribuciones que le fueron otorgadas tanto en el Código Tributario como en su Ley Orgánica, utiliza la dirección electrónica o virtual, como un domicilio fiscal electrónico del contribuyente, al cual le envía requerimientos de documentos, notificaciones o citaciones con efectos tributarios, en las cuales indica que de no atender dichas notificaciones o citaciones, serán multados, sin embargo la figura de domicilio fiscal electrónico no está regulado dentro del ordenamiento jurídico tributario de Guatemala, violando de esta forma los derechos del contribuyente.

Contrario a lo anterior la Superintendencia de Administración Tributaria, debería de utilizar la dirección electrónica señalada por el contribuyente, para poder enviar información que pueda ayudar al contribuyente al cumplir de forma correcta y equitativa con sus pagos de impuestos, enviándole por ejemplo, calendarios del vencimiento de pago de impuestos, boletines informativos, etc.

Sin embargo para que las notificaciones por medio de un correo electrónico o virtual, tengan los efectos que la Administración Tributaria pretende, debería por medio del Estado de Guatemala a través del Organismo Legislativo, analizar y si lo considere pertinente, incluir dentro de la legislación tributaria, la figura de Domicilio Electrónico o Virtual, tomando en consideración, dentro del mundo de contribuyentes, su capacidad para poder contar con una Dirección Electrónica o Virtual, de acuerdo a su capacidad económica. Así también establecer los mecanismos que se utilizaran, para regular el uso del domicilio fiscal electrónico, tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente, como también su orden jerárquico, al momento de efectuar una notificación.

CAPITULO IV

EL DOMICILIO ELECTRÓNICO O DOMICILIO VIRTUAL, EN EL DERECHO COMPARADO

1. Notificaciones Electrónicas en España

En el ámbito de la aplicación de los tributos, y específicamente en las notificaciones por medio de una dirección electrónica o virtual, la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria, en el artículo 109, preceptúa lo referente a las notificaciones tributarias.

Haciendo un análisis de estos preceptos, se establece que la Legislación General Tributaria, no regula la práctica de las notificaciones electrónicas, la regulación de dichas notificaciones tributarias ha sido desarrollada a través del Real Decreto 1065/2007, del 27 de julio, en la cual se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Esta norma indica tres preceptos a las notificaciones, el último de ellos, agregado por el Real Decreto 1/2010, del 8 de enero, se refiere a las notificaciones en la dirección electrónica y ha sido desarrollado por el Real Decreto 1363/2010, del 29 de octubre, el cual regula las condiciones de las notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el contorno de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el cual a su vez, es regulado en el artículo 115 bis Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, a través del sistema de dirección electrónica habilitada (la cual sustituye a las notificaciones telemáticas seguras practicadas a través de la dirección electrónica única), dicho artículo en el apartado 1, indica la potestad que tienen las Administraciones Tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios. Dicha

dirección debe reunir los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, según los apartados 2 y 3 del artículo 28 de la Ley 11/2011, del 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. En el apartado 4, señala que, en el ámbito de competencias del Estado, mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda se regulará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. No obstante, como se ha señalado, a pesar de esta habilitación para el desarrollo mediante orden ministerial de estos supuestos, finalmente, se ha optado por su regulación a través del mencionado Real Decreto 1363/2010, dada la relación que existe entre las notificaciones y el derecho de defensa del contribuyente.

Por último, cabe mencionar que según el artículo 2, del Real Decreto 1363/2010, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, efectuará las notificaciones electrónicas a través de la adhesión al sistema de notificaciones en dirección electrónica regulado en la Orden PRE/878/2010, del 5 de abril. Esto para reducir los costos indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones tributarias, al permitir a los contribuyentes utilizar un único sistema de recepción de todas las notificaciones administrativas, incluidas las tributarias, lo cual es una ventaja para la Administración Tributaria y no así para el contribuyente quien se ve obligado a efectuar gastos para poder revisar por lo menos una vez al día su dirección electrónica o virtual para poder revisar si tiene o no alguna notificación de la Administración Tributaria.

Con lo anterior se puede establecer que en la legislación tributaria de España, si se encuentra regulado lo que son las notificaciones electrónicas por medio de una dirección de correo electrónico o virtual, por lo que, dichas notificaciones surgen efecto en un proceso administrativo o judicial.

Al contrario en Guatemala, si existe una regulación con respecto a establecer una dirección de correo electrónico o virtual, la cual se debe de hacer de mutuo acuerdo entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el Contribuyente, esta se

hace con fines de dar a conocer al contribuyente, por parte de la Administración Tributaria, por ejemplo, el acuse de recibido de una declaración y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, etc., sin embargo dentro de los artículos 114, 115 y 116, del Decreto 6-91, Código Tributario y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, los cuales regulan lo concerniente al Domicilio Fiscal de los contribuyentes, no existe la figura del domicilio electrónico o virtual. Así también dentro de los artículos del 127 al 141, del Decreto 6-91, Código Tributario y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, los cuales preceptúan lo relacionado a las Notificaciones, en los cuales no se encuentra contemplada la notificación por medio de un correo electrónico o virtual.

Por las razones antes mencionadas, las notificaciones realizadas por medio de un correo electrónico o virtual, no tienen repercusiones jurídicas en un proceso administrativo o judicial.

CAPITULO V

REPERCUSIONES JURÍDICAS DEL DOMICILIO ELECTRÓNICO O DOMICILIO VIRTUAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO

Todo avance tecnológico trae de forma médiante o inmediatamente, directa o indirectamente una serie de consecuencias ya sea de tipo social, política, económica, jurídico entre otros. El Internet es uno de los avances tecnológicos más sorprendentes de esta generación, ha tenido repercusión en la mayoría de ámbitos conocidos.

Realmente el derecho es uno de los que se ha visto afectado por este fenómeno denominado internet, ya que 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 el 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 en 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 actúe en perjuicio de este.

Es por ello que en este capítulo se analizaran 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 se puede describir es que el concepto de domicilio fiscal está regulado en el Artículo 114 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, por lo que debe sufrir una modificación con la introducción

del domicilio electrónico o domicilio virtual. El cual dice literalmente: “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 este 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 Superintendencia de Administración Tributaria SAT no podría modificar ni ampliar este 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 antes mencionado forma parte del cuerpo normativo citado, deduciendo del análisis que debería de quedar de cualquiera de las dos formas siguientes:

- 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 este 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 este pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias”.

Por lo que cuando 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”.

En cuanto a las repercusiones jurídicas en el domicilio electrónico o virtual son las siguientes:

1. Pecuniarias

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, por lo que se exponen los beneficios de la Superintendencia de Administración Tributaria y por el Estado de Guatemala:

- a) Reducción de personal, por ende 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, pero el mobiliario, equipo, y espacio físico que ello supone si lo es.
- 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 la cuál es la que hace constar que se le notificó a determinada persona o contribuyente.
- 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 servicio 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 esta 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 censo de una notificación o citación ordinaria que demora días o semanas en llegar hasta manos del 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 tributas.
- 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, este 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 no es una lista exhaustiva, que apareja el uso de la dirección del correo electrónico señalado como domicilio fiscal.

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:

3. 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.

El domicilio fiscal (fisco) es señalado unilateralmente por el contribuyente, así lo establece el Artículo 114 del Código Tributario, mas sin embargo en cuanto a la dirección electrónica, esta 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 compuesta por el número de identificación tributaria por el contribuyente y el número de identificación tributaria acompañara 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 aplicable.

Por lo tanto el contribuyente 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 consagrada en la Constitución Política de la República de Guatemala.

4. Citaciones al contribuyente

El Artículo 112 numeral 6 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece 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.

Ahora bien suponiendo que el contribuyente sea citado y la citación cumpla con la normativa legal, es decir, que 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, esta debe notificarse en su domicilio fiscal, de lo contrario no podría sancionarse al contribuyente pues se estaría violando el derecho de defensa de este.

Con relación a este supuesto es aquí donde tienen sentido los artículos 119 y 127 del Código Tributario, donde realmente a quien le interesa que no sea afectado su patrimonio es al contribuyente, por lo que a este le interesa dar aviso a la Administración Tributaria de cualquier cambio de domicilio fiscal, pues de lo contrario si este 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 Artículos 115 y 116 del mismo Código Tributario.

En cuanto al domicilio electrónico señalado como domicilio fiscal, como lo analizado anteriormente, el contribuyente no puede cambiarlo por otro domicilio electrónico pues la Superintendencia de Administración Tributaria quien a solicitud del contribuyente proporciona la dirección del correo electrónico, por lo que este supuesto no tendría cabida.

5. La disponibilidad de servicio en el correo electrónico

Se puede mencionar que uno de los objetivos que se persigue 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 le sirven para poder acceder a las citaciones y notificaciones efectuadas por el 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 deberían

también preparar y mantener en reserva un plan de contingencias en caso de que suceda lo peor, para poder hacer uso de él y minimizar el mismo.

En cuanto a los plazos otorgados en la ley para los contribuyentes con relación a la disponibilidad de tener acceso a las citaciones o notificaciones las veinticuatro horas del día, los siete días de la semana, todo el año, el Artículo 8 del Código Tributario, establece los plazos en materia tributaria, en el cual no menciona ni regula nada en cuanto a una notificación o citación por correo electrónico. Sin embargo es necesario tomar en cuenta el mismo tiempo, ya que de lo contrario la Administración Tributaria se saturaría con una serie de recursos que dejaría sin ventajas las actuaciones hechas por vía electrónica.

6. Elección del medio de comunicación

En cuanto a la elección de que si la Superintendencia de Administración Tributaria puede o no imponer un determinado medio de comunicación, un domicilio físico o un domicilio electrónico se puede deducir de la siguiente manera:

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 este no del aviso formal de haberlo cambiado, entonces están los supuestos establecidos en los Artículos 115, 116, 117, 118, 119 y 128 del cuerpo normativo citado.

Con relación 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. Por lo que 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.

7. La constitución de la prueba en un Proceso Administrativo Tributario

La Administración Tributaria debe de ser muy cuidadosa en cuanto a desarrollar un buen procedimiento administrativo, ya que se debe aplicar con estricto apego a la ley, para no violentar los derechos de los administrados y garantizar en todo momento el derecho de defensa.

Es necesaria la constitución de la prueba en el caso de domicilio electrónico o domicilio virtual señalado como domicilio fiscal, por lo que 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 el efecto con los documentos fehacientes que amparen el procedimiento administrativo.

- b) Verificar que 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 tópico.

Por lo tanto si se cumple con lo anterior se podrá constituir la prueba en caso de plantear recursos que puedan ser de gran ayuda para los contribuyentes.

8. La cesión de la clave electrónica

Existe un problema común de seguridad en el correo electrónico el cual es que cuando se quiera tener acceso a este, es necesario poseer la clave de acceso, clave electrónica, pin o password.

El problema consiste en que el titular de dicha clave de acceso puede facilitar su clave a un tercero o bien esta puede ser violada o sustraída como clonada por un tercero.

La clave de acceso lo que pretende es identificar al contribuyente cuando ingresa a los “e-servicios” y en especial al “BuzonSat” por lo que cualquier persona que ingrese al sistema utilizando la clave de un contribuyente se entenderá que fue el contribuyente quien ingreso al mismo, con todas las consecuencias jurídicas que ello suponga, por lo que el responsable de resguardar la clave electrónica es el contribuyente y su negligencia genera consecuencias más graves que entregar a alguien un folio firmado en blanco.

Por lo tanto corresponderá al contribuyente demostrar la violación de su clave personal por un tercero, para destruir la eficacia jurídica de cualquier otro acto que la Administración Tributaria haya comunicado al contribuyente por lo que debe ser por la vía penal.

9. Consecuencias jurídicas del domicilio electrónico

Con relación al campo del Procedimiento administrativo, se tienen algunas consecuencias del domicilio electrónico o virtual ya que las mismas van más allá de este, por lo que es necesario examinar algunas consecuencias de este tipo.

10. El valor probatorio

En cuanto al domicilio electrónico o domicilio virtual, las consecuencias de las actuaciones y comunicaciones vía contribuyente y Administración Tributaria que antes era en forma de papel ahora pasaron a constar las mismas en formato electrónico. Es por ello que se ve las necesidades de plantearse la siguiente pregunta:

¿Realmente tienen valor probatorio los documentos electrónicos a la hora de ser necesarios en un determinado proceso?

Según 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 Superintendencia de Administración Tributaria mediante sistemas de microfilm, microfichas, otros sistemas electrónicos o por medio de otros sistemas y medios seguros, que no sean regulables ni susceptibles de alteraciones.

Por lo tanto se deduce que 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 Superintendencia de Administración Tributaria”.

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 del papel, cuya lectura pueda efectuarse utilizando dispositivos electrónicos. Dichos medios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

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

- c) Que la Administración Tributaria entregue al sujeto pasivo una constancia de reposición 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”.

Analizando los artículos antes mencionado se deduce que los documentos electrónicos únicamente tienen valor probatorio cuando cumplen los requisitos que seguridad y certeza jurídica exigen en cuanto a este tópico, siendo estos: privacidad, integridad, autenticación, no rechazo y el fechado electrónico, mismos que ya fueron estudiados y analizados anteriormente.

Esto es lo que la Administración Tributaria tendrá que probar para ser admisibles como medios probatorios los documentos electrónicos.

11. Notificaciones

Primero es importante recordar que significa una notificación “comunicación a un contribuyente de un acto de la Administración Tributaria”.⁴²

⁴² Fundación Tomas Moro, Ob. Cit. Pág. 690.

En cuanto a las notificaciones en materia tributaria es importante mencionar que 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 del interesado una declaración de voluntad de la Administración Tributaria, la cual para surtir efectos necesita ser notificada al contribuyente.

11.1. Efectos de las notificaciones

Las notificaciones tienen varios efectos siendo estos los siguientes:

12. El momento de la notificación

El momento de la notificación 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.

Según los Artículos 129, 133 y 134, del Código Tributario, una notificación practicada personalmente o notarialmente 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 lo que la notificación practicada en un domicilio electrónico ofrece básicamente los problemas, a base:

- a) Se tendrá por notificada una declaración de voluntad de la Administración Tributaria cuando esta es depositada en el buzón electrónico o correo electrónico del contribuyente dicha declaración.
- b) Se entenderá por notificada una declaración de voluntad de la Administración Tributaria cuando el contribuyente accede al correo electrónico depositado en su

buzón electrónico y que contiene dicha declaración de voluntad de la Administración Tributaria.

Según el Artículo 133 del Código Tributario último párrafo lo define de la siguiente manera: "...La Administración Tributaria, podrá notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informen los contribuyente o responsable 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 este la notificación debe imprimirlo en papel y agregarlo al expediente correspondiente, lo que servirá de prueba de que la notificación fue efectuada".

Es importante hacer unas observaciones las cuales son:

- a) El empleado de la Administración Tributaria que se menciona en el artículo citado goza de fe pública y está investido, por lo que entre sus funciones está la de ser notificador, estos son puntos a favor de la Administración Tributaria, pero si fungiere como notificador sin serlo podrá redargüirse de nulidad lo actuado.
- b) En cuanto a los "e-servicios" que presta la Administración Tributaria actualmente son seguros jurídicamente, en especial BuzonSat, ya que la 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.

Según lo regulado en el Artículo 133 último párrafo del cuerpo normativo citado, este 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: en este caso se dejaría de indefensión a los herederos del causante.

- b) El contribuyente notificado está ausente de la República: en este supuesto el contribuyente se encontraría en indefensión de llegar a perjudicar la voluntad de la Administración Tributaria a este y si se deja en indefensión al contribuyente, se está violando la Constitución Política de la República de Guatemala.

El citado artículo, el cual regula lo referente a la notificación por medio de 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.

13. Interrupción de la prescripción

La interrupción de la prescripción es un efecto de la notificación. Ya que la prescripción extingue la deuda tributaria por el transcurso del tiempo. Por lo que si se interrumpe, se inicia de nuevo el cómputo del plazo de prescripción. Así lo regula el artículo 50 del Código Tributario, el cual preceptúa lo referente a la “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”.

14. No afectación de derechos

Este se refiere que si una persona o contribuyente no está debidamente notificada, o que la misma esta practicada cumpliendo con la normativa legal positiva y vigente, no puede afectársele ningún derecho, 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 se debe de cumplir con relación a la forma de practicar una notificación se encuentra regulada en los Artículos del 127 al 141 del Código Tributario, sin embargo, ya se acoto 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 de lo que significa domicilio electrónico para no dejar en indefensión al contribuyente y derivado 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.

15. Recursos

Con relación a los recursos los artículos 154, 155, 158 y 161 del Código Tributario, estipula que a partir de que una resolución de la Administración Tributaria es notificada, comienzan a correr los plazos para poder ser impugnada por el recurso que en su momento corresponda.

Pero una notificación no notificada es imposible, ya que desde cualquier punto de vista, que surta efectos, pues 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 percatara que el procedimiento de la notificación y enmendarse necesariamente el procedimiento.

Por lo que cuando el contribuyente se entere de la resolución efectuada por la Administración Tributaria, se percatara que el procedimiento de notificación este viciado, antes de impugnar cualquier 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, esta es la obligada a enmendar el tramite o declarar la nulidad de actuaciones cuando existan vicios en ellas.

Cuando la notificación de una resolución es practicada atendiendo la normativa legal, es 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 imponer el recurso no ha vencido dicha resolución no se encuentra firme, es decir aun 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 en entonces que la resolución notificada queda firme y sus efectos jurídicos ya han surtido efectos pues se tuvo por consentida de parte del contribuyente.

16. El derecho de defensa del contribuyente.

La Administración Tributaria tiene como obligación por mandato constitucional, garantizarle al contribuyente que sus derechos no sean afectados por alguna resolución de esta 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. Por lo tanto el domicilio fiscal “físico” del contribuyente o 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 aun si no se está garantizando la seguridad jurídica en las comunicaciones electrónicas.

Según los Artículos del 127 al 141 del Código Tributario, se desarrolla la forma en que se deberían de hacer saber al contribuyente la voluntad de la Administración Tributaria. Por lo que este artículo lo que persigue es garantizar el derecho de defensa del contribuyente y no dejarlo en un estado de indefensión.

Por lo tanto conforme a los artículos analizados se llega a la conclusión que las notificaciones efectuadas por la Administración Tributaria a través de un notificador, y 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.

Por lo que las notificaciones practicadas en un domicilio electrónico, si 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 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, ya que no está regulado dentro de dicha normativa, sin embargo en el Código Tributario, existe dentro de las Atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, la creación de mutuo acuerdo entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente, de una dirección de correo electrónico o virtual, el cual debe ser utilizado, para que la Administración Tributaria, envíe al contribuyente el acuse de recibido de una declaración y de pagos, boletines informativos, etc.
2. El domicilio fiscal es aquel que fija el contribuyente para poder ser citado o notificado de las actuaciones jurídicas que le correspondan con relación al cumplimiento de sus derechos y obligaciones que nacen de la relación que este tenga con la Administración Tributaria.
3. La Administración Tributaria no tiene la facultad de poder asignarle a un contribuyente una dirección de correo electrónico, y utilizar la misma como domicilio fiscal electrónico o virtual de forma unilateral, ya que de conformidad con la Legislación Tributaria Guatemalteca, la figura de domicilio fiscal electrónico no existe.

RECOMENDACIONES

1. Que los contribuyentes consideren las inconsistencias dadas a conocer por la Superintendencia de Administración Tributaria a través de las notificaciones enviadas por medio del correo electrónico, que aunque no tienen sanción alguna, subsanen o corrijan los posibles errores dados a conocer por medio de las mismas.
2. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, promueva, que el Organismo Legislativo de Guatemala, considere y de ser procedente reforme el Código Tributario, en el sentido de crear la figura de domicilio fiscal electrónico o virtual, para que dicha Administración Tributaria pueda enviar la notificaciones por medio de correo electrónico, tomando en cuenta la resolución número 230-2001 emitida por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual considera al correo electrónico como un domicilio fiscal, y que las mismas surjan los efectos correspondientes.
3. Que el Estado de Guatemala a través del Organismo Legislativo, regule la utilización de dicha dirección, por parte de la Administración Tributaria y del contribuyente. Que considere la capacidad de cada contribuyente de poder crear y manejar una cuenta de correo electrónico, de acuerdo a su capacidad económica, además que se establezca claramente la jerarquía que tendrá la nueva dirección promovida.
4. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, utilice actualmente, la herramienta del correo electrónico del contribuyente, para enviarle boletines informativos, calendarios tributarios, forma correcta de determinación de impuestos, etc., y así orientarlo a pagar de una forma correcta sus impuestos.

REFERENCIAS

1. Bibliográficas:

- Barrios Osorio, Omar Ricardo. Derecho e informática, aspectos fundamentales. Guatemala: Ed. Mayte, 2005...
- Berlin, Antonio. Principios de derecho tributario. Volumen I y II. Primera edición, Madrid. Editorial de derecho financiero. 1964.
- Cabanellas de las Cuevas, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Edición 1992. España, Editorial Heliasta.
- Castillo González, Jorge Mario. Derecho administrativo. Tomo I. Teoría general. 14ª. Edición actualizada. Edición talleres de impresiones gráficas. Guatemala. 2003.
- Chicas Hernández, Raúl Antonio, Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Guatemala, Universidad San Carlos de Guatemala, Edición 2000.
- Dacaret Loc, Joaquín Abel. Legislación Fiscal y Aduanal. Litografía multicolor. Guatemala. 1989.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 3a. Estado de México. Editorial Limusa, 1987.
- Díaz Dubon, Carmen Lizeth. Derecho financiero I. División editorial praxis. 2003.
- Gamero Casado, Eduardo Gamero. Notificaciones telemáticas, y otros medios de notificación administrativa en el procedimiento común. Barcelona, España: Ed. Bosch, S.A., 2005.
- Giulliani Fonrouge, Carlos. Derecho financiero. Buenos Aires Argentina, editorial desalma, Buenos Aires Argentina, segunda edición. 1989.
- Puig Peña, Federico. Compendio de derecho civil español. Madrid, España. Ed. Pirámide, S.A. 1976.
- Santiago de León, Erick Gustavo, Derecho Tributario, Guatemala: SR Editores, 2007.
- VILLEGAS Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Argentina; Ed. Ediciones Depalma. 5ª. ed. 1994.

2. Normativas:

- Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente.
- Código Tributario, Decreto No. 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.
- Código Civil, Decreto Ley 106, del Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Enrique Peralta Azurdía.
- Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto No. 20-2006, del Congreso de la República de Guatemala.
- Disposiciones Normativas para la Certificación de Información Transmitida Electrónicamente. Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria 014-2007.
- Ley del Organismo Judicial, Decreto No. 2-89, del Congreso de la República de Guatemala.
- Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto No. 1-98, del Congreso de la República de Guatemala.
- Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto No. 47-2008, del Congreso de la República de Guatemala.
- Régimen Optativo de Presentación Electrónica “BancaSAT”. Resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria 230-2001.

3. Electrónicas:

- Portal SAT, Superintendencia de Administración Tributaria, Leyes, Criterios Institucionales, Guatemala, 1998, disponible en: www.sat.gob.gt, fecha consulta 10 de junio de 2013.

ANEXOS

ANEXO 1

MODELO DE ENTREVISTA EFECTUADA

Universidad Rafael Landívar

Campus de Quetzaltenango

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Tesis: “Repercusiones jurídicas del domicilio y correo electrónico virtual para recibir citaciones o notificaciones en el Derecho Tributario Guatemalteco”

Mayra Alejandra López Guardado de Castillo.



Entrevista, dirigida a los Profesionales expertos en Materia Tributaria

Instrucciones: A continuación se le formularán una serie de interrogantes, mismas que se le solicita amablemente pueda responder. Sus respuestas serán de suma importancia para el desarrollo de la tesis “Repercusiones jurídicas del domicilio y correo electrónico virtual para recibir citaciones o notificaciones en el Derecho Tributario Guatemalteco”, y las mismas serán utilizadas de forma confidencial y con fines estrictamente académicos. Desde ya, se agradece su colaboración al respecto.

1. ¿Conoce usted las citaciones o notificaciones, efectuadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del correo electrónico?
2. ¿Considera necesario que los contribuyentes tengan una cuenta de correo electrónico para que la Superintendencia de Administración Tributaria, le envíe por este medio, citaciones o notificaciones donde le den a conocer sanciones fiscales?

3. ¿Conoce las consecuencias jurídicas o sanciones fiscales, de no atender una citación o notificación efectuada por medio del correo electrónico, de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria?

4. ¿Ha recibido usted o uno de sus clientes citaciones o notificaciones por medio de correo electrónico, de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria?

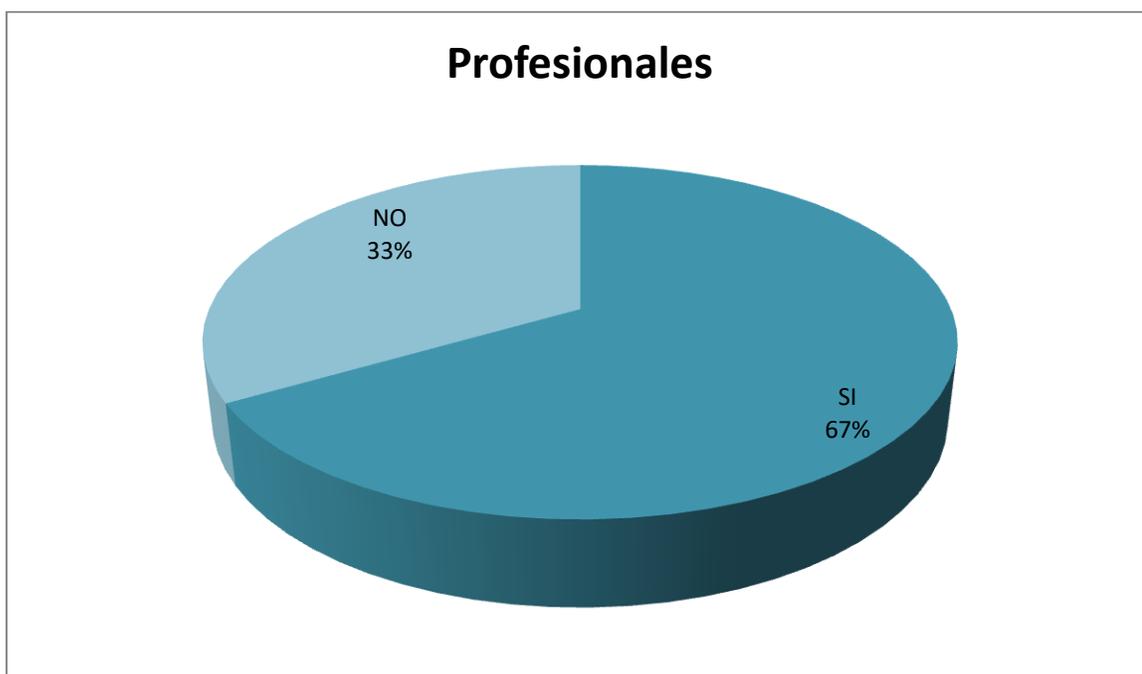
5. ¿Considera efectivas las citaciones o notificaciones, realizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del correo electrónico?

ANEXO 2

RESULTADOS DE LA ENTREVISTA EFECTUADA A PROFESIONALES EXPERTOS EN MATERIA TRIBUTARIA

1. ¿Conoce usted las citaciones o notificaciones, efectuadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del correo electrónico?

RESULTADOS	ASPECTOS
10	SI
5	NO

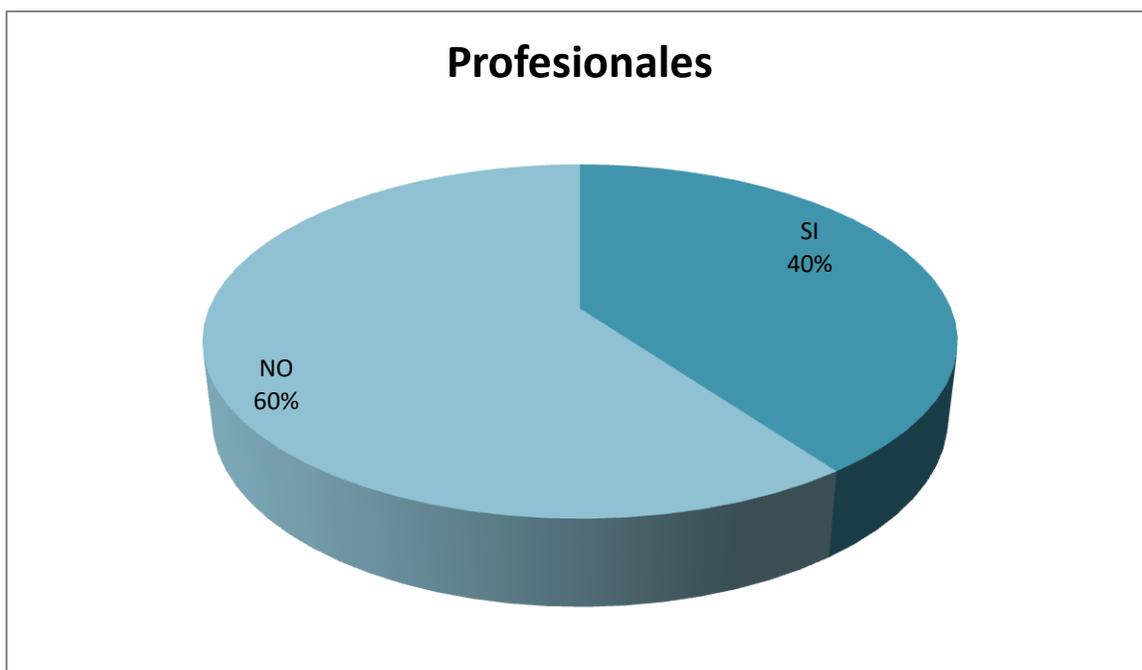


Fuente: 15, Profesionales expertos en Materia Tributaria.

En esta grafica se refleja que el 67% del total de profesionales entrevistados indicaron que si conocen las citaciones o notificaciones efectuadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, y el 33% indicaron que no conocen las citaciones o notificaciones antes mencionadas.

2. ¿Considera necesario que los contribuyentes tengan una cuenta de correo electrónico para que la Superintendencia de Administración Tributaria, le envíe por este medio, citaciones o notificaciones donde le den a conocer sanciones fiscales?

RESULTADOS	ASPECTOS
6	SI
9	NO

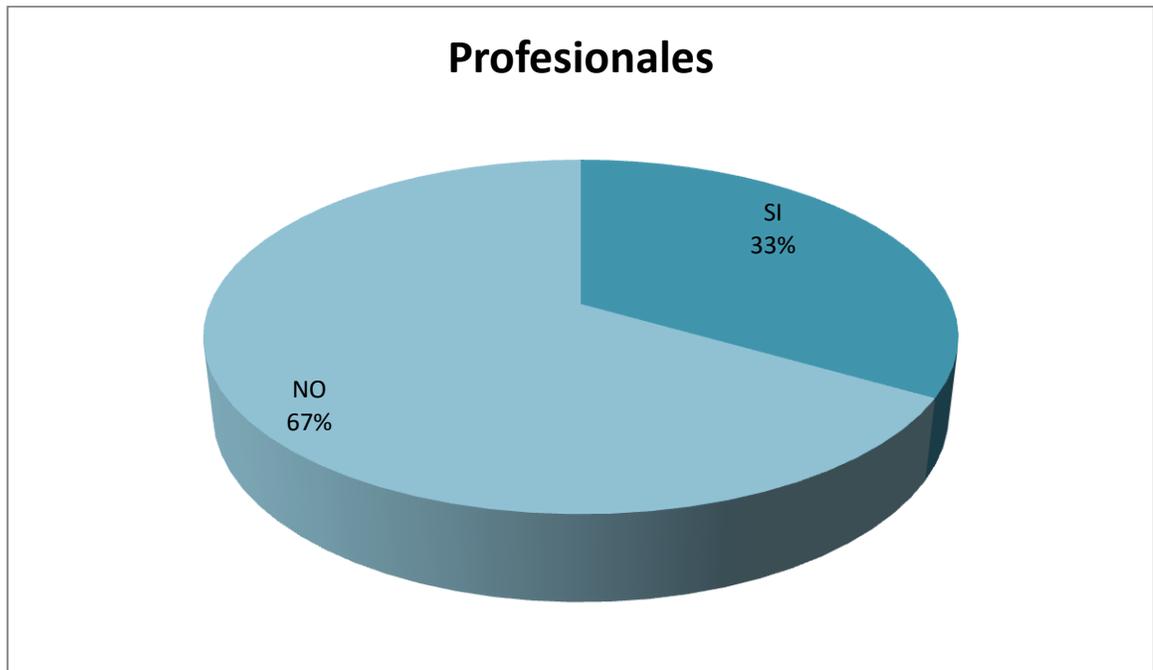


Fuente: 15, Profesionales expertos en Materia Tributaria.

En esta grafica se refleja que el 40% del total de profesionales entrevistados indicaron que si es necesario que los contribuyentes tengan una cuenta de correo electrónico para que la Superintendencia de Administración Tributaria, les envíe citaciones o notificaciones por este medio y el 60% indicaron que no es necesario tener una cuenta de correo electrónico, ya que la ley no obliga a contar con dicha dirección.

3. ¿Conoce las consecuencias jurídicas o sanciones fiscales, de no atender una citación o notificación efectuada por medio del correo electrónico, de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria?

RESULTADOS	ASPECTOS
5	SI
10	NO

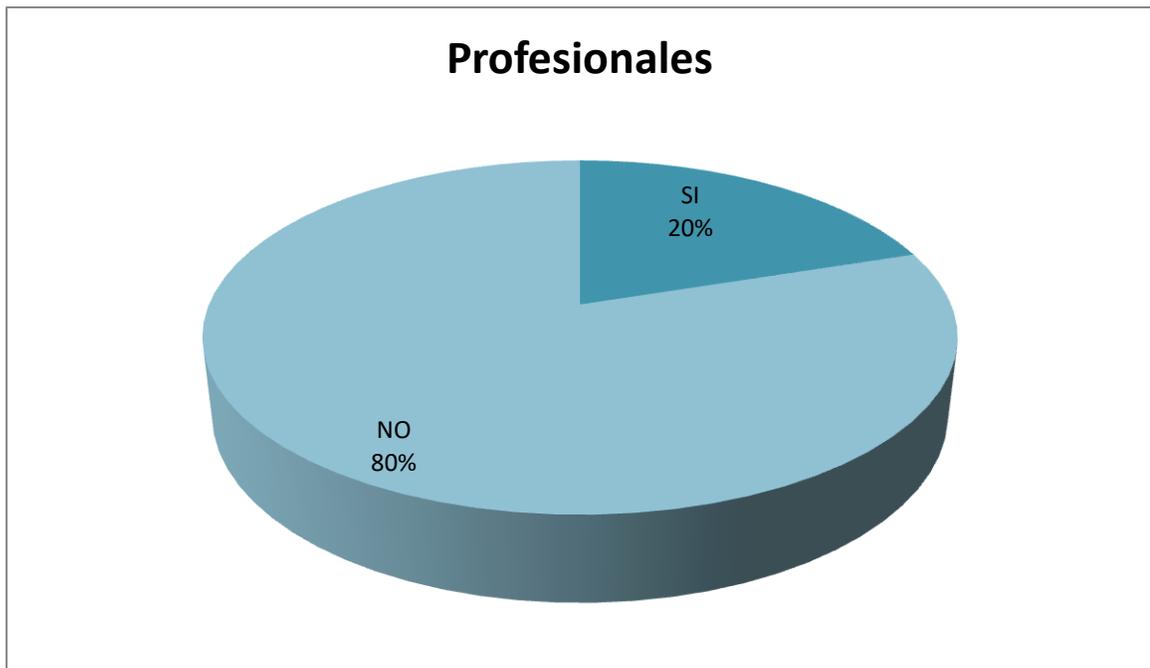


Fuente: 15, Profesionales expertos en Materia Tributaria.

En esta grafica se refleja que el 33% del total de profesionales entrevistados indicaron que si conocen las consecuencias jurídicas o sanciones por no atender una citación o notificación efectuada por medio del correo electrónico, lo cual indicaron que está regulado en el Código Tributario y el 67% indicaron que no existen consecuencias jurídicas o sanciones, ya que no está regulado en ley.

4. ¿Ha recibido usted o uno de sus clientes citaciones o notificaciones por medio de correo electrónico, de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria?

RESULTADOS	ASPECTOS
3	SI
12	NO

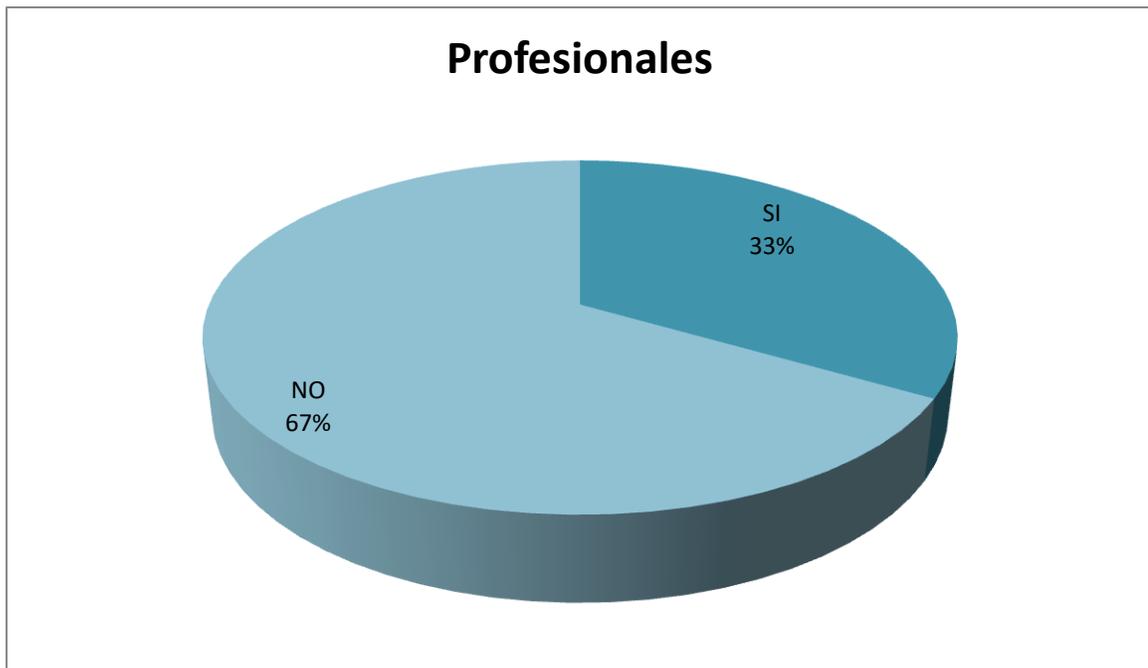


Fuente: 15, Profesionales expertos en Materia Tributaria.

En esta grafica se refleja que el 20% del total de profesionales entrevistados indicaron que si han recibido ellos o sus clientes citaciones o notificaciones por medio de correo electrónico, de la Superintendencia de Administración Tributaria y el 80% indicaron que no han recibido dichas citaciones o notificaciones.

5. ¿Considera efectivas las citaciones o notificaciones, realizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del correo electrónico?

RESULTADOS	ASPECTOS
5	SI
10	NO



Fuente: 15, Profesionales expertos en Materia Tributaria.

En esta grafica se refleja que el 330% del total de profesionales entrevistados indicaron que si son efectivas las citaciones o notificaciones efectuadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de correo electrónico y el 67% indicaron que no son efectivas dichas citaciones o notificaciones.