

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

"PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS"
TESIS DE GRADO

JOSÉ LUIS ROMERO GARCÍA
CARNET 12564-07

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, DICIEMBRE DE 2017
CAMPUS CENTRAL

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

"PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS"

TESIS DE GRADO

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

POR

JOSÉ LUIS ROMERO GARCÍA

PREVIO A CONFERÍRSELE

EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, DICIEMBRE DE 2017
CAMPUS CENTRAL

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

DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA

DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN
LIC. OCTAVIO RAFAEL HERRERA PEREZ

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN
LIC. JOSÉ GIOVANNI CHINCHILLA GUERRERO

Guatemala, 25 de noviembre de 2013.

Señores:
Miembros del Consejo de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar

Honorable Consejo:

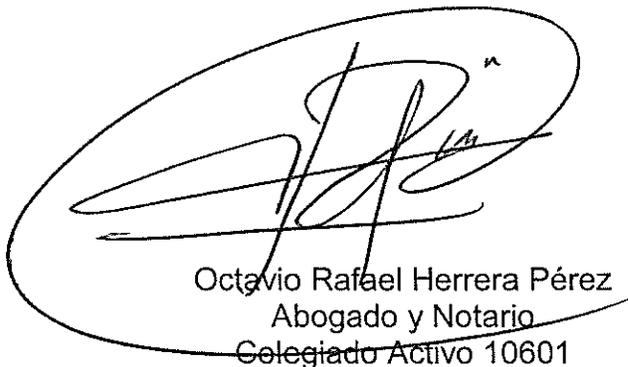
Por este medio me dirijo a ustedes respetuosamente a fin de rendir el correspondiente dictamen del trabajo de tesis titulado "**Procedimientos Tributarios Electrónicos**", realizado por el estudiante José Luis Romero García, quien se identifica con el carné número 12564-07, previo a conferírsele el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario.

De conformidad con lo establecido en el Instructivo de tesis de la Facultad, me permito indicar que cada capítulo del mismo fue discutido a profundidad con el alumno, haciendo las adecuaciones y correcciones pertinentes y después de este proceso considero que dicho trabajo llena los requisitos y cumple con las expectativas académicas metodológicas requeridas por la Universidad Rafael Landívar.

En virtud de lo anterior, por este medio rindo mi dictamen favorable con relación al referido trabajo de tesis, para los efectos académicos que correspondan.

Aprovecho la ocasión para reiterarles mis más altas muestras de consideración y estima.

Atentamente;



Octavio Rafael Herrera Pérez
Abogado y Notario
Colegiado Activo 10601

JOSE GIOVANNI CHINCHILLA GUERRERO
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, 24 de marzo de 2014

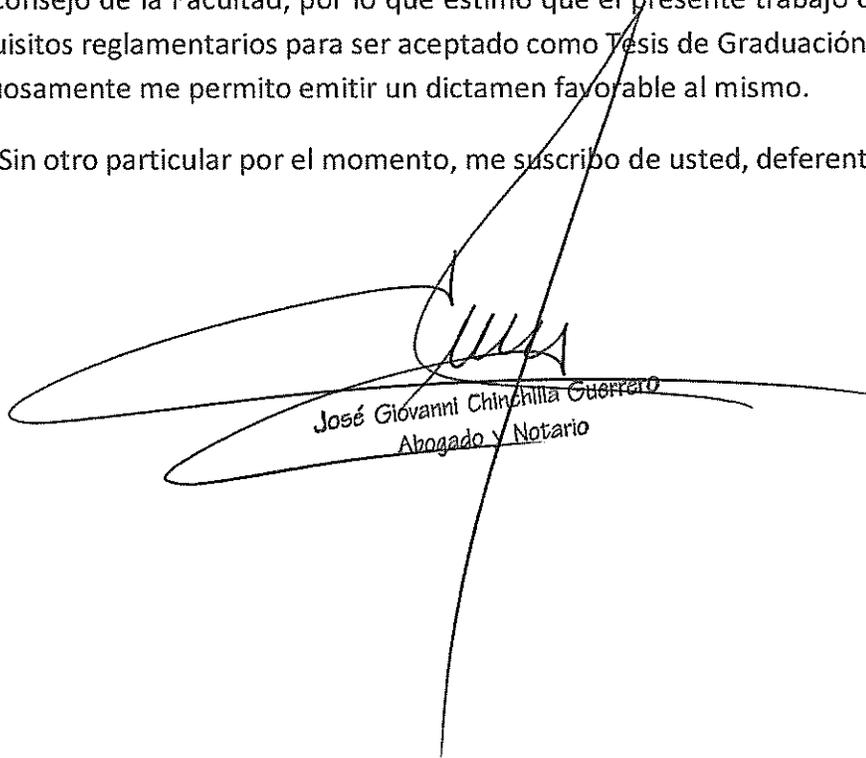
Doctor
Rolando Escobar Menaldo
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente

Estimado Doctor:

Como Revisor de Fondo de la tesis del estudiante JOSÉ LUIS ROMERO GARCÍA, denominada "**PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS**", me permito con rendir mi Dictamen, manifestándole a usted lo siguiente:

Al efectuar la Revisión de Fondo requerida, me permití establecer que el señor José Luis Romero García, desarrolló el tema siguiendo el Instructivo aprobado para el efecto por el Consejo de la Facultad, por lo que estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios para ser aceptado como Tesis de Graduación, de manera que respetuosamente me permito emitir un dictamen favorable al mismo.

Sin otro particular por el momento, me suscribo de usted, deferentemente,



José Giovanni Chinchilla Guerrero
Abogado y Notario



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante JOSÉ LUIS ROMERO GARCÍA, Carnet 12564-07 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07683-2014 de fecha 20 de marzo de 2014, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS"

Previo a conferírsele el grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 7 días del mes de diciembre del año 2017.



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

Responsabilidad: El autor es el único responsable del contenido y conclusiones de la presente tesis.

RESUMEN EJECUTIVO

Los procedimientos tributarios electrónicos contribuyen a la buena fiscalización y control de los tributos, apoyado por diferentes actividades que debe realizar el contribuyente a través de los sistemas informáticos implementados por la Administración Tributaria, son servicios que los obligados tributarios pueden utilizar al momento de pagar tributos, así como la presentación de declaraciones y la notificación de resoluciones a través de la vía electrónica. La autoridad tributaria ha visto la necesidad de establecer y regular estos medios electrónicos para cumplir con sus funciones, es así que ha incorporado procedimientos electrónicos en beneficio de los particulares. Esta investigación trata de procedimientos tributarios, notificaciones electrónicas, factura electrónica, firma electrónica, el uso de la informática en la gestión tributaria, los servicios tributarios, los documentos electrónicos como medios de prueba y su elaboración, los medios de impugnación o recursos en línea. La legislación comparada ha regulado en gran parte la utilización de los medios electrónicos aduciendo que en la actualidad no puede ignorarse ya que el avance tecnológico abarca todas las instituciones jurídicas y deben reformarse las leyes para que incorporen los sistemas electrónicos en beneficio del particular y así colaborar con los gastos públicos de acuerdo a su actividad económica. Por tal motivo los procedimientos electrónicos son una herramienta efectiva para cumplir con la recaudación de impuestos por parte de los Estados. La tecnología ha modificado sistemas jurídicos, ya que en la actualidad en muchos países, las operaciones o trámites se realizan por internet obteniendo certeza y seguridad en su utilización.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	6
---------------------------	----------

CAPÍTULO 1

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

1.1.	Definición de procedimiento administrativo	9
1.2.	Características	11
1.3.	Definición de procedimiento administrativo tributario	13
1.4.	Características de los procedimientos administrativos tributarios	14
1.5.	Clasificación de los Procedimientos Administrativos Tributarios	17
1.6.	Procedimientos administrativos de oficio	17
1.7.	Procedimientos administrativos a solicitud de parte.....	18

CAPÍTULO 2

EL USO DE LA INFORMÁTICA EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA

2.1.	El concepto de gestión tributaria	21
2.2.	La gestión electrónica de los procedimientos tributarios	24

CAPÍTULO 3

MEDIOS ELECTRÓNICOS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

3.1.	Factura electrónica.....	28
3.2.	Emisión de Facturas electrónicas (FACE).....	31
3.3.	Legislación vigente.....	35
3.4.	Características de la factura electrónica	38
3.5.	Firma electrónica.....	40
3.6.	Firma electrónica avanzada	41
3.7.	La notificación electrónica	42
3.8.	Definición de notificación electrónica	43
3.9.	Clases de notificación en el procedimiento administrativo tributario	44
3.10.	El correo electrónico	47
3.11.	La presentación y el pago de declaraciones tributarias por internet	48

CAPÍTULO 4

SERVICIOS ELECTRÓNICOS TRIBUTARIOS

4.1.	E-SAT.....	54
4.2.	Auto consultas de impuestos	54
4.3.	Auto consultas de vehículos.....	57
4.4.	Autoconsultas de aduanas	58
4.5.	BancaSAT	58
4.6.	eServicios.....	59
4.7.	Consultas aduanas	59

CAPÍTULO 5

COMERCIO ELECTRÓNICO

5.1.	Aspectos generales.....	66
5.2.	Principios del comercio electrónico	69
5.3.	Principios de legalidad y seguridad jurídica en el uso de la informática en la administración de los tributos.	71

CAPÍTULO 6

LA PRUEBA EN DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS

6.1.	Concepto y definiciones	74
6.2.	Regulación Legal	76
6.3.	Los documentos electrónicos como medio de prueba	78

CAPÍTULO 7

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS

7.1.	Procedimientos administrativos electrónicos.....	81
7.2.	Características esenciales para determinar la existencia de un procedimiento administrativo tributario electrónico.	85
7.3.	Violación a los principios tributarios en los procedimientos administrativos electrónicos	86

7.4. Medios de impugnación administrativos a los procedimientos administrativos electrónicos	88
--	----

CAPÍTULO 8

LEGISLACIÓN COMPARADA	98
------------------------------------	-----------

CAPÍTULO 9

Presentación, análisis y discusión de resultados

9.1. Procedimientos tributarios	103
9.2. Procedimientos tributarios electrónicos	104
9.3. Declaraciones tributarias por los medios electrónicos.....	104
9.4. Notificaciones electrónicas	105
9.5. Presentación de Recursos de Impugnación en forma electrónica.....	106
9.6. Firma Electrónica	107
CONCLUSIONES.....	110
RECOMENDACIONES	112
REFERENCIAS.....	113
ANEXOS	125
Cuadro de Cotejo de Legislación Temporal.....	126
Cuadro de Cotejo de Legislación Comparada	127

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo, denominado “Procedimientos Tributarios Electrónicos”, se basa esencialmente en un análisis en el cual la tecnología es utilizada como una herramienta para el contribuyente al momento de cumplir con sus obligaciones tributarias. Los procedimientos tributarios pueden llevarse a cabo por la vía electrónica, facilitándole al sujeto realizar cualquier gestión que por ley le corresponde.

En la actualidad la mayoría de procedimientos tributarios ejecutados por medios electrónicos, buscan facilitar la recaudación, control y fiscalización de los tributos. La informática con relación al contribuyente y la Administración Tributaria, facilita un desarrollo en el sistema de aplicación de tributos, pero ello no quiere decir que la Administración Tributaria deje de cumplir con sus deberes de asistir al contribuyente, sino que aumente el poder de ayuda, desarrollando una importante función de informar a través de la vía electrónica, colaborando con el obligado tributario en la presentación de declaraciones, estados financieros, pagos de impuestos, etc.

Un procedimiento tributario electrónico es aquel en virtud del cual existe una serie de fases que se deben llevar por la vía electrónica y que la Administración Tributaria proporciona al particular para que cumpla con una obligación tributaria, de igual forma se le comunicará cualquier resolución o acto administrativo por la misma vía como lo establece la ley, específicamente por medio de un correo electrónico.

El uso de la tecnología en la elaboración de una factura electrónica, evita la impresión de la misma, ya que una de las características importantes de la factura electrónica es que su emisión y envío es a través de un sistema de comunicación que permite garantizar su autenticidad, mejora la eficiencia, disminuyendo la

intervención manual, eliminación y espacio físico, ya que el archivo electrónico es ágil y seguro.

Ahora bien, las notificaciones electrónicas comunican una resolución y el conocimiento de la misma, en este sentido las notificaciones electrónicas cumplen un papel fundamental en los procedimientos tributarios, al informar al sujeto pasivo un acto administrativo o resolución administrativa de forma más eficiente. A través de legislación comparada se analizará las diferentes clases de notificaciones y sus beneficios en la administración tributaria en los países de El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España.

Cabe resaltar el tema de la firma electrónica que sustituyendo a la firma manuscrita, otorga seguridad y certeza jurídica en los documentos que se transmiten por la vía telemática.

Respecto al pago de declaraciones tributarias por internet, la Administración Tributaria tiene la facultad de requerir al obligado tributario la presentación de las declaraciones por medios distintos al papel, y puede ser la vía electrónica el medio idóneo para su presentación. La existencia de un sistema ideal para el contribuyente en el proceso de las declaraciones, evita el consumo de papel, así también la reducción de los plazos y pagos de tributos.

El aporte de la tecnología hace que las funciones de las entidades públicas (en este caso, la Administración Tributaria) se ejecuten de acuerdo a sus funciones.

En la actualidad la Administración Tributaria de cualquier país debe apoyarse de los sistemas informáticos, su utilización facilita la recaudación de los tributos, función principal de todo órgano administrativo tributario. Con el avance tecnológico cualquier contribuyente puede cumplir con sus deberes formales y materiales que le ordena la ley. La gestión y cobro de los tributos debe hacerse

mediante los medios electrónicos dotados por la Administración Tributaria, debidamente reglamentados, que contribuyan al sostenimiento del país.

Para la presente investigación se formuló la siguiente pregunta de investigación, ¿De qué manera la utilización de procedimientos tributarios electrónicos contribuyen a mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes?

El objetivo general fue determinar los medios utilizados para efectuar los procedimientos tributarios electrónicos para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Durante el transcurso del tema de investigación se determinó la falta de bibliografía, para eludir esta dificultad se procedió a buscar información electrónica que en este caso son fuentes tales como páginas de bibliotecas virtuales, libros digitales, revistas especializadas digitales, etc., proporcionando la información requerida.

Un tema importante es el aporte de la investigación para el país y la sociedad guatemalteca, como una herramienta de consulta que beneficie a toda persona que necesite profundizar en el tema, aportando los elementos y conocimientos jurídicos tributarios electrónicos.

Con este trabajo, establece que efectivamente, los procedimientos tributarios electrónicos contribuyen a favor del obligado para que ejecute sus obligaciones formales y materiales, permitiendo así que todo acto que realice el sujeto pasivo a solicitud de la autoridad competente lo puede llevar a cabo mediante vías electrónicas, apoyado por sistemas de comunicación debidamente establecidos por la Administración Tributaria.

CAPÍTULO 1

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

El surgimiento de la tecnología en materia tributaria incita a la incorporación de mecanismos electrónicos en los procedimientos administrativos, como por ejemplo la notificación por correo electrónico, la presentación de las declaraciones, informes y estados financieros y anexos, los cuales pueden presentarse por la vía electrónica, según el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas establece, que los medios electrónicos son una herramienta de comunicación el cual le permiten al contribuyente cumplir con sus obligaciones tributarias y ser notificado sobre las resoluciones que emite la Administración Tributaria.

La tecnológica ha beneficiado a los contribuyentes evitando trasladarse a la Administración Tributaria o a los lugares habilitados para el efecto, a cumplir con sus obligaciones formales y materiales. En la actualidad el uso de la tecnología ha favorecido a que el Estado promueva su utilización, siendo está una herramienta que mejora el cumplimiento de las funciones de cada institución.

1.1. Definición de procedimiento administrativo

Cabanellas de Torres, Guillermo señala que por procedimiento administrativo: *“Se entiende la serie de actos y diligencias que regulan el despacho de los asuntos ante la administración pública, en la modalidad gubernativa cuya expresión la constituye el expediente¹”*.

¹ Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de derecho usual*. Tomo VI. Argentina. Editorial Heliasta. 23ª. Edición 1994. Pág. 834.Pág. 834.

Ávila Del Cid, Roberto Carlos cita a **Castillo González, Jorge Mario** y define como procedimiento administrativo a: *“Una serie de etapas o fases que se ejecutarán por y ante las autoridades administrativas (funcionarios y empleados públicos) con la finalidad de tomar alguna decisión, y que el procedimiento existe para resolver problemas planteados por medio de peticiones e impugnaciones, siendo distinto el procedimiento o proceso judicial²”*.

La Exposición de Motivos de la Ley de Procedimientos Administrativos de España del 17 de junio de 1958, define el procedimiento administrativo como: *“El cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin³”*.

El Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México, establece que el procedimiento administrativo: *“Es la serie de trámites que realizan las dependencias y organismos descentralizados de la administración pública estatal o municipal, con la finalidad de producir y, en su caso, ejecutar un acto administrativo⁴”*.

Se entiende por procedimiento administrativo a una serie de fases preparatorias concatenadas de forma cronológica y llevadas a cabo por parte de los particulares ante la Administración Pública, es el cauce normal de aquellos actos en los cuales se concreta la actuación administrativa, su fin es la forma en que deben producirse los actos administrativos y deben regirse por el procedimiento ya establecido. Estas etapas se materializan en un expediente en el cual figurará cada fase por escrito, la cual concluirá con una resolución de fondo. Un procedimiento administrativo es aquel conjunto de etapas y diligencias que se tramitan ante la

² Ávila Del Cid, Roberto Carlos. “Procedimiento administrativo tributario guatemalteco”. Cuaderno de estudio No 11, abril 2001. Guatemala, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Rafael Landívar. Pág. 9

³ Jefatura de Estado. *Ley de procedimientos administrativos*. http://www.upv.es/ccoo/Legislacion/Trabajo/Ley_Proc_Advo_1958_completa.htm Fecha de consulta 29.06.2013

⁴ Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México. Decreto 11. Fecha de publicación 7.02.1997. <http://www.edomex.gob.mx/legistelfon/doc/pdf/cod/vig/codvig002.pdf>. Fecha de consulta: 29.06.2013

autoridad tributaria, con la intención de buscar la emisión de un acto administrativo el cual producirá efectos jurídicos individuales sobre intereses, obligaciones o derechos subjetivos de los administrados.

1.2. Características

Castillo González, Jorge Mario al referirse a: *“Las características de los procedimientos administrativos tributarios identifica las siguientes:*

- 1. Sencillez:** *Carece de complejidad, se encuentra desprovisto de diligencias enredadas.*
- 2. Rapidez:** *Es conducido por la administración con celeridad y prontitud.*
- 3. Informalidad:** *Las actuaciones no se encuentran sujetas a exterioridades específicas, ni requieren el auxilio de abogado.*
- 4. Iniciación de oficio:** *Significa que el procedimiento lo inicia la misma administración por su propio interés, sin descartar que también lo empiece por su iniciativa el interesado.*
- 5. Prueba legal:** *Cuanto documento aporte el interesado y cuanta diligencia se lleve a cabo, constituye medio probatorio a favor o en contra de la petición del interesado, siempre que el documento y la diligencia se fundamenten en leyes y reglamentos, de manera que el funcionario y el empleado puedan resolver exclusivamente con base en lo probado.*
- 6. Escrito:** *Todas las etapas del procedimiento de principio a fin han de ser escritas.*

7. **Público para los interesados:** *El procedimiento es secreto no en forma absoluta, por cuanto se permite la publicidad del mismo exclusivamente para los interesados.*
8. **Se inicia ante una organización y termina ante otra:** *Casi siempre esta última es la que emite la resolución definitiva.*
9. **Culmina con una resolución definitiva:** *La resolución constituye una forma de tomar la decisión. Esta resolución contiene la voluntad de la organización pública. Esta voluntad se hace efectiva a partir del momento en que se comunica al interesado mediante la notificación o publicación si fuera el caso.*
10. **La resolución queda sujeta a impugnación:** *Al ocurrir la comunicación de la resolución, la misma queda sujeta a impugnación de parte del interesado o afectado⁵.*

Sobre las características de los procedimientos administrativos indica **Rodríguez Lobato, Raúl** “...Todas estas características o rasgos fundamentales que la doctrina jurídica administrativa propone o reconoce en el procedimiento administrativo en general son, desde luego, perfectamente aplicables al procedimiento administrativo fiscal, pues no obstante su finalidad recaudatoria, no puede abstraerse de las notas características apuntadas so pena de tornarse injusto y arbitrario, y todas esas características o rasgos fundamentales comprueban que el particular, el administrado, incluso en su calidad de contribuyente, es y debe ser un beneficiario directo o indirecto de la actividad pública administrativa, puesto que por la circunstancia de ser un administrado, y estar legitimado para intervenir en el procedimiento administrativo, el particular no

⁵ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo: teoría general y procesal*. Guatemala, Editorial Impresiones Graficas, 2011. Pág. 645

deja de ser el titular y portador de derechos y garantías llamados derechos humanos⁶”.

Las características de los procedimientos administrativos son aquellos elementos que lo hacen distinto de cualquier otro procedimiento, ya que cumplen con una serie de principios establecidos que facilitan su actuación. Estos elementos evitan su complejidad, podrán ser ejecutados con celeridad, rapidez y sencillez. En mi opinión una de las características fundamentales que debe tener un procedimiento administrativo, es la de garantizarle a los contribuyentes el efectivo cumplimiento de sus derechos durante las fases del procedimiento.

1.3. Definición de procedimiento administrativo tributario

Menéndez Ochoa, Ángel establece que: *“El procedimiento administrativo tributario como aquella manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria⁷”.*

Ávila, cita a **Escobar Menaldo, Hugo Rolando** y define el procedimiento administrativo tributario así: *“Éste constituye el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, o sea el acto mediante el cual el sujeto pasivo de la relación tributaria (contribuyente o responsable) o la administración tributaria, declaran la existencia de la obligación, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma y que en su regulación en el Código Tributario, está dividido en una serie de fases definidas⁸”.*

⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. *Definitividad del procedimiento administrativo fiscal*. México: 2011, en página web <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/100/art/art7.htm>. Fecha de consulta: 01.07.2013.

⁷ Menéndez Ochoa, Ángel. *El procedimiento administrativo tributario*. Compilación de leyes tributarias. Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala. Editorial. FM. 2000. Pág. 8

⁸ Ávila Del Cid, Roberto Carlos. *Op.cit.*, **Pág. 13**

Al analizar las anteriores definiciones, encontramos que el procedimiento administrativo tributario puede definirse como una aplicación para determinar la existencia de una obligación tributaria, al contribuyente o responsable del hecho imponible, por parte de la Administración Tributaria con el fin de recaudar, controlar y fiscalizar los tributos del sujeto pasivo. También se podría definir al procedimiento tributario como aquel conjunto de diligencias y actos administrativos con el objeto de establecer la obligación tributaria, verificando la existencia de omisión por parte del deudor tributario sobre la determinación de la obligación tributaria y, establecer la base imponible de los tributos, culminando con una resolución.

1.4. Características de los procedimientos administrativos tributarios

Según los autores **Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio** al referirse a: *“Las características del procedimiento administrativo en general, así también las propias del administrativo tributario, y según estos autores afirman que éste tiene las características principales siguientes:*

1. **Un solo procedimiento.** *Afirman dichos autores que la doctrina más autorizada opina que para que exista un procedimiento se precisa que concurren los siguientes requisitos:*
 - a. *Que exista una pluralidad de actos.*
 - b. *Que cada uno de los actos que se combinan en el proceso conserven íntegra su individualidad.*
 - c. *Que la conexión entre los diversos actos radique en la unidad de efectos jurídicos. Todos los actos que se integran en un procedimiento han de estar coordinados entre sí y dirigidos a producir un determinado efecto jurídico.*

- d. *Que todos los actos que integren el procedimiento estén vinculados causalmente entre sí, de tal modo que cada uno supone el anterior y presupone el posterior, y el último requiere la serie entera.*
 - e. *Que suponga un concepto puramente formal, es decir la simple sucesión de actos y de tiempos, constituyendo un orden o forma de proceder.*
 - f. *Que constituya el cauce formal para la realización de las funciones administrativas.*
 - g. *Que culmine en un acto administrativo, una decisión, que sea susceptible y elemento necesario de una reclamación o impugnación procesal anterior.*
2. ***Peculiaridad.*** *Establecen los autores que una de las características del procedimiento de gestión tributaria (administrativo tributario), es precisamente presentar elementos peculiares frente al resto de los procedimientos administrativos. Esto toda vez que se considera que el procedimiento tributario es un conjunto de actos que no declaran ni constituyen derechos del administrado, sino que tienen, tan solo, un puro carácter o eficacia instrumental interna para la realización o instrucción de todo el procedimiento y que culmina en un acto, ya declarativo, ya constitutivo, de derechos u obligaciones del administrado⁹”.*

Díaz Ortiz, José A., establece las características de los procedimientos administrativos tributarios, el cual los denomina proceso tributario que son los siguientes:

- 1. *“Una de las características que tiene el proceso tributario es que todas las regulaciones legales de derecho tributario tienen dos límites bien marcados.*

⁹ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio, González. *Curso de derecho financiero*. Madrid. Editoriales de Derecho Reunidas, 1978. Pág. 45

Uno es el derecho constitucional, digamos que es el límite explícito que tiene el legislador para darle juridicidad a la ley material.

- 2. Por otro lado, la contraparte de la relación contenciosa tributaria, que tiene que ver con el sujeto pasivo de la relación obligacional tributaria, no es solamente el contribuyente (aquella persona que realiza el hecho imponible y por el cual queda sujeto al pago del impuesto), sino que hay otras personas que no son los contribuyentes y que igualmente podrían estar legitimados para intervenir en el proceso tributario.*
- 3. Hay una cuestión que si es específica de la materia tributaria y que, a mi juicio, es el elemento que define las características del procedimiento tributario, es lo que desde antaño se conoce como el solve et repet: pagar y repetir.*
- 4. Tiene normas vinculadas con la recaudación y una serie de normas que le atribuyen a la administración un enorme conjunto de facultades, que es necesario que tenga porque, advierten ustedes, que la administración fiscal se enfrenta a un universo de contribuyentes¹⁰”.*

Los procedimientos administrativos tributarios tienen especiales características que lo diferencian de los procedimientos administrativos *per se*, es decir, que en materia tributaria, a través de los procesos tributarios la Administración Tributaria requiere al obligado o responsable determinados actos para la determinación del hecho imponible. Estas características que distinguen a los procedimientos tributarios obligan a la autoridad competente a respetar los derechos subjetivos de los contribuyentes durante cada fase del proceso, debe asegurarse que la decisión administrativa tributaria sea justa, eficaz y conveniente en todos los actos relacionados entre sí, de los cuales se obtiene un pronunciamiento.

¹⁰ Díaz Ortiz, José A. *Introducción al derecho procesal tributario, características distintivas, normas de aplicación, sujetos y órganos*. Argentina, 2003, en página web <http://nuevositio.cpacf.org/index.php>. Fecha de consulta: 01.0.2013.

1.5. Clasificación de los Procedimientos Administrativos Tributarios

Las formas de dar inicio a los procedimientos administrativos tributarios pueden realizarse de dos maneras: a) de oficio, por la propia Administración Tributaria; y b) a solicitud de parte, por persona interesada. A continuación se definirán los siguientes procedimientos:

1.6. Procedimientos administrativos de oficio

Antes de entrar en materia sobre los procedimientos tributarios administrativos de oficio, se hará referencia a lo que establece **García Vizcaíno, Catalina** en cómo pueden iniciarse los procedimientos administrativos de oficio o a solicitud de parte, y cita a **Giuliani y Navarriche** y la definen como: *“El acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación¹¹”*.

De acuerdo a lo anterior, se puede decir que la Administración Tributaria utiliza el procedimiento administrativo de oficio como un procedimiento para iniciar la determinación de una obligación tributaria. Así también este procedimiento es impulsado por la autoridad competente y valora si es necesario llevarlo a cabo, y si fuere procedente puede iniciarse sin la existencia de requerimiento por parte de los interesados.

Suárez Quintana, Olivia, se refiere a que: *“La iniciación del procedimiento se puede realizar de dos maneras; de oficio, es decir, por la propia administración tributaria, o a instancia de particular o persona interesada. La iniciación de oficio es la que realiza la propia administración por acuerdo de un órgano competente, partiendo la iniciativa del propio órgano, de una orden superior, de una petición razonada de otros órganos, o por denuncia. En este sentido es importante resaltar*

¹¹ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho tributario*. Tomo II. Argentina, Depalma, 2000, 2ª ed. Pág. 36.

que el procedimiento no se inicia por el mero hecho de una denuncia, sino que el propio órgano competente ha de valorar la conveniencia o no de llevarlo a cabo, por lo que en ningún caso se inicia el procedimiento hasta que lo decide el órgano¹²”.

Al respecto dice **Dora Marrero, Ivys**, que: *“Los procedimientos tributarios pueden iniciarse de oficio o a instancias del contribuyente. Entre los primeros se encuentran los procedimientos de comprobación, inspección o auditoría fiscal y entre los segundos, aquellos a través de los cuales los particulares pretenden el reconocimiento de algún derecho, como pueda ser el derecho a la devolución de un impuesto. En estos casos, el procedimiento se inicia mediante la presentación de una solicitud o instancia por parte del administrado, que puede venir acompañada de documentos en los que pretende apoyar su pretensión¹³”.*

Por lo tanto, el procedimiento tributario iniciado de oficio puede entenderse, por ejemplo, como aquel por virtud del cual la propia Administración Tributaria la determina a causa de la omisión del contribuyente de presentar las declaraciones correspondientes o no establecer debidamente la obligación tributaria. De acuerdo al ordenamiento tributario guatemalteco, previamente a la determinación de oficio la Administración Tributaria deberá solicitar al sujeto pasivo las declaraciones que no presentó en un plazo no mayor de 10 días, en caso contrario la Administración Tributaria iniciará la determinación de oficio, artículo 107 Código Tributario de Guatemala.

1.7. Procedimientos administrativos a solicitud de parte

Bahilo Marcos, María Eugenia señala en el caso de instancia de la persona interesada que: *“Normalmente se ejercita presentando en el registro un*

¹² Suarez Quintana, Olivia. *El procedimiento administrativo*. En página web http://www.eacanarias.org/UserFiles/File/CURSOS/curso_proced_Tema_4.pdf. Fecha de consulta: 18.06.2013

¹³ Dora Marrero, Ivys. *El costo de la indisciplina fiscal en la descapitalización de la empresa*. Fejío. Cuba. 2009. Pág. 19

documento denominado solicitud, con copia que le será devuelta sellada y registrada, a través del cual se realizan las peticiones a la administración. Pero para que el interesado, sea persona física o jurídica, puede dirigirse a la administración y relacionarse con ella necesitará cumplir una serie de requisitos en cuanto a su capacidad, legitimación y representación¹⁴”.

Según **Bouso Huerta, José Luis** indica que: “Los procedimientos de gestión tributaria, allí incluye que estos procedimientos podrán iniciarse:

a) A instancia de parte

Autoliquidación: Declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar. Y establece, cuando el contribuyente considere que la propuesta de autoliquidación remitida refleja su situación tributaria a efectos del tributo correspondiente, podrá suscribirla, confirmarla o modificarla.

Declaración: Todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria¹⁵”.

Sánchez Guzmán, José Carlos, define el procedimiento a instancia de parte como: “Procedimiento a petición de parte. Necesariamente requiere que un particular motive a la autoridad para que realice determinado acto administrativo o para que lo ejecute. Se ha considerado que no debe existir una ley que establezca

¹⁴ Bahilo Marcos, María Eugenia. *Gestión de la documentación jurídica empresarial*. España. Ediciones Paraninfo.2012. Pág. 269

¹⁵ Bouso Huerta, José Luis. *Prontuario fiscal floral*. España. Wolters Kluwer. 2008. Pág. 22

firmemente cómo debe ser el procedimiento administrativo, ya que como hemos estudiado, el derecho administrativo es demasiado amplio y resulta muy difícil codificarlo. Igual sería en cuanto al procedimiento, de todas las materias que regula, cada una requiere de elementos particulares para así garantizar la no afectación de los intereses de los particulares¹⁶”.

Es importante mencionar lo que indica el Código Tributario guatemalteco en el artículo 102, referente a la solicitud del contribuyente en el cual establece que el particular podrá realizar consultas acerca de un interés personal sobre una situación tributaria por medio de una solicitud y la Administración Tributaria deberá responder la petición del contribuyente. El contribuyente podrá presentar recursos como los siguientes, el de Revocatoria, Nulidad, Reposición, Ocurso, etc., es así que el mismo órgano tributario ha de conocer los recursos planteados, previo requisito antes de incoar un procedimiento que ante él los interesados o afectados por el acto han interpuesto, el procedimiento administrativo debe respetar las garantías del administrado, en este caso son la vigencia de los principios constitucionales, ya que estos son los pilares para orientar los procedimientos administrativos.

CAPÍTULO 2

EL USO DE LA INFORMATICA EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA

La utilización de medios electrónicos en la gestión tributaria es una herramienta eficaz para el contribuyente al momento de cumplir con sus obligaciones tributarias. El uso de la informática en la Administración Tributaria ha reducido los procedimientos largos que realizaba el contribuyente para cumplir con su obligación, por ejemplo, presentar las declaraciones en papel, ahora es sustituido por la vía electrónica. En la actualidad el sujeto pasivo tendrá a su disposición

¹⁶ Sánchez Guzmán, José Carlos. *Procedimiento administrativo*. México, en página web “Ex lege”: http://bajio.delasalle.edu.mx/revistas/derecho/numero_6/alumnos_carlos_sanchez.html. Fecha de consulta: 01.07.2013.

servicios informáticos que brinda la Administración Tributaria como por ejemplo, el portal tributario denominado www.sat.gob.gt y Declaraguat. Se acepta la optimización de medios electrónicos porque facilitan los trámites, evitan la presencia física ante la Administración Tributaria y así también la presentación de documentos que pueden ser enviados electrónicamente en tiempo real. La gama de servicios personalizados que ofrecen al contribuyente le facilita cumplir con sus obligaciones tributarias en menor tiempo, sin acudir a la Administración Tributaria.

2.1. El concepto de gestión tributaria

Se pretende que las Administraciones Tributarias utilicen al máximo los medios de electrónicos en las actuaciones de la gestión tributaria, y en especial, en los procedimientos, sin perjuicio del necesario derecho a la titularidad y ejercicio de las competencias que cada Administración Tributaria tenga atribuidas.

Con respecto a la gestión tributaria se refiere **Carbajo Vasco, Domingo** en donde explica que: *“Sin embargo la doctrina española se divide del alcance de la voz “gestión tributaria”, entre los que se adhieren a un sentido estricto de la gestión tributaria, cuyo eje central sería la participación mixta, de la Administración Tributaria y del contribuyente, en todo el procedimiento y la colaboración del obligado tributario en su desarrollo y conclusión y aquellos que optan por dotar de un contenido amplio a la gestión tributaria, en el cual se integrarían, asimismo, las actuaciones de la Administración Tributaria con poder de imperium, donde se expresan de forma clara la autotutela y otros poderes de la Administración¹⁷”*.

La gestión tributaria la define **Delgado García, Ana María**, como: *“ En el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas, fundamentalmente, a la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como la realización de actuaciones de control, tales como la verificación de datos,*

¹⁷ Carbajo Vasco, Domingo. *El uso de la informática en el procedimiento de comprobación y gestión tributaria*. España: 2006 en página web <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1795/9.pdf>. Fecha de consulta: 11.07.2013. Pág. 123.

la comprobación de valores a la comprobación limitada”. Y cabe resaltar que en el mismo sentido la Ley General Tributaria artículo 117, otra funciones que también se incluyen en la gestión tributaria, como son: la comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria; el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento; el control y los acuerdos de simplificación relativas a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria¹⁸”.

Cabe mencionar que el artículo 117 de la **Ley General Tributaria de España** establece: “*La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:*

- a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.*
- b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.*
- c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.*
- d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a las obligaciones de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.*
- e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.*

¹⁸ Delgado García, Ana María. *Los procedimientos en el ámbito tributario*. UOC, 2008. <http://site.ebrary.com/lib/elibrorafaellandivarsp/docDetail.action?docID=10646733&p00=procedimientos%20administrativos%20tributarios>. Fecha de consulta: 01.07.2013. Pág. 21

- f) *La realización de actuaciones de verificación de datos.*
- g) *La realización de actuaciones de comprobación de valores.*
- h) *La realización de actuaciones de comprobación limitada.*
- i) *La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.*
- j) *La emisión de certificados tributarios.*
- k) *La expedición y, en su caso, renovación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.*
- l) *La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.*
- m) *La información y asistencia tributaria.*
- n) *La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación¹⁹”.*

De las definiciones anteriores se puede hacer el siguiente análisis, la gestión tributaria es un conjunto de funciones o actos que realiza la Administración Tributaria que consisten en la recepción de declaraciones, liquidaciones, actuaciones de control, fiscalización etc., para el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el caso del control puede devenir por la práctica de las liquidaciones o devoluciones. Con la velocidad que avanza la tecnología es importante regular todas éstas actuaciones, tanto sobre su uso y empleo e informar al contribuyente sobre flexibilidad de su utilización.

¹⁹ Ley General Tributaria. España, 2003. Última modificación 30/10/2012. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>. Fecha de consulta: 29.06.2013.

2.2. La gestión electrónica de los procedimientos tributarios

En este tema se explica la gestión electrónica de los procedimientos tributarios y las ventajas que le proporciona al contribuyente al ser requerido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, mediante los procedimientos establecidos por la vía electrónica. A continuación los siguientes autores indican:

Pérez Luño, Antonio Enrique, sostiene que: *“El Derecho siempre ha estado vinculado con el desarrollo de la ciencia y de la técnica²⁰”*.

Pérez cita otro ejemplo, en el caso de España, por medio de la Administración Tributaria (AEAT) *“...Por el avance tecnológico que es el internet, se ha visto en la necesidad de implementar ciertos procedimientos tributarios electrónicos en los cuales le generan grandes dividendos al momento de utilizarlos, ya que implementaron dos servicios dentro que son los siguientes: el servicio personalizado y el no personalizado, esto quiere decir, el primero tiene relación con la información respecto a legislación y temas administrativos, dentro de los que se incluyen a los formularios, descarga de programas para PC, y todo lo relacionado con los deudores, el otro servicio es utilizado para procedimientos tributarios, como por ejemplo declaraciones por medio de firma electrónica, certificados de autenticidad, pagos de impuestos por medio de internet, consulta de datos fiscales, y censos de operadores intracomunitarios ...²¹”*

Anti Saarenpaa explica: *“La gestión electrónica es el proceso de información que nace en la tramitación de un asunto ante la autoridad a través de medios informáticos. En la planificación jurídica de la misma es esencial establecer los modos de ponerse en contacto electrónico con la autoridad, las obligaciones de*

²⁰ Pérez Luño, Antonio-Enrique. *Nuevas tecnologías, sociedad y derecho. El impacto socio-jurídico de las nuevas tecnologías de la información*. Madrid, libros de Fundesco, 1987. Pág. 1014.

²¹ *Ibid.*, Pág.1017.

las partes interesadas y una delimitación de las responsabilidades por malograrse la comunicación²²”.

De esa cuenta, entendemos que la gestión tributaria electrónica facilita en beneficio del contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, el sujeto pasivo mediante la vía electrónica podrá presentar cualquier tipo de información que le sea solicitada. La gestión electrónica permite la utilización de medios electrónicos en los cuales podrán resolver consultas que surjan por parte del contribuyente ante Administración Tributaria. La gestión tributaria electrónica a mi parecer tiene muchas ventajas en la cual favorece al obligado tributario, en el sentido de que ha reducido costos sobre el uso de papel, así como también el tiempo al momento de acudir a la sede tributaria o lugares habilitados para el efecto, para realizar gestiones que le sean requeridas, a través de la página web de la Superintendencia de Administración Tributaria, proporciona información al contribuyente sobre cualquier duda acerca del pago de los impuestos.

Un ejemplo de los beneficios de una gestión tributaria electrónica es el Estado de Chile el cual explica lo siguiente: *“Un estudio publicado sobre la administración de tributos en Chile se destaca que el Servicio de Impuestos Internos (SII) estableció como una decisión estratégica darle mayor prioridad al desarrollo del uso del Internet para propósitos tributarios; en este sentido, para el 2000 se experimentó que más de la mitad de la información tributaria había sido almacenada on line por los empleados públicos, y un cuarto de lo recaudado del impuesto sobre la renta se había hecho por vía Internet; de esta manera, Internet se ha convertido en el modelo tecnológico a seguir en el proceso de modernización del sector público chileno²³”.*

²² Anti Saarenpaa. “Gestión y administración pública electrónica. Aspectos de la planificación jurídica en una sociedad en red”, *Revista Jurídica*. N° 7. 2005. Chile. Centro de Derecho Informático. Pág. 23.

²³ Ríos Granados, Gabriela. *Innovación en la gestión tributaria. Un estudio comparado: España y México*: en página web: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/108/art/art8.htm>. Fecha de consulta. 20.06.13.

CAPÍTULO 3

MEDIOS ELECTRÓNICOS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Martínez Cross, Fernando al referirse a los medios electrónicos en la Administración Tributaria establece: *“La mayoría de los trámites, declaraciones y manifestaciones que realizan los contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria se efectúan a través de sus oficinas y/o por medio de las ventanillas de las instituciones bancarias. Llevar a cabo estos trámites representa un consumo de tiempo en traslados a los módulos de atención y satura la capacidad de servicio de las Administraciones Locales y en consecuencia el encarecimiento de la oferta de servicios, incluyendo en muchos casos, la falta de transparencia y certidumbre²⁴”*.

Un antecedente importante en Guatemala es la **Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala²⁵**, en donde establece los diferentes medios de comunicación electrónica que utiliza el particular en sus relaciones contractuales. Según el artículo 1 establece en la parte conducente: *“La presente ley será aplicable a todo tipo de comunicación electrónica, transacción o acto jurídico, público o privado...”* Y en el artículo 2 indica que la Comunicación Electrónica es: *“Toda comunicación que las partes hagan por medio de mensajes de datos (...)”²⁶*. Esto quiere decir que la comunicación que se realice a través de un documento electrónico enviado por esta vía, deberá contener una firma que hace válida la información incorporada, y en este sentido la ley hace referencia a la firma electrónica o avanzada como: *“Los datos en forma electrónica consignados en una comunicación electrónica, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que pueden ser utilizados para identificar al firmante con*

²⁴ Martínez Cross, Fernando. *Medios electrónicos en la administración tributaria*. México: en página web <http://www.razonypalabra.org.mx/antecedentes/n49/bienal/Mesa%205/FernandoMartinez.pdf>. Fecha de consulta: 20.06.13

²⁵ Ley para el reconocimiento de las comunicaciones y firmas electrónicas. Decreto número 47-2008. Fecha de emisión: 19.01.2008. Fecha de publicación: 23.09.2008.

²⁶ **Loc. cit.**

relación a la comunicación electrónica e indicar que el firmante aprueba la información recogida en la comunicación electrónica²⁷”.

El Código Fiscal de la Federación de México establece en su Capítulo II artículo 17.D De los medios electrónicos: *“Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma avanzada del autor, salvo los casos que establezcan un regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas²⁸”.*

La Administración Tributaria ha incluido a los medios electrónicos como una herramienta de fácil acceso para el contribuyente, permitiendo rapidez y celeridad en el cumplimiento de sus obligaciones. Los medios tecnológicos favorecen a una buena gestión tributaria en la aplicación de los tributos, captándolos de una forma rápida y segura. Fundamento lo siguiente en el Código Tributario guatemalteco artículo 98 “A” y dice al respecto, que podrá establecer la Administración Tributaria procedimientos para la transmisión de documentos, requerimiento al contribuyente para que presente sus declaraciones por los medios electrónicos, crear medios para confirmar la transmisión de lo solicitado y proporcionar información necesaria sobre las declaraciones de impuestos. En conclusión el contribuyente podrá acceder en cualquier tiempo y lugar a los servicios electrónicos públicos, se obtiene mayor eficacia en la recaudación, eficiencia en el servicio, transparencia y participación del particular en el desempeño de sus obligaciones. En este sentido **González –Varas Ibáñez, S.**, estima que: *“La administración electrónica, se define como la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación en las administraciones públicas, asociada a cambios en la organización y nuevas aptitudes del persona²⁹”.*

²⁷ **Loc. cit.**

²⁸ Código Fiscal de la Federación de México. Fecha de emisión 1981. Última reforma publicada DOF. 12/122012. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf>. Fecha de consulta: 29.06.2013

²⁹ González-Varas Ibáñez, S. *Tratado de derecho administrativo*. Tomo I, parte general, Navarra. Editorial Aranzadi-Thomson-Civitas-, 2008, Pág. 147.

3.1. Factura electrónica

Una factura electrónica es un documento con el mismo contenido de la factura tradicional, es decir, en papel, con la diferencia que su presentación es en formato digital, esta nueva forma trae consigo beneficios de ahorro de costos en su creación, es un comprobante de pago y ejerce los mismos efectos fiscales que la factura física. Guatemala regula la factura electrónica en donde establece los requisitos que debe contener, tendrá la misma validez que la factura impresa y con sus mismas características. La factura electrónica instaurada por la Administración Tributaria a través de sistemas tecnológicos es una nueva forma de recaudación, control y fiscalización, a través de los medios electrónicos en cual la autoridad tributaria procura obtener el pago de los impuestos para el sostenimiento del Estado.

A continuación se indicarán algunas definiciones sobre la factura electrónica:

La definición de factura electrónica la proporciona el **Acuerdo del Directorio número 24-2007 modificado por el Acuerdo del Directorio número 08-2011 artículo 3**: *“Es una modalidad de comprobante de pago, en la que no se emplea el papel como soporte para demostrar su autenticidad. Por eso, la factura electrónica es un archivo electrónico que recoge la información relativa a una transacción comercial y sus obligaciones de pago y de liquidación de impuestos y cumple otros requisitos que dependen de la presente normativa y de otros requisitos que definen las leyes de Guatemala. Las facturas electrónicas deben cumplir con los requisitos que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, tendrán la misma validez que la factura y documentos impresos, indistintamente servirán para comprobar la realización de una transacción comercial entre un comprador y un vendedor, compromete la entrega de un bien o servicio y obliga a realizar el pago correspondiente. Sera utilizada por el comprador y por el vendedor como comprobante ante la Administración Tributaria, siempre y cuando cumpla con los requerimientos incluidos en estas normas. El*

termino de Factura Electrónica abarca e incluye todas las transacciones asociadas o documentos tributarios electrónicos, es decir, que incluye además de las facturas, las notas de crédito y débito, y otros documentos autorizados previamente por la SAT, para que se emitan en forma electrónica, debiendo cumplir para su emisión, con todos los requisitos legales establecidos en las leyes específicas³⁰”.

En este caso como lo hace saber **Oliver Cuello, Rafael** al indicar que: *“La factura constituye, sin duda alguna, una de las herramientas de información con que cuenta la Administración Tributaria para ejercer un control efectivo sobre el cumplimiento de los deberes tributarios y, al mismo tiempo, la factura se configura también como requisito para aplicar determinados gastos y deducciones y para el ejercicio de los derechos de repercusión y deducción del IVA³¹”.*

Según la **Superintendencia de Administración Tributaria** una factura electrónica: *“Tiene las mismas características que la factura en papel, pero es registrada electrónicamente, lo que garantiza:*

- a) La existencia y procedencia del emisor y receptor.*
- b) La precisión de su contenido.*
- c) El control en tiempo real.*
- d) La facilidad de acceso a la información.*
- e) Igual validez a la del papel.*

³⁰ Artículo 3 Acuerdo del Directorio número 024-2007 emitido por el órgano colegiado en su sesión del jueves 6 de agosto del año 2007 en el punto número 4, del acta número 70-2007.

³¹ Oliver Cuello, Rafael. *Internet y tributos: colección de fiscalidad*. J.M. Bosch, editor, España, 2012, en web: <http://site.ebrary.com/lib/elibrorafaelandivarsp/docDetail.action?docID=10663465&p00=procedimientos%20administrativos%20tributarios> Fecha de consulta: 11.07.2013. Pág. 309.

f) *Incorpora un código de Autorización de Emisión (CAE) que la hace única.*

Beneficios para el contribuyente:

a) *Reducción de costo en almacenamiento.*

b) *Brinda seguridad en el resguardo de documentos.*

c) *Eliminación de falsificación o alteración.*

d) *Disminuye el riesgo o probabilidad de fraude.*

e) *Facilita el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.*

f) *Facilita el archivo y búsqueda de documentos³².*

La **Agencia Tributaria española** al referirse a la factura electrónica: “*Se pueden dar varias definiciones, todas ellas equivalentes. Documento tributario generado por medios informáticos en formato electrónico, que reemplaza al documento físico en papel, pero que conserva el mismo valor legal con unas condiciones de seguridad no observadas en la factura en papel. Equivalente funcional de la factura en papel, que se puede transmitir desde el expedidor al destinatario por medios telemáticos. En términos informáticos, consiste en un fichero con el contenido exigido por ley a cualquier factura, que se puede transmitir de emisor a receptor por medios telemáticos (de un ordenador a otro) y que posee unas características que aseguren la autenticidad e integridad³³.*”

³² Datos recogidos en página de la Superintendencia de Administración Tributaria. <http://www.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/noticias/32-tributarias/6508-iquis-una-factura-eletra>. Fecha de consulta: 15.06.2013.

³³ Datos recogidos en página de la Agencia Tributaria española. http://www.agenciatributaria.com/AEAT.internet/Inicio_es_ES/Configuracion/top/Ayuda/Preguntas_y_errores_mas_frecuentes/Facturacion_Electronica/Que_es_la_factura_electronica_shtml. Fecha de consulta: 15.06.13

El **Ministerio de Hacienda de Costa Rica** se refiere a la factura electrónica y la define como: *“La factura electrónica es un documento tributario generado por medios informáticos en formato electrónico, que reemplaza al documento físico en papel, conservando su mismo valor legal; además puede almacenarse electrónicamente³⁴”*.

De lo anterior se puede comprender que la factura electrónica es un comprobante de compra y venta de bienes y servicios, es un documento generado electrónicamente que contiene información sobre una transacción económica. La factura electrónica cumple con las funciones de una factura normal, es decir, una factura en papel y contiene las mismas características, con la única diferencia que es elaborada y regulada por un sistema electrónico avalado por la Administración Tributaria, dentro de sus características es la de ser un comprobante de la transacción comercial, elimina costos, confiabilidad de la información y facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias por el contribuyente.

3.2. Emisión de Facturas electrónicas (FACE)

El **Acuerdo 08-2011** del Directorio de la SAT establece lo siguiente: “Régimen Optativo Factura Electrónica “FACE” para la autorización, emisión, transmisión, conservación, almacenamiento y control de facturas y notas de crédito y débito por medios electrónicos y el resguardo electrónico de copias de facturas, notas de crédito y débito emitidas en papel, en el artículo 1 establece:

b) Emisor de facturas electrónicas o FACE: *“Las empresas que sean utilizadas por la Administración Tributaria para la emisión de facturas, notas de crédito, notas de débito y otros documentos electrónicos, a través de un generador de facturas electrónicas se le denominarán indistintamente como emisor de facturas electrónicas o simplemente FACE. Las empresas que*

³⁴ Datos recogidos en página del Ministerio de Hacienda de Costa Rica. <https://www.hacienda.go.cr/Msib21/factura%20electronica%20como%20comprobante%20ingreso>.
Fecha de consulta: 15.06.13

sean autorizadas para la emisión de facturas electrónicas también podrán emitir registros electrónicos de facturas a través de generadores de facturas electrónicas, en caso que se necesiten emitir originales de facturas en papel sin código electrónico, pero deseen convertir las copias de las facturas en registros electrónicos de facturas. Para sustituir las copias de las facturas por registros electrónicos deberán de seguirse los procedimientos que sean establecidos y emitidos para el efecto por la SAT.

c) Generador de facturas electrónicas o GFACE: Las empresas que sean autorizadas por la Administración Tributaria para generar facturas electrónicas o registros electrónicos de facturas, notas de crédito, notas de débito y otros documentos previamente impresos en papel (para sustituir las copias en papel), se denominarán indistintamente como generadores de facturas electrónicas, imprentas virtuales o simplemente GFACE. Estas empresas deben proveer todo el software (sistema), equipo (hardware) y enlaces dedicados (accesos) hacia la SAT, para la emisión y control de facturas electrónicas, de conformidad con los requerimientos que sean establecidos y emitidos por la SAT.

d) Código de autorización de emisión de facturas (CAE): Es un código electrónico de autorización único para cada factura, nota de crédito, nota de débito o documento electrónico, incluyendo los registros electrónicos de facturas, el cual permitirá la validación de los datos más importantes de cada transacción. La integridad de la información de cada factura, deberá estar protegida por este código, el cual deberá generarse para cada factura. Para la generación de cada código debe utilizarse un sistema de seguridad conforme las especificaciones técnicas que sean establecidas y emitidas por la SAT.

e) Código de autorización de emisión de copias (CAEC): Es el código de autorización electrónico único asociado al registro electrónico de factura,

nota de crédito, notas de débito u otro documento impreso en papel, el cual permitirá la validación de los datos más importantes de cada transacción. La integridad de la información del registro electrónico de cada copia de factura, deberá estar protegida por este código, el cual debe generarse de forma digital para cada registro electrónico. Para la generación de cada código debe utilizarse un sistema de seguridad según las especificaciones técnicas que sean establecidas y emitidas por la SAT.

f) Código resumen de facturación manual (CRFM): *Es un código electrónico de autorización único asociado a un grupo exclusivo referente a las facturas, notas de crédito, notas de débito u otros documentos electrónicos o copias de facturas emitidas en un mes calendario, el cual permitirá una seguridad adicional para la validación de la emisión electrónica mensual del total de facturas, notas de crédito, notas de débito u otros documentos electrónicos emitidos por una empresa a través de un GFACE, el cual podrá ser requerido por la Administración Tributaria en las declaraciones mensuales de IVA de las empresas que emitan facturas electrónicas. Para la generación de cada código debe utilizarse un sistema de seguridad, según las especificaciones técnicas que sean establecidas y emitidas por la SAT³⁵”.*

Ahora se hará una comparación con dos legislaciones internacionales, sobre como tratan el tema de la emision de la factura electrónica, como primera comparación es el caso de México, que la autoridad encargada es el Servicio de Administración Tributaria. En el caso Nicaragua, por medio de la Dirección General de Ingresos, a través de la Disposición Técnica Número 09-2007 que regula el proceso para elaborar la factura electrónica:

³⁵ Acuerdo del directorio número 024-2007 emitido por el órgano colegiado en su sesión 16 de agosto del año 2007. Régimen Optatio Factura Electrónica “FACE” para al autorización, emision, transmision, conservacion, almacenamiento y control de facturas y notas de crédito y débito por medios electrónicos y el resguardo electrónico de copias de facturas, notas de crédito y débito emitidas en papel.

Según el **Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México** existe un proceso de emisión de factura electrónica de la siguiente manera: *“La generación de la factura electrónica y la administración de la información correspondiente, será responsabilidad de un Proveedor Autorizado de comprobantes fiscales digitales o facturación electrónica que ofrezca un servicio de facturación electrónica para el sector primario y sectores adicionales³⁶”*.

La Dirección General de Ingresos de Nicaragua a través de la Disposición Técnica Número 09-2007 en su normativa tributaria existe una serie de disposiciones en los cuales indica sobre la emisión de la factura electrónica, todo contribuyente o responsable para hacer uso de medios electrónicos de información para facturar enajenaciones de servicios en general que previa autorización por auditores del departamento de fiscalización de la dirección de grandes contribuyentes o administración de rentas según corresponda establece lo siguiente:

“La solicitud de autorización del uso de sistemas de facturación computarizado deberá cumplir con los siguientes requisitos:

...Formalidades de Facturas: Toda factura deberá cumplir con lo establecido en el decreto 1357 Ley para el Control de Facturaciones o Ley de Pie de Imprenta Fiscal (número de RUC, orden de trabajo de la imprenta, fecha de emisión, cantidad de libretas y numeración correlativa). Además debe reflejarse en el encabezado de la factura nombre completo de la persona natural o jurídica, ubicación del negocio, número telefónico, nombre comercial si lo tiene, así mismo indicar si es factura de contado o crédito, o si el formulario preimpreso es para dos tipos de facturas. Esta facturas deberán ser elaboradas en las imprentas autorizadas indicadas en la página web de la DGI³⁷”.

³⁶ Datos recogidos en página del Servicio de Administración Tributaria www.sat.gob.mx. Fecha de consulta: 30.06.2013.

³⁷ Disposición Técnica Número 09-2007 de la Dirección General de Ingresos de Nicaragua, en web:<http://www.dgi.gob.ni/documentos/DISPOSICION%20TECNICA%20No.%20092007%20REQU>

La factura es elaborada por un emisor de facturas electrónicas, debidamente registrado ante la Administración Tributaria, cumpliendo con los requisitos que establece el **Acuerdo 08-2011 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)**³⁸ debe tener los siguientes elementos: a) Un emisor de facturas electrónicas; b) Un generador de facturas electrónicas denominado GFACE; c) La existencia de un código de autorización de emisión de facturas CAE; d) Un código de autorización de copias CAEC; e) Un código resumen de facturación manual CRFM. El generador o emisor debe respaldar las facturas emitidas o elaboradas en donde permita verificar su autenticidad.

3.3. Legislación vigente

En este punto se analizará la legislación pertinente para la factura electrónica y su elaboración, siendo necesario que se conozca cómo el ordenamiento jurídico guatemalteco regula este tema, al brindar los pasos que deben realizarse antes de utilizar la factura electrónica en los establecimientos requeridos.

Según la página web de la **SAT**: *“La documentación Técnica de Implementación de la Factura Electrónica es:*

1. *Documento Técnico para la Implementación del Acuerdo 024-2007 del Directorio de la SAT.*

Es documento emitido con las definiciones técnicas para la autorización de los proveedores de servicios que generan las facturas electrónicas (GFACE) y aquellos requisitos mínimos que deberán tener los sistemas de información de los proveedores (GFACE) y los sistemas deberán estar en disposición de los emisores de facturas electrónicas (EFACE).

[ISITOS%20SISTEMAS%20DE%20FACTURACION%20COMPUTARIZADA.pdf](#). Fecha de consulta: 09.07.2013

³⁸ Acuerdo del directorio número 024-2007. *Op.cit.*, Artículo 1.

2. *Anexo No. 1 del documento técnico para la implementación del Acuerdo número 024-2007 del Directorio de la SAT: Definición de códigos de autorización y estructuras XML.*

Este anexo lo que presenta son los detalles técnicos de definiciones de códigos, como lo son el Código de Autorización de Emisión de Facturas (CAE), Código de Autorización de Emisión de Copias (CAEC) y Código Resumen de Facturación Mensual (CRFM), además de estructuras de archivos XSD-XML, de los documentos electrónicos.

3. *Anexo No. 2 del documento técnico para la implementación del Acuerdo número 024-2007 del directorio de la SAT: sellos digitales.*

Este documento quienes deseen utilizar los sellos digitales y la forma en que lo deben implementar de conformidad con lo establecido en el Acuerdo 24-2007 del Directorio de la SAT.

4. *Anexo No. 3 del documento técnico para la implementación del Acuerdo número 024-2007 del directorio de la SAT: Criterios de certificación de seguridad informática³⁹.*

Estos son criterios mínimos de evaluación para la certificación de la seguridad informática, que deberán aplicar las empresas autorizadas para la certificación del sistema (FACE).

Así también se encuentran los Acuerdos siguientes:

1. *“Acuerdo de Directorio número 024-2007 Régimen Optativo Factura Electrónica “FACE” para la autorización, emisión, transmisión, conservación, almacenamiento y control de facturas y motas de*

³⁹ Datos recogidos en la página web de la Superintendencia de Administración Tributaria <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/noticias/32-tributarias/7522-facturaelectronica.html>.
Fecha de consulta: 24/02/2014

crédito y débito por medios electrónicos y el resguardo electrónico de copias de facturas, notas de crédito y débito emitidas en papel.

2. Acuerdo 08-2011

Se acuerda modificar al acuerdo de directorio 024-2007, que establece el régimen optativo factura electrónica "FACE" para la autorización, emisión, transmisión, conservación de facturas, notas de crédito y débito, emitidas en papel.

3. Acuerdo 31-2007

Modifica el acuerdo número 24-2007 emitido por el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, que contiene el régimen optativo factura electrónica FACE⁴⁰.

Al respecto, la **Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala** en el artículo 29 explica en la parte conducente: *“La Administración Tributaria está facultada para autorizar, a solicitud del contribuyente, el uso de facturas emitidas en cintas, por máquinas registradoras, en forma electrónica u otros medios, conforme lo que establece esta ley, siempre que por la naturaleza de las actividades que realice se justifique plenamente...⁴¹”*

El **Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala** en el artículo 98 “A” establece: *“Se determina que es atribución de la Administración Tributaria, establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas...⁴²”*

Y por último, la **Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala,**

⁴⁰ **Loc. cit.**

⁴¹ Congreso de la República de Guatemala. *Ley del impuesto al valor agregado y sus reformas.* Decreto número 27-92. Fecha de emisión: 09/04/1992. Fecha de publicación: 08/05/1992.

⁴² Artículo 98 “A” Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario.* Decreto número 6-91. Fecha de emisión: 09.01.1991. Fecha de publicación: 03.04.1991.

regula lo relativo a los documentos digitales y transmisión de los mismos por los medios electrónicos.

De lo anterior, se puede determinar que la legislación vigente en Guatemala regula debidamente lo relativo a la factura electrónica, así también a las empresas que sean autorizadas por la SAT para la emisión de facturas, notas de crédito, notas de débito y otros documentos electrónicos y esto a través de un Generador de facturas electrónicas los cuales se denominarán indistintamente como Emisores de Facturas Electrónicas o simplemente “EFACE”. La normativa vigente nacional ha establecido cómo la factura electrónica debe ser elaborada, los mecanismos por los cuales se genera y, las entidades que lo requieran deben justificar sus actividades ante la autoridad reguladora y encargada de autorizar las facturas electrónicas de acuerdo al Código Tributario guatemalteco, es la Administración Tributaria.

3.4. Características de la factura electrónica

Una de las características principales de la factura electrónica que menciona **Rubio Sanz, José**: *“Es la gestión informática del proceso de generación y el envío mediante un sistema de comunicaciones que conjuntamente permitan garantizar la autenticidad y la integridad del documento electrónico base de la factura y esta además sometida a ciertos requisitos legales por las autoridades tributarias de cada país, de forma de que no siempre es posible remitir electrónicamente las facturas, y, en este caso, se envía la factura impresa, por correo o mensajería⁴³”.*

Aránzazu Alcaide de la Fuente, establece: *“Las características de la factura electrónica:*

- a) Mejora la eficiencia, ya que disminuye la intervención manual.*

⁴³ Rubio Sanz, José. *Gestión del cobro de las operaciones de venta internacional*. España Club Universitario. 2008. 2ª edición. Pág. 249.

- b) *Ahorro de costos de impresión, papel, envío postal y almacenamiento. El proceso de e-facturación no requiere papel con lo que se reduce los costos consumibles, también se eliminan los espacios físicos de almacenamiento.*
- c) *Desaparecen los costes de correo postal o del servicio de mensajería.*
- d) *Simplificación y automatización de la gestión de envíos y de recepción, aportando por tanto mayor rapidez y rentabilidad.*
- e) *Eliminación de espacio físico para archivo. El archivo electrónico es más ágil y seguro.*
- f) *Disminución de tiempos de operación y de envío. Los clientes dispondrán de la factura en el mismo momento que se genera. El proceso garantiza la entrega de las facturas al 100% de los destinatarios.*
- g) *Mayor seguridad jurídica aportada por la necesaria firma electrónica certificada. Mejora la disponibilidad y fiabilidad de los datos: la e-firma dota de seguridad al proceso. Se permiten accesos simultáneos y validaciones remotas.*
- h) *Se facilitan los procesos de auditoría.*
- i) *Impulso de las políticas medio-ambientales y del desarrollo sostenible: eco-Factura⁴⁴”.*

Las características de la factura electrónica describen la importancia de su creación, proporcionando eficiencia en las transacciones, ahorro de costos, un documento que prueba una relación tributaria, propiedad de mercancías en

⁴⁴ Aránzazu Alcaide de la Fuente. *Relaciones comerciales por medios electrónicos*. Edición electrónica gratuita. México, 2009. Texto completo en: www.eumed.net/libros/2009b/556/ Fecha de consulta: 26.06.2013.

traslado por medios electrónicos, reducción de tiempos de gestión. Garantiza que toda información incorporada está protegida y que no puede ser alterada permitiendo la identificación del emisor y receptor del documento, es decir que todo esto la hace idónea para las relaciones comerciales a nivel interno de un país o internacional, que es ahí donde se benefician los comerciantes para agilizar sus transacciones. Lo que se trata conseguir con la factura digital es una gestión rápida y eficaz.

3.5. Firma electrónica

Hay que considerar en primer lugar la definición de firma *per se*, y así se refiere **Planiol y Ripert**, citados por **Esquivel Vásquez, Gustavo A.**, al definirla como: “Una inscripción manuscrita que indica el nombre de una persona que entiende hacer suyas las declaraciones del acto⁴⁵”.

Reyes Kraft, Alfredo Alejandro, considera que hay varias definiciones de firma electrónica pero admite que la más completa es la que establece la “Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL, por sus siglas en inglés), define la firma electrónica como: “*Firma electrónica se entenderá los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos e indicar que el firmante aprueba la información recogida en el mensaje de datos*⁴⁶”.

Arias Pou, María indica que: “La firma electrónica, como todo lo electrónico, se caracteriza primero por ser firma y segundo por ser electrónica, esto es, desarrollada por medios electrónicos. La firma, además de lo que supone

⁴⁵ Esquivel Vásquez, Gustavo A. “Praxis de la justicia fiscal y administrativa. Firma electrónica”. *Revista jurídica*. No 2. Año 2010. México: Investigación Jurídica – Técnico Profesional, en página web: <http://www.tjfa.gob.mx/investigaciones/abstfirmaelectronica.html>. Fecha de consulta: 11.07.2013. Pág. 43

⁴⁶ Reyes Kraft, Alfredo Alejandro. *La firma electrónica*. México. En página web “<http://www.razonypalabra.org.mx/libros/libros/firma.pdf>”. Fecha de consulta: 20.06.2013

gráficamente, es una manifestación de voluntad que compromete al firmante respecto de lo que figure en el documento al que va incorporada la firma⁴⁷”.

Por tanto, la firma electrónica es considerada como un grupo de datos almacenados en un documento, que identifica a los firmantes, certifica los datos que contiene, otorgando garantía de seguridad y autenticidad de los documentos presentados a la autoridad competente. Por el uso constante de los medios electrónicos surge la necesidad de crear un marco jurídico idóneo para regular la firma electrónica, así mismo los organismos internacionales sobre comercio internacional se dieron cuenta de la necesidad de regularlo y se elaboró la Ley Modelo de Comercio Electrónico, en base a esto Guatemala emite la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas el Decreto 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala, es una base legal para el uso de la firma electrónica avanzada, documentos electrónicos, el registro de prestadores de servicios de certificación. Cualquier entidad del estado podrá utilizar este servicio y realizar las actividades mercantiles.

3.6. Firma electrónica avanzada

El Decreto 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala *“hace referencia a la firma electrónica o firma electrónica avanzada, y establece los requisitos siguientes:*

- 1. Estar vinculada al firmante de manera única;*
- 2. Permitir la identificación del firmante;*
- 3. Haber sido creada utilizando los medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control;*

⁴⁷ Arias Pou, María. *Op.cit.*, Pág. 387.

4. *Estar vinculada a los datos a que se refiere, de modo que cualquier cambio ulterior de los mismos sea detectable⁴⁸.*

La **Ley de Firma Electrónica Avanzada de México** establece que: *“Es el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa⁴⁹”.*

La firma electrónica avanzada proporciona seguridad a las transacciones que efectúen los contribuyentes e identifica a los mismos, verifica si lo enviado no fue alterado o modificado, vincula al firmante con los datos del documento de manera exclusiva y de esa forma da certeza jurídica al documento transmitido por internet, y esto se logra a través de que la firma electrónica avanzada vincula al firmante de una manera única, permite identificar a la persona, no se le negará eficacia, validez o fuerza probatoria. Además para certificar lo anterior es necesario que la firma electrónica avanzada tenga un respaldo que garantiza su utilización por medio de una entidad prestadora de servicios de certificación, creando un dispositivo de seguro de creación de firma. El contenido electrónico tendrá el mismo valor jurídico que la firma manuscrita, con base al fundamento legal de la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

3.7. La notificación electrónica

La notificación es un medio por el cual se comunican a los interesados resoluciones recaídas en un trámite o en un asunto judicial, acto el en virtud del

⁴⁸ Congreso de la República de Guatemala *Ley para el reconocimiento de las comunicaciones y firmas electrónicas*. Decreto número 47-2008. Fecha de emisión: 19.01.2008. 23.09.2008

⁴⁹ Congreso de los Estados Mexicanos. *Ley de firma electrónica avanzada*. Fecha de publicación: 11.01.2012. <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/45.htm?s>. Fecha de consulta: 25.06.2013.

cual de acuerdo a las formalidades legales se hace saber una resolución judicial o administrativa. El avance tecnológico ha provocado que las notificaciones se puedan realizar a través de internet mediante un correo electrónico que el obligado tributario proporcionará a la Administración Tributaria. Mediante esta vía de comunicación hará saber al contribuyente una resolución, esta nueva forma de notificar garantiza eficiencia, celeridad y seguridad en las relaciones entre los particulares y la Administración Tributaria. Se comprende que la producción de los actos administrativos tributarios abarca la comunicación hacia los contribuyentes de cualquier diligencia o resolución, esto puede llevarse a cabo por una notificación electrónica que comunique el acto administrativo inmediatamente. El objetivo de la notificación es que los interesados se enteren de los actos de la autoridad tributaria.

3.8. Definición de notificación electrónica

Laguado, Giraldo sobre la notificación electrónica: *“En su acepción etimológica, notificación proviene de la voz notificare derivada de notus “conocido” y de facere, “hacer”, que en síntesis quiere decir hacer conocer. Este acto de hacer conocer información procesal relevante cuando la notificación es enviada por medios informáticos va a originar una serie de problemas jurídicos que creemos es necesario analizar desde el punto de vista del derecho informático aplicado a las actuaciones administrativas⁵⁰”.*

El Código Tributario de Guatemala en el artículo 127. Obligaciones de notificar establece: *“Toda audiencia, opinión dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos. También se notificará a las otras personas a quienes la resolución se refiera⁵¹”.*

⁵⁰ Laguado, Giraldo. *Actos administrativos por medios electrónicos*. Colombia: 2003, en página web: http://www.javeriana.edu.co/juridicas/pub_rev/documents/89-128.pdf. Fecha de consulta: 12.07.2013

⁵¹ Congreso de la República de Guatemala. *Código tributario*. **Op.cit., Artículo 127.**

El Código Tributario de Nicaragua establece en su artículo 84 respecto de la notificación: *“La notificación es requisito necesario para que el contribuyente se dé por enterado de los actos que emanan de la Administración Tributaria, cuando estos produzcan efectos individuales⁵²”*.

Se puede concluir que la notificación electrónica tiene como objetivo principal, comunicar a una de las partes dentro de un proceso, las resoluciones o actos emitidos por la autoridad competente, a través de las herramientas tecnológicas establecidas, siendo estas cada vez más frecuentes por la celeridad y rapidez para informar, hace constar la fecha y hora de la resolución emitida, en este sentido a partir del conocimiento por parte del contribuyente la notificación surte los efectos legales correspondientes. En el caso de la legislación guatemalteca, las notificaciones electrónicas deben comunicarse por correo electrónico para aquellos contribuyentes que lo soliciten y hubieren establecido la dirección electrónica para el efecto, así también la Administración Tributaria deberá conservar el mensaje el cual contiene la notificación de envío y recepción. Según el artículo 133 del Código Tributario del Congreso de la República de Guatemala, reformado por el artículo 53 del Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República⁵³.

3.9. Clases de notificación en el procedimiento administrativo tributario

El Código Tributario de Guatemala en los artículos 127 a 129 se refiere a las clases de notificaciones dentro del procedimiento administrativo tributario.

Artículo 129: *“Las notificaciones se harán según el caso:*

⁵² La Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. *Código Tributario*. Ley Número 562. La Gaceta número 227 del 2005. <http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/d0c69e2c91d9955906256a400077164a/ede7f16a7db78776062571a1004f84fd>. Fecha de consulta: 25.06.2013.

⁵³ Artículo 53 del Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República.

- a) *Personalmente*
- b) *Por otro procedimiento idóneo*⁵⁴”

Es necesario hacer referencia a la forma de notificar según el artículo 133 del **Código Tributario de Guatemala** en la parte conducente: “...*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*⁵⁵”.

Según artículo 20 del **Decreto número 03-2004** que reforma el artículo 133, del Código Tributario de Guatemala el cual queda así: “*La Administración Tributaria, podrá notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informen los contribuyentes o responsables o que les establezca la Administración Tributaria, lo que se acredita con el aviso o constancia de recepción o entrega que demuestre que la notificación fue recibida o entregada en la dirección electrónica del contribuyente o responsable. Una vez recibido ese aviso o constancia por medios electrónicos, el Empleado de la Administración Tributaria a cuyo cargo esté la notificación debe imprimirlo en papel y agregarlo al expediente correspondiente, lo que servirá de prueba de que la notificación fue efectuada*⁵⁶”.

El Código Tributario de Nicaragua establece en el artículo 84 las formas de notificación, en la parte conducente: “...*Por medio de sistemas de*

⁵⁴ ***Ibid.*, Artículos 127-129.**

⁵⁵ ***Ibid.*, Artículo 133.**

⁵⁶ Congreso de la República de Guatemala. *Reformas al código tributario*. Decreto 03-2004. Fecha de emisión: 01.07.2004. fecha de publicación: 14.01.2004.

telecomunicación ordinaria, por computación, electrónicos y similares, siempre que los mismos permitan confirmar la recepción⁵⁷”.

El Código Tributario del El Salvador en su Título IV procedimientos tributarios, Capítulo I, Notificaciones, artículo 165 en su parte conducente indica que: *“Todas las actuaciones de la Administración Tributaria deberán notificarse... los medios a través de los cuales pueden realizarse las notificaciones de las actuaciones de la administración tributaria son:*

- a) *Personalmente*
- b) *Por medio de esquila*
- c) *Por medio de edicto*
- d) **Por medio de correo electrónico o correo certificado**
- e) **Por otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptible.**
- f) *Publicación en el diario oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional⁵⁸”.*

Las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria dentro de los procesos deben comunicarse por las distintas formas que establece la ley, siendo una de las más importantes el correo electrónico, que permite informar a los particulares de cualquier acto administrativo tributario con rapidez y seguridad.

⁵⁷ La Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. *Código Tributario*. Ley Número 562. **Op.cit., Artículo 84.**

⁵⁸ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. *Código tributario*. Decreto Número 230 y sus modificaciones. Fecha de emisión: 14/12/2000. Fecha de publicación: 22/12/2000, en página web: <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/codigo-tributario>. Fecha de consulta: 16.06.2013

3.10. El correo electrónico

Es un servicio gratuito que cualquier persona puede tener a través de internet, mediante un usuario y contraseña, permite enviar y recibir mensajes, archivos de forma inmediata a través de sistemas electrónicos de comunicación. Su función principal es informar, ya que sus características principales son, las ser un medio eficaz y económico para la transmisión de información entre personas y, la comunicación es inmediata, de igual manera su recepción, no importando donde se encuentren los usuarios.

Principalmente en las actuaciones administrativas tributarias, el correo electrónico se utiliza para notificar cualquier actuación de las entidades del Estado. La Administración Tributaria al momento de emitir una resolución la notificará al contribuyente por medio de una dirección electrónica habilitada para el efecto, por el sujeto pasivo en donde se le comunicará dicha actuación, la cual surtiría efectos legales desde su conocimiento.

Casanovas, M., define el correo electrónico de la siguiente forma: *“Es una aplicación de comunicación asincrónica en línea, basada en la transmisión de un texto que permite adjuntar al mensaje, archivos de cualquier formato digital⁵⁹”*.

Consentido, Guillermo Rafael, se refiere al correo electrónico así: *“Otorgada la validez jurídica al procedimiento de firma digital, la aplicación inmediata a las notificaciones judiciales será tan posible como sea la implantación de los sistemas que permitan administrarla⁶⁰”*.

Por lo anterior, podemos mencionar que el correo electrónico es el medio por el cual se le hace saber al contribuyente sobre cualquier acto tributario. Los autores

⁵⁹ Casanovas, M. “El correo electrónico como medio de aprendizaje lingüístico”, en *Revista Jurídica*. N° 30, mayo/septiembre 2010. Colombia: Fundación Universitaria Católica. Universidad Católica del Norte. Pág.45.

⁶⁰ Consentido, Guillermo Rafael. “Aplicación de la firma digital en el ámbito de la justicia”. En página web www.sup-trib.delsur.gov.ar. Fecha de consulta: 22.06.2013

coinciden que es una aplicación electrónica en donde se envían y reciben mensajes a cualquier persona, y en el caso de actuaciones administrativas tributarias al contribuyente. Esta herramienta ha colaborado a que las notificaciones sean comunicadas inmediatamente, permitiendo la celeridad y rapidez procesal que se busca en todo proceso administrativo tributario. La tecnología es un vehículo por el cual las diferentes entidades estatales utilizan para comunicar a los ciudadanos información de interés y personal de determinados actos que involucran a la sociedad, a través claro, de un correo electrónico personal.

3.11. La presentación y el pago de declaraciones tributarias por internet

Existen medios para efectuar las declaraciones tributarias los cuales están definidos en la legislación tributaria, en este capítulo se indicará los documentos que pueden ser enviados por vía electrónica y los pagos que podrán realizarse por la misma vía, estos son estados financieros, sus anexos o cualquier información que estén obligados a proporcionar conforme la ley por la vía electrónica, con el único interés de recaudar y captar los recursos de los contribuyentes, así también la oportunidad de no acudir a la Administración Tributaria o las entidades autorizadas para el efecto, ahorrando tiempo, es un proceso moderno que ha implementado el Estado a todo particular que deba declarar y pagar impuestos ante la autoridad tributaria.

El Código Tributario de Guatemala, en el artículo 105 se establece que los documentos que podrán ser transmitidos en vía electrónica son: *“Las declaraciones, estados financieros, sus anexos o cualquier información que estén obligados a proporcionar conforme a la ley, por vía electrónica o en medios distintos al papel, cuya lectura pueda efectuarse utilizando dispositivos electrónicos⁶¹”*.

⁶¹ Congreso de la República de Guatemala. *Código tributario. Op.cit., Artículo 105.*

Deben cumplirse ciertos requisitos que establece la ley tributaria y cito el artículo 105 del **Código Tributario de Guatemala** en su parte conducente.

“Dichos medios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- 1. Que indique 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 sólo él deberá conocer y utilizar. La utilización de esta clave vinculará al sujeto pasivo al documento y lo hará responsable por su contenido.*
- 2. Que aseguren la integridad de la información, de forma que no pueda hacerse ninguna alteración posterior de los datos consignados en la declaración, anexo o información presentada.*
- 3. Que la administración tributaria entregue al sujeto pasivo una constancia de recepción de la declaración, anexo o información, en forma física o electrónica.*

La administración tributaria establecerá los procedimientos y formalidades a seguir para la presentación de las declaraciones, estados financieros, anexos e información 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.

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 las Administración Tributaria⁶²”.

En la **Resolución del Directorio de la SAT 230-2001 –Régimen Optativo de Presentación Electrónica “BancaSAT”** en el artículo 1. Denominación. “Se establece un régimen optativo de presentación de declaraciones juradas y de pagos mediante un sistema de transferencia electrónica de datos, el cual operará con la intervención de la entidades bancarias que, previa autorización de la SAT, pongan a disposición de los contribuyentes este servicio. El régimen se denominará BancaSAT y utilizará procedimientos orientados al auto-servicio apoyándose en sistemas informáticos basados en tecnología orientada a Internet⁶³”.

Y, en la **Resolución DIR-SAT-459-2001 – Anexos de las declaraciones electrónicas** establece:

“PRIMERO: *Cuando los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria utilicen el Régimen Optativo de Presentación Electrónica “BANCASAT”, los anexos o documentos de soporte que por disposición legal o reglamentaria deban*

⁶² Congreso de la República de Guatemala. *Código tributario. Op.cit., Artículo 105.*

⁶³ Resolución del Directorio 230-2001 El Secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria CERTIFICA: que ha tenido a la vista la Resolución de Directorio No.230-2001, emitida en la Sesión del Directorio de fecha jueves 26 de abril de dos mil uno, documentada en el Acta No 26-2001.

acompañar a las mismas, deberán presentarse igualmente en forma electrónica conforme los mecanismos de dicho régimen.

SEGUNDO: *Los originales de los anexos o documentos de soporte de las declaraciones juradas y de pagos que se presenten mediante el Régimen Optativo de Presentación Electrónica “BANCASAT”, deben permanecer en poder de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, por el plazo legalmente establecido y deben exhibirse o presentarse a requerimiento de la Administración Tributaria⁶⁴.*

De acuerdo a la **Resolución del Directorio 610-2002** Obligaciones de utilizar medios electrónicos para contribuyentes con sistema de cómputo, se resuelve:

“PRIMERO: *Los sujetos pasivos que poseen o disponen de una computadora deben utilizar exclusivamente formularios electrónicos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*

...TERCERO: *Al utilizar formularios electrónicos, los anexos o documentos de soporte que por disposición legal o reglamentaria se deban acompañar a las declaraciones, deben permanecer en poder de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, por el plazo legalmente establecido y deben exhibirse o presentarse a requerimiento de la Administración Tributaria⁶⁵.*

Las declaraciones por medios electrónicos se han implementado para todo contribuyente obligado a presentarlas, cumpliendo con los requisitos establecidos en la ley, mediante un sistema informático para la presentación electrónica. La Administración Tributaria ha aumentado paulatinamente este proceso para utilizar la tecnología, este sistema permite superar los tiempos de envío, agiliza y facilita

⁶⁴ El Secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria CERTIFICA: que ha tenido a la vista la Resolución de Directorio No.459-2001. emitida en la Sesión del Directorio de fecha jueves 5 de julio de dos mil uno. documentada en el Acta No 43-2001

⁶⁵ El Secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria CERTIFICA: que ha tenido a la vista la Resolución de Directorio No.610-2002. emitida en la Sesión del Directorio de fecha jueves cinco de septiembre del año dos mil dos. documentada en el Acta No 075-2002.

en mayor medida a los particulares el cumplimiento de sus obligaciones y sobre todo, permite el acceso de los ciudadanos a los servicios públicos, regula la forma del pago de impuestos a través de las entidades financieras en línea. A través de este procedimiento de presentación de declaraciones y pagos de forma electrónica al contribuyente le resulta más cómoda su presentación. Es por ello que la Administración Tributaria se ve en la necesidad de promover los medios electrónicos para el desarrollo de su actividad y competencias, incluyendo al contribuyente que se relacione con los medios informáticos, respetando las garantías y requisitos establecidos en cada procedimiento. En este sentido el Código Tributario del Congreso de la República de Guatemala regula los supuestos y condiciones en que los contribuyentes deban presentar las declaraciones y pagos por los medios electrónicos, también documentos electrónicos que sean requeridos para el efecto, no olvidando que existen otros medios por los cuales el obligado tributario presenta sus declaraciones, como lo es el documento en papel, y esto es una desventaja, porque al utilizar los medios electrónicos se acortan los tiempos en la presentación física de las declaraciones. Es un avance importante en la actualidad, disminuye una presión tributaria indirecta, favoreciendo al particular porque es un sistema más cómodo de tramitación de las declaraciones y pagos.

CAPÍTULO 4

SERVICIOS ELECTRÓNICOS TRIBUTARIOS

Un servicio es conocido como aquel conjunto de actividades que buscan resolver las necesidades de un cliente. En los servicios electrónicos tributarios lo fundamental es proporcionarle al contribuyente las herramientas necesarias para que cumpla una obligación, estas actividades incluyen rapidez en la consulta, verificación de la presentación de las declaraciones, datos de identificación y la diversidad de aplicaciones que el usuario deberá acceder a través de la página web establecida por la Administración Tributaria. Los servicios electrónicos que

ofrece la autoridad tributaria deben ir acompañado de un novedoso régimen jurídico el cual le facilite a los particulares la utilización masiva de la tecnología tributaria.

Díaz Martínez, Jesús se refiere a la E-administración tributaria: *“La asunción de los anteriores objetivos ha provocado que, en la actualidad, y de modo progresivo, los trámites ante la Administración Tributaria se puedan realizar a través de medios telemáticos. En este sentido, la nueva Ley General Tributaria de España aborda, por primera vez de modo general, la regulación del uso de las nuevas tecnologías en su aplicación a las relaciones entre la Administración Tributaria y los ciudadanos⁶⁶”.*

Thompson Chacón, Eric y Ronald Garita López, indican que: *“La visión básica de una Administración Tributaria moderna es la de una administración capaz de inducir el cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes dentro de un ambiente de respeto a los derechos y garantías de estos, de modo que cada uno pague lo que le corresponde de acuerdo con la Constitución y las leyes, ni más, ni menos. En esta dirección, la “Administración Tributaria debe fundamentarse en dos grandes pilares: el servicio al contribuyente y el control tributario. Mediante el primero, se facilita el cumplimiento voluntario, haciendo fácil el contacto del contribuyente con la Administración para que este se inscriba, declare correctamente, pague y obtenga devoluciones oportunamente y suministre y obtenga información de calidad⁶⁷”.*

Los servicios electrónicos que presta la Superintendencia Administración Tributaria (SAT) deberán cumplir ciertos requisitos necesarios para el efectivo

⁶⁶ Díaz Martínez, Jesús. “La factura electrónica en España. Un nuevo escenario en el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes”. No 26, julio 2010. España. Universidad de Murcia. Pág. 535.

⁶⁷ Thompson Chacón, Eric y Ronald Garita López. *El desempeño de las agencias de administración tributaria y de las aduanas en Centroamérica*. UCI, Universidad para la Cooperación Internacional. Costa Rica 2005, en web: http://www.asies.org.gt/sites/default/files/articulos/publicaciones/tomo04_01_agencias_de_administracion_tributaria.pdf. Fecha de consulta: 10.07.2013.

cumplimiento de las obligaciones tributarias, la SAT proporciona diversidad de servicios a través de la página web www.sat.gob.gt.⁶⁸ En este capítulo se abordarán los servicios que comúnmente utilizan los contribuyentes:

4.1. E-SAT

La **Superintendencia de Administración Tributaria**⁶⁹ se refiere a los servicios electrónicos que presta como **e-SAT**.

“Desde consultar el calendario tributario o verificar la presentación de una declaración, hasta consultar sus datos personales y declaraciones presentadas ante la Administración Tributaria o acceder a aplicaciones web de la SAT, puede ser realizado desde cualquier lugar, en cualquier momento, sin los inconvenientes de tener que movilizarse a una oficina o agencia Tributaria.

Algunos servicios son de acceso público y pueden ser accedidos desde el menú del portal en la opción e-SAT, estos van desde consultar el calendario tributario hasta verificar si una declaración ya fue recibida en la SAT.

Otras aplicaciones requieren ingresar con usuario y contraseña por medio del enlace "Ingresar" colocado en la parte superior del Portal. Esta aplicaciones incluyen e-Servicios, SAQB'E, Pago con Tarjeta, Registro de Imprentas, por mencionar las más utilizadas⁷⁰”.

4.2. Auto consultas de impuestos

La página web de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) consigna: *“Dentro de este servicio puede encontrar consultas automáticas que le*

⁶⁸ Datos recogidos en página de la Superintendencia de Administración Tributaria. <http://www.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/noticias/32-tributarias/6508-iquis-una-factura-eletra>.

Fecha de consulta: 15.06.2013.

⁶⁹ **Loc. cit.**

⁷⁰ **Loc. Cit.**

permiten verificar las declaraciones presentadas de tributos internos o de importación, validación del Número de Identificación Tributaria (NIT), número de resolución de facturas que le extiendan y realizar cálculo de sus multas e intereses de los pagos extemporáneos y rectificaciones. Además esta incluye las siguientes operaciones electrónicas⁷¹:

1) Verificación de declaraciones

En esta consulta de las declaraciones deberá ingresar el NIT del contribuyente y seleccionar el tipo de búsqueda, que podrá ser un formulario o una declaración.

2) Autoliquidación

En este verificador se ingresa lo siguiente, llenar los campos de la autoliquidación por ejemplo, el número de NIT, el número del formulario, el período, el valor, la fecha, y un código para verificar. El sistema lo que permite es el cálculo actual o proyectado de las sanciones a pagar como lo pueden ser, presentación y pago extemporáneo y rectificaciones.

3) Verificador de facturas

En este tipo de consulta, debe llenarse una serie de campos, como por ejemplo, el NIT del emisor, tipo de documento, que en este caso es la factura, número de serie, número de documento, y se procede a verificar, como resultado se obtiene si la SAT emitió alguna resolución de autorización de impresión de facturas.

4) Imprentas inscritas en Registro Fiscal de Imprentas (RFI)

El servicio se divide en: consulta por NIT y por región nacional. Se obtiene información relacionada con las imprentas registradas y una guía de cómo llenar un formulario del RFI para imprentas, con la inscripción de imprentas, solicitud de autorización de documentos, informes de servicios de impresión y por último la anulación de resolución de autorización de impresión de documentos.

⁷¹ Datos recogidos en página de la Superintendencia de Administración Tributaria. <http://www.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/noticias/32-tributarias/6508-iquis-una-factura-eletra>. Fecha de consulta: 21.06.2013.

5) Actividades económicas

Aquí se describe el tipo de actividades económicas que realiza Guatemala en materia agrícola, ganadería, caza y silvicultura, cultivos, ganado, pesca, extracción de carbón y minerales, elaboración de productos alimenticios, elaboración de azúcar, fabricación de productos textiles, etc.

6) Tasas e intereses

Se proporcionan las tasas de interés que establece la Junta Monetaria para cada semestre del año; la tasa de mora, la cual está al 0.0005 por millar, de acuerdo al Código Tributario en el artículo 92. Existen dos tablas, la primera consta de tasas de interés y la otra tasa por mora, con la respectiva descripción de cada período de vigencia y el porcentaje de la tasa, de los intereses y de la mora.

7) Consulta NIT de pequeño contribuyente

En esta consulta sólo hay que identificar el NIT del contribuyente y proceder a la búsqueda. La información que proporciona es sobre los requisitos para ser inscrito como pequeño contribuyente y el rango de ingresos.

8) Consulta NIT de productores (agropecuarios, artesanales y productos reciclados) inscritos en la SAT.

Búsqueda por NIT del productor y descripción del mismo.

9) Consulta de morosidad en pago de impuesto sobre circulación de vehículos

En la búsqueda debe proporcionarse el NIT y código. Permite verificar si un determinado contribuyente presenta mora en el pago del impuesto sobre vehículos.

10) Consulta emisores de facturas electrónicas autorizados

Es información respecto del emisor de facturas electrónicas el cual deberá proporcionar el NIT para obtener la información solicitada.

11) Hoja de cálculo de ISR

Aquí se proporciona toda la información sobre el Impuesto sobre la Renta, ingresando los datos en un formulario electrónico y calcular el monto a pagar.

4.3. Auto consultas de vehículos⁷²

La web de la Superintendencia de Administración Tributaria también incorpora un sistema electrónico en el cual agrupa todos los rangos de búsqueda para los vehículos, y cabe mencionar que los divide según la región del país.

1) Impuesto de circulación

Esta consulta se podrá verificar sobre el impuesto que debe pagar el propietario del vehículo del año que se necesite, por ejemplo para su verificación se deberán llenar los siguientes campos: Ingreso de datos, NIT, uso y número placa. Se obtiene descripción del vehículo y el monto a pagar del impuesto de circulación.

Es necesario mencionar que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de Guatemala también ha implementado servicios electrónicos que ayudan al contribuyente a cumplir sus obligaciones. Los accesos más importantes de estos servicios son:

a) El Asistente de PlanIVA@SAT

Este es un programa que ayuda al contribuyente a crear su planilla del IVA. Este es un programa que se debe instalar en una computadora. Se ingresan las facturas que se adquirieron por compra de bienes y servicios durante el año, se genera un archivo que debe enviarse a través del portal electrónico www.sat.gob.gt. Este programa revisa los datos consignados y si existiera un error en la presentación de la planilla IVA, le notifica al contribuyente en que consiste y como solucionarlo inmediatamente, para su posterior envío.

⁷²

2) Multas de EMETRA

La consulta redirecciona al sitio web de la Municipalidad de Guatemala, para verificar si hay alguna multa por tránsito.

3) Multas de EMIXTRA

La consulta redirecciona al sitio web de la Municipalidad de Mixco para verificar si hay alguna multa por tránsito.

4) Multas de Villa Nueva

La consulta redirecciona al sitio web de la Municipalidad de Villa Nueva, para verificar si hay alguna multa por tránsito.

5) Multas de Santa Catarina Pinula

La consulta redirecciona al sitio web de la Municipalidad de Santa Catarina Pinula, para verificar si hay alguna multa por tránsito.

4.4. Autoconsultas de aduanas

En este servicio puede encontrar consultas automáticas que le permiten verificar el impuesto de importación de vehículos, las pólizas de importación, las importaciones por productos, consultas del Formulario Único Aduanero Centroamericano (FAUCA) y de la Declaración Electrónica de Tránsito Internacional e-DTI.

4.5. BancaSAT

BancaSAT, es el sistema de presentación y pago de tributos en forma electrónica, que opera a través de los bancos autorizados por SAT, utilizando los servicios de banca en línea.

La propia web de la SAT lo define como: *“Un sistema de declaración y pago de impuestos que opera en Internet a través de los bancos autorizados por la SAT.*

Además, el banco y la SAT confirman al contribuyente a través de una notificación por e-mail la presentación y pago de su declaración. Por medio de BancaSAT puede pagar tributos internos y de comercio exterior (póliza electrónica)⁷³”.

BancaSAT, es una herramienta por la cual la Administración Tributaria deja a disposición del contribuyente la opción, mediante un contrato de adhesión bancario, con las entidades autorizadas para el efecto, por la cual el contribuyente podrá realizar los pagos correspondientes.

4.6. eServicios

E-Servicios es una aplicación de auto-consulta de información, en la cual los contribuyentes pueden verificar su información en el Registro Tributario Unificado, ver sus declaraciones de impuestos internos y de comercio exterior, verificar los vehículos que tienen registrados en la SAT, otras consultas del área de aduanas y bitácora de consultas efectuadas.

4.7. Consultas aduanas

a. eFAUCA

Su función principal es la de facilitarle al contribuyente las actividades relacionadas a la importación a Guatemala de mercancías originarias del área centroamericana que se declaren en un Formulario Único Aduanero Centroamericano (FAUCA), relativo al pago anticipado de los tributos que gravan la importación.

b. eDTI

Tiene como objetivo eliminar la doble digitación de la Declaración de Tránsito Internacional (DTI), mediante la transmisión electrónica anticipada al sistema de la SAT, por las empresas de transporte o las instituciones autorizadas para el efecto.

⁷³ **Loc. Cit.**

Se hará referencia a los diferentes servicios tributarios electrónicos más importantes de los siguientes países: Costa Rica, Honduras, El Salvador, México, España, Argentina y Nicaragua, encargados de la recaudación y fiscalización de los tributos:

En **Costa Rica** los servicios tributarios más importantes que presta a través de internet sobre las declaraciones de pago de impuestos, inscripciones etc., se le denomina:

1) TribuNet⁷⁴

En este servicio la página web de la Dirección General de Tributación pone a disposición del contribuyente opciones en internet para cumplir sus obligaciones tributarias. Se hará un breve análisis sobre cada servicio que presta la Dirección General de Tributación a través de TribuNet:

“La inscripción como contribuyente: A través de esta opción en línea el contribuyente se inscribe en el Registro Único Tributario de Costa Rica, el servicio es únicamente para contribuyentes o representantes legales.

Modificación de datos registrados: Permite al contribuyente modificar los datos registrados anteriormente al Registro Único Tributario, estos cambios podrá llevarlos a cabo por la vía electrónica.

Elaborar declaraciones de impuestos y recibos de pago: Un programa donde el contribuyente elabora diferentes tipos de formularios del pago de impuestos con sus respectivos recibos.

⁷⁴ Datos recogidos en página de Ministerio de Hacienda <https://www.hacienda.go.cr/> . Fecha de consulta: 28.06.2013

Presentar declaración en programa DECLAR@7: En esta opción el contribuyente podrá presentar las declaraciones correspondientes de los tributos, genera un archivo para después ser enviado por internet.

Registrarse en factura electrónica: Previo a emitir facturas electrónicas el emisor debe registrarse y cumplir con los requisitos esenciales de la factura electrónica, y los comprobantes que emita sino han sido autorizados no tendrán validez.

Consulta de registro de facturación electrónica: Es un listado en el cual se puede consultar todos aquellos emisores-receptores, receptores-no emisores o proveedores de facturas electrónicas.

Consulta de valores fiscales de vehículos y pago de impuestos⁷⁵: Esta consulta permite ver el valor fiscal del vehículo y el detalle del mismo así como el pago del impuesto a pagar.

Los servicios que presta la **Dirección Ejecutiva de Ingresos DEI⁷⁶** de **Honduras** a través de internet son:

“La elaboración de declaraciones juradas: Esta opción le permite al contribuyente generar un archivo electrónico de sus declaraciones tributarias, declaraciones juradas y recibos oficiales de pagos elaborados en el sistema.

Realizar trámites del Registro Tributario Nacional (RTN): A través de esta opción el contribuyente podrá adquirir los formularios por medio de la página web del DEI para su posterior registro.

⁷⁵ **Loc. cit.**

⁷⁶ Datos recogidos en página de la Dirección Ejecutiva de Ingresos. **Op. cit.**

Solicitar constancias”: A través de este servicio el contribuyente obtiene constancias de las obligaciones tributarias ya canceladas.

En **El Salvador**, los servicios que presta en materia tributaria a través del Ministerio de Hacienda ofrece al contribuyente los siguientes servicios: *“En primer lugar existe el DET, es una herramienta para elaborar declaraciones e informes tributarios que puede ser impresa o declararla en línea. Este consiste en un archivo que se debe instalar en la computadora. También tienen los servicios más demandados que así le llaman, haciendo referencia tanto para el ciudadano, la empresa, y consisten en:*

Consulta del estado de la devolución del impuesto sobre la renta: Aquí le permite al contribuyente saber en qué fase se encuentra el proceso de devolución del impuesto.

Pago a la Dirección General de Aduanas DGA: En este servicio que le ofrecen al contribuyente es el pagar los derechos arancelarios a las importaciones, cancelar tasas, multas, etc. El pago puede ser en línea.

Presentación de informes/ declaraciones y pagos de impuestos en línea: El servicio es para presentar las declaraciones e inmediatamente realizar el pago del impuesto.

Reposición del Número de Identificación Tributaria (NIT) para personas naturales”⁷⁷: Mediante el internet el usuario podrá solicitar que le sea restituido el número de NIT.

En el caso de **México** el **Servicio de Administración Tributaria SAT**⁷⁸ indica que proporciona a sus contribuyentes una gama de servicios electrónicos

⁷⁷ Datos recogidos en página del Ministerio de Hacienda del El Salvador <http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ciudadano>. Fecha de consulta: 12.07.2013.

⁷⁸ Datos recogidos en página de Servicio de Administración Tributaria de México. **Op. Cit.**

tributarios, que ha implementado para la recaudación y fiscalización tributaria. La oficina virtual ofrece los siguientes servicios:

“Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC): El servicio lo que realiza es una pre-inscripción en el (RFC) a través de internet y se concluye acudiendo a un módulo de asistencia para finalizar la inscripción.

Verificación del Comprobante Fiscal Digital (CFDI): Este servicio brinda al contribuyente la opción de verificación del comprobante fiscal a través de internet y si fue autorizado por el SAT.

Declaraciones y pagos: Este es un servicio que presta el SAT, para que los contribuyentes presenten sus declaraciones, y efectúen el pago a través de la página web del banco asociado.

Devoluciones y compensaciones: Esta consulta se puede realizar a través de internet por medio de un formato digital de devoluciones en donde se elabora la solicitud, para su envío con la firma electrónica avanzada.

Firma electrónica avanzada (FIEL): En este servicio lo que ofrece es la obtención de la firma electrónica avanzada completando los requisitos solicitados.

Notificaciones”: A través de este servicio el contribuyente tendrá conocimiento de las notificaciones que se publican en la página web del Servicio de Administración Tributaria.

En España la Agencia Tributaria⁷⁹ presta los siguientes servicios:

⁷⁹ Datos recogidos en página de la Agencia Tributaria de España <http://www.agenciatributaria.es/>.
Op. Cit.

“Pago de impuestos: Es una opción que el contribuyente utiliza para realizar pagos de impuestos en línea, el pago puede efectuarse mediante cargo a cuenta o por tarjeta de crédito. Inmediatamente se confirma la transacción por medio de la firma electrónica y posteriormente se envía el formulario.

Certificado electrónico: Este certificado su función principal es identificar al contribuyente el cual ha adquirido una firma por una entidad autorizada denominada como un prestador de certificados, que además proporciona una clave de acceso privada, para realizar los procesos de firma o cifrado. Este documento electrónico es firmado por la entidad que presta el servicio que asocia los datos con la firma, y así el firmante puede ser identificado.

Presentación electrónica de declaraciones: Con esta opción se presentan las declaraciones tributarias, los modelos para presentarlas, puede hacerse desde cualquier lugar en donde se encuentre el contribuyente, antes debe instalarse un programa que proporciona la Agencia Tributaria. Podrán enviarse las declaraciones de forma individual a través de un fichero o bien en un formulario en línea a través de un certificado electrónico.

Servicio de notificaciones electrónicas: Este servicio es interesante ya que la Agencia Tributaria pone a disposición de una persona física o jurídica un servicio de notificaciones gratuitas mediante una dirección de correo electrónico.

Recursos, reclamaciones, otros procedimientos de revisión y suspensiones”: Mediante este servicio se podrán plantear por internet los siguientes recursos, de Reposición y Reclamación Económico-Administrativa, Rectificación, Tercerías, Procedimientos Especiales de revisión.

Es un avance tecnológico importante lo que realiza la Agencia Tributaria de España, al implementar en su página web los recursos de impugnación contra

actos relacionados con la gestión tributaria, debidamente regulado cada procedimiento para interposición de los recursos de impugnación.

En Argentina la **Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)**⁸⁰, divide sus funciones de conformidad con sus federaciones y proporciona los siguientes servicios:

“Declaraciones Juradas (DDJJ) y pagos: Esta opción le permite al contribuyente presentar declaraciones juradas y de pagos a través de los medios electrónicos, el usuario además deberá acceder con su usuario y contraseña.

Nuevo, Volante Electrónico de Pago (VEP) consolidado, para cancelar, mediante transferencia electrónica de fondos, varias obligaciones en forma simultánea”: Es una opción nueva que implementó la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) el cual el procedimiento que efectúa el contribuyente consiste en cancelar varias obligaciones tributarias simultáneamente mediante un pago electrónico.

En Nicaragua la **Dirección General de Ingresos**⁸¹ ofrece los siguientes servicios:

“Declaración en línea de impuestos: A través de este sistema en línea el contribuyente mediante un formulario electrónico ingresará sus declaraciones y de forma inmediata se genera una Boleta de Información de Trámite (BIT) donde se indicará el saldo que deberá pagar por medio de la red bancaria.

Pago en la red Bancaria: La ventanilla electrónica genera una Boleta de Información del Trámite y está le indicará el pago a realizar al banco asociado.

⁸⁰ Datos recogidos en página de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) <http://www.afip.gob.ar/genericos/presentacionElectronicaDDJJ/>. **Op. Cit.**

⁸¹ Datos recogidos en la Dirección General de Ingresos de Nicaragua <https://dgi.gob.ni/>.
Fecha de consulta: 09.07.2013

Sistema Automatizado de Informes de Retenciones e Impuesto al Valor Agregado (SAIRI)”: Mediante este sistema se elabora un informe de retenciones y un detalle del crédito fiscal, el usuario debe estar autorizado por el sistema (SAIRI), y así tener acceso a la ventanilla tributaria.

Se puede concluir de lo anterior, que el avance tecnológico ha provocado que las Administraciones Tributarias se modernicen y busquen alternativas hacia las exigencias de un mundo globalizado, implementando procesos electrónicos que facilitan el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El contribuyente al darse cuenta que la tecnología crea nuevos procesos en donde anteriormente estaba acostumbrado a realizarlo de distinta forma, ahora lo lleva a cabo a través de los medios electrónicos que le ofrecen ahorro en tiempo y economía. Los países en la actualidad han modificado sus sistemas jurídicos con la intención de adecuarse a las nuevas tendencias tecnológicas y así cumplir con sus funciones debidamente establecidas en la ley. La legislación debe incorporar aspectos sustanciales en donde el particular pueda obtener información respecto al funcionamiento de los servicios electrónicos que presta la Administración Tributaria.

CAPÍTULO 5

COMERCIO ELECTRÓNICO

5.1. Aspectos generales

En un mundo globalizado en donde todas las actividades empresariales y de comercio buscan una reducción de costos, mejorar sus productos y servicios, reducir el tiempo de entrega, que las transacciones comerciales sean inmediatas y seguras, facilitando la comunicación entre los comerciantes, a consecuencia ha surgido el comercio electrónico o conocido como *e-commerce*. En la actualidad donde el fenómeno de la tecnología ha cambiado las relaciones entre el contribuyente (comerciante) y la Administración Tributaria, manifestando

problemas tributarios y requiriendo sistemas jurídicos para adecuarse a las nuevas tendencias tecnológicas donde el particular busca información y asistencia sobre los procesos a través de internet. Los fenómenos económicos se han vuelto más complejos y esto lleva a la modernización de las actividades comerciales y tributarias, crea desafíos que legislación debe enfrentar en todos los aspectos del comercio electrónico. El comercio tradicional ha cambiado, lo que antes se realizaba en plazos largos, ahora se llevan a cabo en tiempo real, es decir, al instante, en el momento, las transacciones se llevan a través de internet donde los comerciantes voluntariamente se comprometen por medio de contratos electrónicos y establecen sus cláusulas y las formas de resolución de conflictos en caso existiera incumplimiento por alguna de las partes. A continuación se darán definiciones sobre lo que es comercio electrónico.

Scotti, Luciana se refiere al comercio electrónico como: *“Uno de los principales motores de la era digital y de la nueva economía es, sin dudas, el comercio electrónico o e-commerce (electronic commerce), que afecta directa o indirectamente importantes aspectos jurídicos: la publicidad registral, las marcas y patentes, la oferta, la aceptación, al ejecución y la extinción de contratos, los derechos de consumidores, el derecho aduanero e impositivo, el transporte, los delitos informáticos, la responsabilidad extracontractual emergente en este nuevo espacio, entre otros⁸²”*.

La Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala, hace referencia al comercio electrónico en el artículo 2 y explica que: *“Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de una o más comunicaciones electrónicas o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden,*

⁸² Scotti, Luciana. *Contratos electrónicos: un estudio desde el derecho internacional privado argentino*. Eudeba, Argentina, 2012, en web: <http://site.ebrary.com/lib/elibrorafaellandivarsp/docDetail.action?docID=10577153&p00=scotti%2C%20luciana.%20contratos%20electr%C3%B3nicos%3A> Fecha de consulta: 29.06.2013. Pág. 49

*sin limitarse a ellas, las operaciones siguientes: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, incluyendo el factoraje y el arrendamiento de bienes de equipo con opción a compra; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; de inversión; de financiación; de banca; de seguros; de todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera*⁸³.

Timmers citado por **Young, Greg** indica que: “El comercio electrónico (e-commerce), como su nombre lo indica significa la comercialización electrónica de bienes tangibles, intangibles e información y el intercambio automático de información entre unidades de negocios que residen en organizaciones diferentes⁸⁴”.

El surgimiento de una metodología comercial en la cual las actividades mercantiles sean eficientes y productivas, satisface varias necesidades de los comerciantes, quienes obtienen grandes beneficios, evita desplazamientos innecesarios, la comunicación es inmediata entre las partes, las compraventas se efectúan en tiempo real, promocionar algún producto en cualquier parte del mundo, ofrecer y ofertar. Todas relaciones contractuales de comercio pueden redactarse a través de un contrato electrónico, que consiste en plasmar las obligaciones comerciales entre personas, las compraventas, prestación de servicios, transportes, seguros, etc. El comercio electrónico ha propiciado nuevas formas de contratar por parte de los comerciantes, asimismo el derecho debe incorporar nuevas reglas para este tipo de relaciones jurídicas, la Administración Tributaria en las atribuciones que le competen en esta materia, debe buscar las formas adecuadas para el control y fiscalización de este nuevo tipo de actividad comercial a través de la tecnología.

⁸³ Congreso de la República de Guatemala. *Ley para el reconocimiento de las comunicaciones y firmas electrónicas. Op.cit., Artículo 2*

⁸⁴ Young, Greg. *Hayek y el comercio electrónico*. Eseade. Argentina. 2002, en web: <http://site.ebrary.com/lib/elibrorafaellandivarsp/docDetail.action?docID=10060350&p00=comercio%20electronico%20derecho>. Fecha de consulta: 29.06.2013. Pág. 7.

5.2. Principios del comercio electrónico

Los principios generales son aquellos fundamentos o directrices por la cual se rige determinada institución jurídica. En el comercio electrónico existen principios que regulan la actividad comercial. Estos últimos tienen un objetivo específico, que consiste en facilitar un desarrollo legal que armonice con el comercio electrónico, son reglas básicas que deben aplicarse a las nuevas tendencias comerciales. Es así que a continuación se desarrollarán los principios del comercio electrónico, los cuales deben regir a los particulares en sus relaciones jurídicas contractuales en donde se obligan de forma voluntaria y con pleno consentimiento en sus actividades comerciales, y la ley debe dar certeza jurídica a todas esas actuaciones.

Delpiazzo, Carlos E., indica que: *“Es posible coincidir la definición de los principios generales de Derecho con su designación, a través de las tres palabras que componen su nombre:*

- a) *En primer lugar, son principios por cuanto constituyen los soportes primarios estructurales del sistema jurídico todo, al que prestan su contenido.*
- b) *En segundo lugar, son reglas de carácter general porque trascienden un precepto concreto y no se confunden con apreciaciones singulares o particulares.*
- c) *En tercer lugar, los principios generales son de Derecho ya que se trata de fórmulas técnicas del mundo jurídico y no de simples criterios morales, buenas intenciones o vagas directivas. A pesar de que no se presentan habitualmente con la estructura típica de una regla de Derecho, ninguna duda puede existir acerca de que revisten el carácter de tal⁸⁵”.*

⁸⁵ Delpiazzo, Carlos E. *Derecho administrativo uruguayo*. México. Editorial Porrúa, 2005. Pág. 12.

Pumarino Mendoza, Andrés, cita a **Díaz, Vicente Oscar**, sobre los principios del comercio electrónico y establece: “*Los principios tributarios que deben regir en el comercio electrónico, según la OCDE (1998) y la Comisión de estudio creada por el Ministerio de Hacienda de España (2000), consisten en adaptar los principios tributarios clásicos, motivada por la aparición del comercio electrónico.*”

Los principios tributarios a aplicar son los siguientes:

a) Principio de Neutralidad

Entiendo a este principio como aquel que debe regir las actividades comerciales sin inclinarse a una actividad en específico, su aplicación debe prevalecer ambas relaciones comerciales y no a una sola.

b) Principio de eficiencia

Este principio debe procurar que las relaciones comerciales se realicen de una forma rápida y segura, que beneficie al sujeto pasivo y a la autoridad tributaria.

c) Principio de seguridad jurídica y flexibilidad

La flexibilidad del principio no implica que exista certeza jurídica en la regulación de las actividades comerciales para adaptarse a las nuevas tendencias tecnológicas.

d) Principio de equidad

Este principio lo entiendo como aquella garantía al contribuyente a la no discriminación por la forma de realizar las transacciones comerciales.

e) Principio de suficiencia⁸⁶

Cualquier regulación del comercio electrónico y de internet ha de generar los recursos impositivos suficientes para financiar el gasto público.

⁸⁶ Pumarino Mendoza, Andrés. *El derecho tributario internacional y sus efectos en el comercio electrónico*. <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Derecho%20tributario%20internacional-comercio%20electr%C3%B3nico.pdf>. Fecha de consulta: 19.06.13

Los principios del comercio electrónico tienen un fin o propósito que consiste en facilitar las relaciones comerciales y crear una normativa que regule las actividades mercantiles. Conscientes del crecimiento del comercio internacional los Estados han buscado reglamentar el e-commerce a través de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL), donde emanan los principios de la contratación electrónica. El principio seguridad jurídica en mi opinión es uno de los más importantes, porque garantiza a los individuos que en sus transacciones comerciales serán respetados sus derechos y en caso de no ser así existe la protección y reparación, da certeza a los comerciantes de que su situación jurídica no podrá ser modificada ni alterada.

5.3. Principios de legalidad y seguridad jurídica en el uso de la informática en la administración de los tributos.

1. Principio de legalidad

Según la **Constitución Política de la República de Guatemala** en el artículo 239: *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación⁸⁷”*.

Carrillo, Agustín se refiere a él como: *“Principio de legalidad para garantizar la integridad de las garantías jurídicas previstas en el ordenamiento jurídico en las relaciones a través de medios electrónicos. Este principio viene a consagrar la equivalencia de las relaciones que puedan tener los ciudadanos con las administraciones públicas independientemente del uso o no uso de los medios electrónicos⁸⁸”*.

⁸⁷ Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución política de la República de Guatemala de 1985 y sus reformas*.

⁸⁸ Carrillo, Agustín. *E-administración*. España. Editorial OUC. 2008. Pág. 55

Jinesta L, Ernesto se refiere al principio de legalidad como: *“Este principio supone mantener integras todas las garantías que dispensa el ordenamiento jurídico a favor de los administrados en las relaciones electrónicas a través de los medios convencionales (v.gr. protección de la intimidad personal y familiar, de los datos personales, de la autodeterminación informativa, del honor, etc.) de modo que, más bien, es esperable que se introduzcan otras adicionales y novedosas⁸⁹”*.

Si la ley expresamente no establece que los particulares al momento de realizar una gestión ante la Administración Tributaria podrán optar por la utilización de los medios electrónicos y aun así la autoridad competente indica que deban hacerse por estos mecanismos sin la previa regulación que se lo permita, se estará violando el principio de legalidad. Este principio debe garantizar a los ciudadanos la integridad de sus relaciones tributarias a través de los medios electrónicos y asimismo reglamentar su uso.

2. Principio de seguridad jurídica

Bexker, Michael, se refiere al principio de seguridad jurídica como: *“Parece obvio que la seguridad en el mundo virtual (intrínsecamente intangible) no puede lograrse del mismo modo y a través de los mismos instrumentos que la seguridad proveniente del mundo preinformático (sustentando en lo tangible), adquiriendo nuevas tonalidades a la luz de la novedosa realidad⁹⁰”*.

Tanenbaum, Andrew S., indica: *“Durante las primeras décadas de su existencia, las redes de computadoras fueron usadas principalmente por investigadores universitarios para el envío de correo electrónico, y por empleados corporativos para compartir impresoras. En estas condiciones, la seguridad no recibió mucha atención. Pero ahora, cuando millones de ciudadanos comunes*

⁸⁹ Jinesta L, Ernesto. *Administraciones públicas electrónicas: retos y desafíos para una regulación en Iberoamérica*. Costa Rica. Editorial Jurídica. 2007. Pág. 12.

⁹⁰ Bexker, Michael. *Las transacciones electrónicas y sus influencias en el derecho civil y administrativo y la posición de los notarios alemanes y holandeses*. La seguridad jurídica en las transacciones electrónicas. Madrid, Civitas. 2002, pág. 63.

usan redes para sus transacciones bancarias, compras y declaraciones de impuestos, la seguridad de las redes aparece en el horizonte como un problema potencial de grandes proporciones... Los problemas de seguridad de las redes pueden dividirse en términos generales en cuatro áreas interrelacionadas: secreto, validación de identificación, no repudio y control de integridad. El secreto tiene que ver con mantener la información fuera de las manos de usuarios no autorizados. Esto es lo que normalmente viene a la mente cuando la gente piensa en la seguridad de las redes⁹¹”.

Los principios de legalidad y seguridad jurídica implican garantías para los particulares, en el primer principio toda actividad comercial debe estar regulada para su adecuada comprensión y realización, el segundo principio es una exigencia mínima que la ley debe establecer para que los ciudadanos utilicen los medios electrónicos cuando así lo requiera en las comunicaciones y documentos transmitidos por sistemas de comunicación electrónicas, deben conservar integridad y autenticidad sin ser alterados o modificados en su creación para que así prevalezca el principio de seguridad jurídica en los medios tecnológicos. El comercio electrónico es una nueva forma de hacer negocios, cambia la visión de las normas jurídicas, en esa circunstancia es necesario observar los principios de legalidad y seguridad que influyen en la creación de normas jurídicas nuevas.

CAPÍTULO 6

LA PRUEBA EN DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS

Comprendo que la prueba ha sido utilizada en los procesos para solucionar conflictos, es el medio por el cual se pretende acreditar un hecho o circunstancia, es una actividad procesal mediante la cual se hace constar al juez la veracidad de un hecho.

⁹¹ Tanenbaum, Andrew S. *Redes de computadoras*. México, Person, 1997, 3ª edición, pág. 577.

La prueba documental electrónica debe ser valorada igual que un documento en papel ya que poseen las mismas características, la única diferencia que es resguardada por medios electrónicos, además estos constan de una firma electrónica que identifica a la persona que lo emite y configura una plena prueba en juicio que el juzgador deberá valorar como tal.

Para admitir un documento electrónico como medio de prueba debemos observar si está tipificada en ley para que así produzca eficacia probatoria. La legislación guatemalteca establece taxativamente los medios de prueba, no podrán ser admitidos otros que no estén expresamente establecidos en la ley. El Código Procesal Civil y Mercantil en el artículo 178 indica: *“Podrán presentarse toda clase de documentos, así como fotografías, fotostáticas, radiografías, mapas, diagramas, calcos y otros similares”*⁹². De la interpretación del artículo anterior se extrae la parte conducente, “toda clase de documentos”, admitiendo la posibilidad que el documento electrónico sea considerado como un medio de prueba. Además cumple con las características de un documento propiamente dicho, lo más relevante de esto es la información contenida en el mismo. A continuación se desarrollan las siguientes definiciones y conceptos del documento electrónico.

6.1. Concepto y definiciones

Ruetti, Germán J., al referirse al tema de la prueba en el proceso tributario indica que: *“No obstante la limitación natural que impone el tema de la prueba dentro de lo que, conceptualmente, se ha entendido como proceso contencioso tributario, es dable realizar un breve bosquejo sobre la noción jurídica de la prueba elaborada por la doctrina. Fenochietto nos presenta un catálogo de acepciones sobre el vocablo prueba. En primer lugar, se la puede entender como resultado de una actividad probatoria (acepción teleológica), para lo cual cita a Chiovenda que dice: probar significa crear el convencimiento del juez sobre la existencia o inexistencia*

⁹² Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto Número 107, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Enrique Peralta Azurdia. 1964.

de hechos de importancia en el proceso. Se la concibe también como una herramienta o instrumento con el cual se acredita o verifica la existencia de un hecho y también el procedimiento establecido para obtener esa verificación (acepción instrumental) O bien, como actividad procesal de las partes y del juez encaminada a proporcionar al tribunal la convicción de la verdad o falsedad de un hecho (acepción funcional)⁹³”.

El anterior autor indica la diversidad existente sobre el concepto de la prueba y presenta varias nociones jurídicas del concepto. Según **Carrascosa López, Valentín** quien hace una distinción del documento en papel y el electrónico, establece: *“Debe distinguirse entre documento electrónico en sentido estricto, que se caracteriza por el hecho de no poder ser leído por el hombre sin la utilización de las adecuadas máquinas que hagan perceptibles y comprensibles las señales digitales de que están formados; y documento electrónico en sentido amplio, que son aquellos que pueden ser leídos por el ser humano de una forma directa, sin necesidad de utilizar una máquina traductora, pudiendo, no obstante, diversos modos de formación⁹⁴”.*

Para valorar un documento electrónico como medio de prueba existen criterios que establecen que toda información que sea presentada por la vía electrónica gozará de fuerza probatoria de conformidad con los sistemas existentes de apreciación y valoración. Para que un documento electrónico tenga fuerza probatoria debe ser fiable en su contenido, conservación, identificación de quien lo emita y la integridad de la información que posee, siendo así podrá ser apreciado como un medio de prueba dentro de un juicio.

⁹³ Ruetti, Germán J. *Probatoria de la administración fiscal en el proceso tributario*. Argentina: en página web “Asociación Argentina de estudios fiscales”: <http://www.aef.org.ar/websam/aef/aaefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>. Fecha de consulta: 08.07.2013.

⁹⁴ Carrascosa López, Valentín. *La contratación informática: el nuevo horizonte contractual*. Ed. Comares, España, 2000. Pág. 62.

Ahora debemos establecer qué normativa vigente, regula los documentos electrónicos como medios de prueba.

6.2. Regulación Legal

Uno de los artículos pertinentes que hace referencia a que los documentos electrónicos que emita la Administración Tributaria serán admisibles como medios de prueba lo constituye el **Código Tributario del Congreso de la República de Guatemala** que en su artículo 125 “A” establece en la parte conducente: “...*La certificación de la documentación que obre en la Administración Tributaria en sistemas informáticos, digitalizados, electrónicos, mecánicos u otros similares, que emita funcionario competente para ello, serán admisibles como medios de prueba en toda actuación administrativa o judicial y tendrán plena validez y valor probatorio*⁹⁵”.

También, el **Código Tributario del Congreso de la República de Guatemala**, en la parte conducente del artículo 105. Determinación por el contribuyente o responsable regula: “...*La impresión en papel que realice la Administración Tributaria, debidamente certificada, de las declaraciones, anexos, e informaciones presentadas en papel, por la vía electrónica o en medios distintos al papel, se tendrá por auténtica y de pleno valor probatorio, salvo prueba en contrario ...*⁹⁶”

Los documentos debidamente certificados por la Administración Tributaria que han sido elaborados electrónicamente son considerados como plena prueba dentro de un proceso tributario ya que la ley les otorga esta cualidad indicando que es auténtico y que tiene plena validez probatoria.

El Código Tributario del Congreso de la República de Guatemala, en el artículo 125. Documentos emitidos por la Administración Tributaria: “*Se reputaran legítimos los actos de la Administración Tributaria realizados mediante la emisión*”

⁹⁵ Congreso de la República de Guatemala. *Código tributario. Op.cit., Artículo 125 “A”*

⁹⁶ *Loc. Cit.*

de documentos por sistemas informáticos, electrónicos, mecánicos u otros similares...También podrá utilizarse en los mismos firmas en forma facsimilar o impresas por otros medios. Serán igualmente válidas las autorizaciones realizadas por la Administración Tributaria mediante claves electrónicas de identificación⁹⁷”.

El Decreto 47-2008 Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas del Congreso de Guatemala en su artículo 11 estipula: La Admisibilidad y fuerza probatoria de las comunicaciones electrónicas. *“Las comunicaciones electrónicas serán admisibles como medios prueba. No se negará eficacia, validez o fuerza obligatoria en toda actuación administrativa, judicial y privada a todo tipo de información en forma de comunicación electrónica, por el sólo hecho que se trate de una comunicación electrónica, ni en razón de no haber sido presentado en su forma original⁹⁸”.*

El artículo 47 de la **Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria**, en su parte conducente establece *“...Que el archivo de registros tributarios podrá efectuarlo la SAT mediante sistemas electrónicos y que las impresiones de los documentos archivados por dichos sistemas y medios, tendrán en juicio el mismo valor que la documentación original correspondiente⁹⁹”.*

El Código Tributario de Costa Rica regula los medios de prueba en materia tributaria en el artículo 140 así: *“Pueden invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho Civil, con excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos¹⁰⁰”.*

De conformidad con las legislaciones de Guatemala y Costa Rica anteriormente mencionadas, todo documento transmitido por la vía electrónica, la cual sea fiable

⁹⁷ Congreso de la República de Guatemala. *Código tributario. Op.cit., Artículo 105*

⁹⁸ Ley para el reconocimiento de las comunicaciones y firmas electrónicas. *Op.cit., Artículo 11.*

⁹⁹ Congreso de la República de Guatemala. *Ley orgánica de la superintendencia de administración tributaria.* Decreto Número 1-98. Fecha de emisión: 01/12/1998. Fecha de publicación: 13/02/1998.

¹⁰⁰ Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica. Ley 4755, en página web: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Ley/Codigo%20de%20Normas%20y%20Procedimientos%20Tributarios-Ley%204755.pdf>. Fecha de consulta:

la información que posea, así como identificar a la persona individual o jurídica que la elabora, admiten fuerza probatoria y no se le negará su presentación al momento de comprobar un hecho o circunstancia ante el juez, el cual deberá apreciar el documento electrónico con los sistemas de valoración que existen respectivamente en las legislaciones de Guatemala y Costa Rica, no se negará eficacia y validez por la simple razón de ser electrónica.

6.3. Los documentos electrónicos como medio de prueba

Para comprender si un documento electrónico cumple con las funciones de un medio de prueba, el juzgador mediante un acto intelectual que realiza, busca el valor de convicción del medio probatorio. Es importante reconocerle al documento electrónico su fuerza probatoria en un juicio, ya que el uso de la tecnología en la donde se envían y reciben información la cual debe ser verídica en su contenido, es así como los siguientes autores desarrollan el tema de la siguiente forma.

Según **Barrios Osorio, Omar** establece una clasificación de los diferentes documentos electrónicos como medios de prueba, que son:

a. “Archivos informáticos de carácter general

Estos son aquellos documentos que se generan en una computadora por cualquier persona o usuario, introduciéndole información para ser transmitido con posterioridad, estos archivos identifican al emisor, que al momento procesal oportuno, logren presentarse como medios de prueba de una relación jurídica.

b. Las bases de datos

Una base de datos es aquel conjunto de información almacenada en un servidor o computadora, que al momento de requerir lo que allí contiene proporcione íntegramente su contenido.

c. *Formularios electrónicos*

Estos son documentos electrónicos con campos establecidos que solicitan información personal.

d. *Contratos electrónicos*

Este es un medio de prueba de un negocio jurídico en el cual las partes plasman voluntariamente su consentimiento de obligarse, un medio idóneo para probar una relación jurídica.

e. *Páginas o contenidos de los sitios web*

Contienen información relevante sobre determinadas entidades que proporcionen información al usuario, un ejemplo es el sitio web de la Superintendencia de Administración Tributaria que proporciona material electrónico para el contribuyente.

f. *Correos electrónicos*¹⁰¹

Es una comunicación electrónica que envía y recibe mensajes, un medio de prueba que consiste en comunicar a los particulares información.

La Ley de Firmas Electrónicas de Chile en el artículo 5 regula el valor probatorio de los documentos electrónicos y prescribe: *“Que los instrumentos públicos electrónicos harán plena prueba de acuerdo con las reglas generales*¹⁰²*”.*

La Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas Decreto 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 11. Admisibilidad y fuerza probatoria de las comunicaciones electrónicas estipula: *“Las comunicaciones electrónicas serán admisibles como medios prueba. No se*

¹⁰¹ Barrios Osorio, Omar. *Derecho informático aspectos fundamentales*. 3ª ed. Guatemala, Ed. Mayte, 2006.

¹⁰² Congreso Nacional de Chile. *Ley sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma*. Ley 19799. Fecha de emisión: 25/03/2002. Fecha de publicación: 12/04/2002, en web: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=196640>. Fecha de consulta: 29.06.2013.

negara eficacia, validez o fuerza obligatoria en toda actuación administrativa, judicial y privada a todo tipo de información en forma de comunicación electrónica, por el sólo hecho que se trate de una comunicación electrónica, ni en razón de no haber sido presentado en su forma original¹⁰³”.

Y el artículo 12 del mismo cuerpo legal hace referencia al criterio por el cual debe valorarse una comunicación electrónica y estipula: *“Toda información presentada en forma de comunicación electrónica, gozará de la debida fuerza probatoria de conformidad con los criterios reconocidos por la legislación para la apreciación de la prueba. Al valorar la fuerza probatoria de un mensaje de datos se habrá de tener presente la fiabilidad de la forma en la que se haya generado, archivado o comunicado el mensaje; la forma en que se identifique a su iniciador y cualquier otro factor pertinente¹⁰⁴”.*

Serra, Jordi sobre la valoración y selección de documentos electrónicos se puede definir como *“El acto de conservar los documentos electrónicos por periodos de tiempo en función de su valor¹⁰⁵”.*

La doctrina al referirse a la valoración de los documentos generados por herramientas electrónicas, coincide que es un verdadero medio de prueba, su elaboración y transmisión no debe ser razón suficiente para omitirla en juicio, negarle su eficacia y validez es contraria a los sistemas establecidos en la ley, las características del documento electrónico es igual al escrito y en consecuencia su apreciación debe ser idéntica. Así también los documentos emitidos por sus instituciones estatales por los medios electrónicos harán plena prueba. El documento que es elaborado y transmitido en un formato digital, debe ser considerado con una evidencia de una relación jurídica, es por ello que tienen

¹⁰³ Congreso de la República de Guatemala. *Ley para el reconocimiento de las comunicaciones y firmas electrónicas. Op.cit., Artículo 11*

¹⁰⁴ Congreso de la República de Guatemala. *Ley para el reconocimiento de las comunicaciones y firmas electrónicas. Artículo 12*

¹⁰⁵ Serra, Jordi. “Valoración y selección de documentos electrónicos: principios y aplicaciones” *Revista Tría*. N° 12. 2005. España. Departamento de la Universidad de la Generalitat de Catalunya. Universidad de Barcelona, en web: http://eprints.rclis.org/7333/1/Jordi_Serra_-_TRIA_12.pdf. Fecha de consulta: 29.06.2013 Pág. 115

valor probatorio dentro de un juicio, en la actualidad la tecnología ha propiciado un avance sobre los actos jurídicos de las personas y ha modificado las formas de valoración que establece la ley, incluyendo la nueva forma de apreciarlos por parte del juzgador. La legislación internacional ha previsto la validez del documento en formato digital, de igual forma su comunicación asegurándose a través de la firma electrónica la cual le confiere eficacia al documento electrónico.

CAPÍTULO 7

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS

Con el avance tecnológico en la actualidad la sociedad se ha visto en la necesidad de utilizar esta herramienta en las gestiones tributarias para el cumplimiento de sus obligaciones, lo que ha ocasionado que los procedimientos tributarios establecidos por la ley sean llevados por la vía electrónica permitiéndole al contribuyente utilizarlos de la mejor forma. Una Administración Tributaria electrónica se ve beneficiada en la automatización de sus procedimientos, siendo su función primordial, la recaudación, control y fiscalización; la modernización de la autoridad tributaria busca estrategias idóneas para llevar a cabo sus funciones, trata de simplificar los procedimientos administrativos tributarios incentivando al particular que utilice los medios electrónicos.

7.1. Procedimientos administrativos electrónicos

La Ley General Tributaria española citada por **Merino Jara, Isaac**, al referirse a los procedimientos tributarios por medios electrónicos establece: *“Le denomina también la decisión administrativa automatizada o informática decisional”*. Y en el artículo 96.3 dispone que *“Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizaran la identificación de la Administración Tributaria actuante y el ejercicio de su competencia, y además cuando la Administración Tributaria actué de forma*

automatizada se garantiza la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse¹⁰⁶”.

El Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece en el artículo 98 “A”: *“Atribuciones de la Administración Tributaria:*

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 declaración y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan.*
2. *Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, libros, registros y documentos por medios electrónicos, cuya impresión pueda hacer prueba en juicio y los que sean distintos al papel (...)*¹⁰⁷”.

Es importante resaltar lo que establece el **Código Tributario del Congreso de la República de Guatemala** en el artículo 105, sobre la determinación de la obligación tributaria por el contribuyente o responsable e indica: *“La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la ley.*

La Administración Tributaria podrá autorizar a los sujetos pasivos para que presenten las declaraciones, estados financieros, sus anexos o cualquier

¹⁰⁶ Merino Jara, Isaac, Manzano Silva, Elena. *Estudios jurídicos sobre hacienda local*. España: J.M. Bosch Editor, 2012, en web: <http://site.ebrary.com/lib/elibrorafaelandivarsp/docDetail.action?docID=10560245&p00=procedimientos%20administrativos%20tributarios> Fecha de consulta: 02.07.2013. Pág. 196

¹⁰⁷ Congreso de la República de Guatemala. *Código tributario*. **Op.cit., Artículo 98 “A”**

información que estén obligados a proporcionar conforme a la ley, por vía electrónica o en medios distintos al papel, cuya lectura pueda efectuarse utilizando dispositivos electrónicos.

Dichos medios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

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

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

Las declaraciones, estados financieros, anexos e informaciones que conforme a 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.

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 tributaria¹⁰⁸”.

La modernización de los procedimientos electrónicos han permitido que las actuaciones de la Administración Tributaria cumpla con sus fines, brindando a los ciudadanos un servicio óptimo y de fácil acceso, acompañado de una normativa apta para los nuevos cambios informáticos, la regulación debe ir encaminada a las recientes tendencias electrónicas beneficiando a los particulares en la utilización, los procesos se acortan, proporcionan descongestionamiento físico en las oficinas tributarias. La introducción de las nuevas tecnologías en el ámbito tributario implica un desarrollo en el sistema de procedimientos administrativos electrónicos, es así que la Administración Tributaria proporciona una labor importante de información y asistencia al contribuyente, como por ejemplo, en la presentación de declaraciones tributarias y pagos de los impuestos. La utilización de herramientas informáticas no solo ayuda al particular sino que también a la recaudación y el control tributario.

¹⁰⁸ Congreso de la República de Guatemala. *Código tributario. Op.cit., Artículo 105*

7.2. Características esenciales para determinar la existencia de un procedimiento administrativo tributario electrónico.

A continuación se determina cuáles son aquellas características principales de un procedimiento tributario electrónico.

Delgado García, considera que: *“En aquellos procedimientos y actuaciones que utilicen los medios informáticos y telemáticos como mero instrumento de gestión o de comunicación de las partes, pero en los que tales técnicas no hayan desempeñado un papel decisional, debe identificarse la Administración Tributaria actuante y el ejercicio de su competencia, sin especificar necesariamente un órgano. Por ejemplo, el recibo de la representación telemática de una declaración tributaria lo expide la agencia estatal de administración tributaria, sin especificar un órgano concreto de la misma¹⁰⁹”*.

Cervantes, C.J., por su parte, expresa que: *“Contempla el procedimiento administrativo como un procedimiento iniciado comúnmente por los administrados y no responden al esquema de procedimientos administrativos de naturaleza comprobatoria como son, en esencia, los procedimientos tributarios cuya finalidad en la mayoría de los casos es garantizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias¹¹⁰”*.

Para establecer procedimientos tributarios electrónicos, deben cumplirse una serie de actuaciones de parte de la Administración Tributaria, a través de la utilización de medios informáticos para determinar la existencia de un procedimiento tributario electrónico, debe existir un acto que lo inicie por esta vía, por ejemplo la notificación de una resolución por correo electrónico certificado, el requerimiento de una declaración, el pago de tributos, etc., todos estos mediante la vía electrónica.

¹⁰⁹ Delgado García, Ana María **Op.cit.**, Pág. 68

¹¹⁰ Cervantes, C.J. *Guía de la nueva Ley General Tributaria*. Ciss. Valencia, 2004, pág. 220.

7.3. Violación a los principios tributarios en los procedimientos administrativos electrónicos

Guzmán Godínez, Amada Victoria que cita a **Quisbert, Ermo** sobre los principios tributarios, indica que: *“Un principio es un axioma que plasma una determinada valoración de justicia de una sociedad, sobre la que se construye las instituciones de derecho y que en un momento histórico determinado informa del contenido de las normas jurídicas de un Estado¹¹¹”*.

Guzmán cita a **Nino, Carlos Santiago**, al referirse a la relevancia de la Constitución en relación a los ideales del Constitucionalismo y explica: *“Es obvio que los principios que generan derechos individuales son relevantes para el razonamiento a través del cual justificamos acciones y decisiones...Por lo tanto, si adoptamos un concepto normativo o valorativo de Constitución y la identificación con tales principios básicos... que establecen el conjunto de derechos fundamentales...no puede haber duda de que la Constitución es relevante para el razonamiento práctico tendiente a la justificación de acciones y decisiones. Como luego veremos, es imposible justificar una acción o decisión que verse sobre materias en las que estén en conflicto intereses de diversos individuos sin apelar en última instancia a un conjunto de principios ideales, o sea a la constitución en ese sentido¹¹²”*.

Briceño Sánchez, Almarys al establecer que los contribuyentes tienen derechos y garantías en los procesos tributarios relacionados: *“Los derechos fundamentales representan el resultado del acuerdo básico de las diferentes fuerzas sociales, logradas a partir de los esfuerzos de cooperación para el logro de los objetivos comunes, constituyen los presupuestos de consenso sobre las cuales se edifica cualquier sociedad democrática. La Constitución de la República de Venezuela en*

¹¹¹ Guzmán Godínez, Amada Victoria. “Transcendencia de los principios que regulan el Derecho Tributario”, en: *Revista Jurídica*. No XVI, Primer Semestre, año 2012. Guatemala. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Rafael Landívar. Pág.2

¹¹² *Ibid.*, Pág. 3

su artículo 19 expone: El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos. Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público de conformidad con la Constitución, los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y las leyes que los desarrollen¹¹³.

El contribuyente afectado en sus derechos fundamentales, podrá acudir a los órganos establecidos para accionar contra aquellas vejaciones que está siendo sujeto, los principios en los procedimientos tributarios electrónicos puede incurrirse en violación, por ejemplo, que la presentación de declaraciones y pagos que deba realizar el contribuyente electrónicamente le sean rechazadas. Uno de los principios que ha provocado la interposición de inconstitucionalidades es el principio de capacidad de pago. La Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 243 establece: *“Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”* El Estado al crear tributos deberá considerar la capacidad de pago del sujeto pasivo, y si no lo hiciere de esa forma incurriría en una clara violación al principio constitucional afectando al contribuyente en su capacidad de cumplir con los tributos que le son atribuidos. Otro principio es el de igualdad tributaria, de acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 4: *“...En Guatemala, todos los seres humanos son iguales en dignidad y derechos”*. De acuerdo a este principio, el contribuyente debe cumplir con pagar tributos para el sostenimiento del Estado, no olvidando el desequilibrio económico existente en la sociedad. La Corte de Constitucionalidad ha establecido que los seres humanos son iguales en iguales condiciones y desiguales en condiciones desiguales; la violación a este principio consistiría en el supuesto en donde el sujeto pasivo que trabaja en relación de dependencia deba pagar lo mismo que un empresario el cual genera

¹¹³ Briceño Sánchez, Almarys. “Seguridad y equidad en los procesos tributarios”, *Revista Jurídica*. No. 1, mayo/junio 2011. Venezuela. Universidad Rafael Belloso Chacín. Pág. 85.

más ganancia que el trabajador, existiendo una clara desigualdad económica que el Estado debe proteger y donde le atribuye impuestos de diferente categoría de conformidad con el poder adquisitivo que posea y así deba contribuir. Es así que el contribuyente al observar que existe una violación a los principios tributarios, podrá exigir su protección a través de las garantías de la acción constitucional de amparo y la acción de inconstitucionalidad según sea el caso de procedencia para preservar sus derechos, los cuales son susceptibles de la tutela jurisdiccional.

7.4. Medios de impugnación administrativos a los procedimientos administrativos electrónicos

En el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco dentro del apartado correspondiente de los medios de impugnación en el procedimiento tributario, el cual no establece la presentación en forma electrónica de un recurso de impugnación contra las resoluciones emitidas por el órgano competente, solo menciona que la administración y el contribuyente de mutuo acuerdo podrán establecer un correo electrónico para que le sean notificadas aquellas actuaciones de la Administración Tributaria, así como también notificaciones y citaciones cuando proceda. Lo único que menciona la ley es que las sentencias firmes deberán ser publicadas en la página web de la Superintendencia de Administración Tributaria de acuerdo a un listado que contenga las sentencias firmes emitidas en procesos en materia tributaria.

Lo único que regula el **Código Tributario del Congreso de la República de Guatemala** dentro del Procedimiento Económico Coactivo en su artículo 174 "A" Utilización de sistemas o medios de comunicación el cual establece lo siguiente:

“Las solicitudes de informes sobre personas individuales o jurídicas y sobre documentos, actos, bienes o derechos registrados; la anotación y levantamiento de medidas cautelares que tengan como destinatarios a registros públicos, instituciones financieras y terceros detentadores, requeridos o decretados por

Juzgados de lo Económico Coactivo, podrán agilizarse por medio del uso de sistemas y medios de comunicación informáticos, conforme lo establecido en el presente capítulo, cuando estos sistemas existan y estén disponibles¹¹⁴”.

En el Procedimiento Económico Coactivo según el **Código Tributario guatemalteco en el artículo 174 “A”** al referirse a la utilización de sistemas de comunicación estipula: *“Las solicitudes de informes sobre personas individuales o jurídicas y sobre documentos, actos, bienes o derechos registrados; la anotación y levantamiento de medidas cautelares que tengan como destinatarios a registro públicos, instituciones financieras y terceros detenedores, requeridos o decretados por Juzgados de lo Económico Coactivo, podrán agilizarse por el uso de sistemas y medios de comunicación informáticos, conforme a lo establecido en el presente capítulo, cuando estos sistemas existan y estén disponibles”.*

Analizando el artículo anterior se sustrae que en el Procedimiento Económico Coactivo podrá utilizar los medios informáticos para agilizar aquellas cuestiones que interesen en el proceso y así facilitar su tramitación. Cabe resaltar que el juez en el plazo que tiene para resolver sobre toda aquellos documentos, medidas cautelares y embargos solicitados, deberá librarlos por la vía electrónica y de oficio remitirá por internet u otra red de comunicación como el caso de la notificación por correo electrónico certificado, es importante mencionar que solo las actuaciones deberán ser comunicadas por medios electrónicos y no la interposición de recursos.

Es importante resaltar lo que establece **Calvo Vérguez, Juan** de los aspectos característicos del procedimiento de presentación telemática de los medios de impugnación en España, ante esto debe: *“El solicitante o, en su defecto, su representante, ha de poner en comunicación con la agencia tributaria a través de su página web, donde seleccionará la opción recursos y reclamaciones. Acto seguido, debe seleccionarse el tipo de solicitud que se desee presentar, sin ser*

¹¹⁴ Congreso de la República de Guatemala. *Código tributario. Op.cit., Artículo 174 “A”*

*obligatoria la calificación. Y, a continuación, se selecciona el tipo de acto o la actuación entre los que se muestren en función del tipo de solicitud seleccionada*¹¹⁵”.

España regula los procedimientos de impugnación por la vía telemática, en este punto se indicará la base legal seguida del medio de impugnación:

Ley General Tributaria¹¹⁶, en los artículos 213 a 215 y 222 a 225 establece el siguiente medio de impugnación:

1. *“Recurso de reposición contra actos de inspección*

Los actos de la Administración Tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto, con carácter previo, de recurso potestativo de reposición. Será competente para conocer y resolver el recurso el órgano que dictó el acto recurrido. Si el interesado interpusiera recurso de reposición, no podrá promover reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarse desestimado por silencio administrativo.

Ley General Tributaria, artículos 213 a 215 hace referencia y la **Resolución de la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**¹¹⁷, por la que regula la presentación por vía telemática del recurso:

2. *Recurso de reposición contra actos de recaudación*

Los actos de la Administración Tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto, con carácter previo, de recurso potestativo de reposición. Será competente para conocer y resolver el recurso el órgano que

¹¹⁵ Calvo Vérguez, Juan. “La interposición de reclamaciones económico-administrativas a través de la internet”, *Revista Jurídica*. No 12. España, 2011. Universitat Oberta de Catalunya. Pág.81.

¹¹⁶ Ley General Tributaria de España http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2003-23186. Fecha de consulta 25.02.2014.

¹¹⁷ Datos recogidos en la página web <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientos/RH01.shtml>. Fecha de consulta 25.02.2014

dictó el acto recurrido. Si el interesado interpusiera recurso de reposición, no podrá promover reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarse desestimado por silencio administrativo.

Ley General Tributaria, artículos 213 a 215 y 222 a 225, y el **Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria**¹¹⁸, en materia de revisión en vía administrativa, artículos 1 a 3, 21 a 27.

3. *Recurso de reposición contra declaración de prescripción del derecho a la devolución.*

Los actos de la Administración Tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto, con carácter previo, de recurso potestativo de reposición. Será competente para conocer y resolver el recurso el órgano que dictó el acto recurrido. Si el interesado interpusiera recurso de reposición, no podrá promover reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarse desestimado por silencio administrativo.

Ley General Tributaria, artículos 226 a 249, **Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria**, y la **Orden EHA/2784/2009 sobre la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas**¹¹⁹. Que regula los recursos económico-administrativos contra actos de gestión y contra actos de inspección:

4. *Recurso económico-administrativa contra actos de gestión tributaria*

Procedimiento de revisión resuelto por los Tribunales Económico- Administrativos, órganos independientes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Corresponde al órgano de la Agencia Tributaria que haya dictado el acto

¹¹⁸ **Loc. cit.**

¹¹⁹ **Loc. cit.**

reclamable recibir el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia y remitirlo junto con el expediente en el plazo de un mes, pudiendo acompañar el expediente de un informe. Si el escrito de interposición además incluye las alegaciones, el órgano que dictó el acto puede anular parcial o totalmente el acto impugnado dentro del plazo de un mes para remitir el expediente al Tribunal Económico – Administrativo.

5. Reclamación económico-administrativa contra actos de inspección

Procedimiento de revisión resuelto por los Tribunales Económico– Administrativos, órganos independientes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Corresponde al órgano de la Agencia Tributaria que haya dictado el acto reclamable recibir el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia y remitirlo junto con el expediente en el plazo de un mes, pudiendo acompañar el expediente de un informe. Si el escrito de interposición además incluye las alegaciones, el órgano que dictó el acto puede anular parcial o totalmente el acto impugnado dentro del plazo de un mes para remitir el expediente al Tribunal Económico – Administrativo.

Orden EHA/2784/2009 sobre la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas, la Ley General Tributaria¹²⁰, artículos 66 a 70 y 226 a 249.

6. Reclamación económico-administrativa contra declaración de prescripción del derecho a la devolución.

Procedimiento de revisión resuelto por los Tribunales Económico – Administrativos, órganos independientes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Corresponde al órgano de la Agencia Tributaria que haya dictado el acto reclamable recibir el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia y remitirlo junto con el expediente en el

¹²⁰ Ley General Tributaria. http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2009-16480. Fecha de consulta: 25.02.2014.

plazo de un mes, pudiendo acompañar el expediente de un informe. Si el escrito de interposición además incluye las alegaciones, el órgano que dictó el acto puede anular parcial o totalmente el acto impugnado dentro del plazo de un mes para remitir el expediente al Tribunal Económico – Administrativo.

Resolución de la Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Ley General Tributaria¹²¹, artículos 213 al 215 y 222 a 225.

7. Recurso de reposición contra actos de gestión tributaria

Los actos de la Administración Tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto, con carácter previo, de recurso potestativo de reposición. Será competente para conocer y resolver el recurso el órgano que dictó el acto recurrido. Si el interesado interpusiera recurso de reposición, no podrá promover reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarse desestimado por silencio administrativo¹²².

En México la **Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo** incorpora en su normativa tributaria el Juicio en línea en el artículo 58 “A” así: “*El Juicio Contencioso Administrativo Federal se promoverá, sustanciará y resolverá en línea a través del sistema de justicia en línea que deberá establecer y desarrollar el tribunal, en términos de lo dispuesto por el presente capítulo y las demás disposiciones específicas que resulten aplicables de esta ley. En todo lo no previsto, se aplicarán las demás disposiciones que resulten aplicables de este ordenamiento¹²³.*”

¹²¹ **Loc. cit.**

¹²² Datos recogidos en página de la Sede Electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/Inicio/Procedimientos_y_Servicios/Recursos_reclamaciones_otros_procedimientos_de_revision_y_suspensiones/Reposicion_y_via_economico_administrativa/Reposicion_y_via_economico_administrativa.shtml. Fecha de consulta: 07.07.2013.

¹²³ Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. http://www.archivos.ujat.mx/abogado_gral/legislacion_univ2012/Leyes_federales_03/LEY_Federal_de_Procedimiento_Contencioso_Administrativo.pdf. Fecha de consulta: 04.07.2013.

En Guatemala, las resoluciones y cualquier acto de la Administración Tributaria pueden ser recurridas por quienes se vean afectados directamente en un derecho, mediante los recursos establecidos en ley. Se entiende por recurso aquel en virtud del cual la administración revisa un acto y lo confirma, modifica o revoca. Dentro de sus características esta la existencia de una resolución administrativa que se recurre, el acto afecta un derecho del recurrente y la ley fije las autoridades ante quienes debe presentarse la solicitud del particular, podrán plantearlo ante la autoridad que dictó el acto o autoridad superior jerárquica.

El ordenamiento jurídico guatemalteco establece dentro de los medios de impugnación los siguientes: el Recurso de Revocatoria, de Reposición y el Ocurso, en el primero, toda resolución de la Administración Tributaria puede ser revocada de oficio, siempre que no estén consentidas por el contribuyente, se interpondrá por obligado tributario ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación, se limitará a conceder o denegar el trámite, si lo admite eleva las actuaciones al órgano superior jerárquico, en el segundo el recurso podrá ser interpuesto contra las resoluciones originarias del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o del Ministerio de Finanzas, esto de acuerdo a lo que establece la reforma del Decreto 4-2012 sobre las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando. Resolverá el recurso rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida. El tercero, cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá recurrir ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en un plazo de 3 días hábiles siguiente al de la notificación de la denegatoria, solicitando se le conceda el trámite del recurso de revocatoria. De una manera sucinta se dio a conocer el procedimiento de los medios de impugnación en Guatemala, estos deben ser presentados por escrito, en ningún momento menciona que la vía puede ser la electrónica, cierra la posibilidad de recurrir contra cualquier acto administrativo de la que establece la ley.

Entre las legislaciones que regulan los recursos tributarios a través de los medios electrónicos se encuentran México y España, los que manifiestan que los medios de impugnación proceden contra aquellos actos o resoluciones de la autoridad tributaria por la vía electrónica. En mi opinión los recursos tributarios deben regularse como un procedimiento aparte en el que incluya su presentación por los sistemas electrónicos, que la modernización y automatización de los procedimientos electrónicos deban implementarse siempre y cuando cumplan con los principios de derecho tributario. Es importante resaltar que la inclusión de los recursos en línea beneficia tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria, la presentación de los memoriales electrónicos, la admisión o denegatoria del recursos y notificaciones de las resoluciones tributarias en corto tiempo y todo esto a través de procedimientos que implican rapidez y seguridad en su comunicación.

Todo lo anterior requiere de una normativa acorde a las necesidades de cada Estado y la voluntad del contribuyente o responsable de colaborar con la Administración Tributaria. En España los actos de la Administración Tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto, con carácter previo, de recuso potestativo de reposición, todo esto es por la vía telemática.

En conclusión la regulación de los medios electrónicos para la presentación de recursos debe ser incorporado al ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, conforme el avance tecnológico, por muchas ventajas que contienen y sobre todo por la pronta solución de los asuntos tributarios ante la autoridad competente.

CAPÍTULO 8

LEGISLACIÓN COMPARADA

UNIDADES DE ANALISIS	Guatemala Código Tributario Decreto 6-91 Y Sus Reformas.	Honduras Código Tributario Decreto 22-97	El Salvador Código Tributario Decreto 230	Nicaragua Código Tributario Ley 562	Costa Rica Código De Normas Y Procedimientos Tributarios Ley 4755	México Código Fiscal De La Federación	Argentina Ley de Procedimientos Fiscales Decreto 821/98	España Ley General Tributaria
INDICADORES								
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	<p>Art. 98. Los procedimientos tributarios proceden por cualquier asunto relacionado a declaraciones por errores de cálculo ante la SAT, y también sancionar a los contribuyentes de acuerdo al Código Tributarios y las leyes específicas.</p>	<p>Art. 67 al 80. Los procedimientos tienen la finalidad de facilitarle al contribuyente el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias ya que la entidad encargada tendrá la facultad de control, fiscalización y</p>	<p>Art. 165 al 172. Establece procedimientos de fiscalización, inspección y control, facultando a la Administración Tributaria esa función. Los procedimientos tributarios se utilizan para requerirle al contribuyente el</p>	<p>Art. 82, 83. Según la normativa establece que toda gestión que el interesado plantea lo podrá realizar mediante los procedimientos establecidos en su orden. Además regula que las comparecencias personales no</p>	<p>Art. 99 al 119. Todos aquellos procedimientos que sean planteados ante la Administración Tributaria tiene la obligación de resolver durante el plazo que establece la ley. Proporcionarle al contribuyente información que le sea requerida, mediante estos procedimientos tributarios, hacerle</p>	<p>Art. 116 al 128. Art. 145. Según el Código Fiscal mexicano contra los actos administrativos en materia fiscal se podrán plantear por los recursos de revocatoria.</p>	<p>Art. 72 al 86. Los procedimientos tributarios se iniciaran por cualquier acto administrativo emitido por el órgano competente, ya que en Argentina se rige por el estado o provincia.</p>	<p>Art. 83 al 104. Los procedimientos tributarios se iniciaran por aplicación de los tributos los cuales comprenden todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia del contribuyente, por medio de la gestión,</p>

		recaudación por medio de los procedimientos tributarios.	cumplimiento de sus obligaciones tributarias.	será requisito obligatorio para gestiones que se tramiten por vía internet y otros sistemas.	de conocimiento al particular de algún error en la presentación y pago de tributos.			inspección y recaudación.
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS	Art. 98 "A". Mediante un procedimiento electrónico el contribuyente podrá presentar cualquier documento que le solicite la autoridad competente, así como el pago y los tributos, presentación de informes que la Administración Tributaria le solicite.	Art. 67 al 80. De igual manera el contribuyente mediante un procedimiento electrónico podrá enviar y presentar sus declaraciones y pagos a través de la vía electrónica.	Art. 165. Menciona que el contribuyente por medio de los procedimientos electrónicos será notificado de las resoluciones que emita Administración Tributaria, así también regula el procedimiento de la notificación y las clases de notificación.	Art. 82 párrafo segundo. Si un procedimiento tributario es por la vía electrónica, establece la no presencia física del obligado, porque la gestión es a través de internet.	Art. 99. La autoridad tributaria está facultada a iniciar los procedimientos tributarios por motivos de verificación, fiscalización y recaudación de los tributos, así mismo solicitarle al contribuyente la presentación de libros, archivos, registros y toda información trascendental por cualquier medio tecnológico.	Art. 17 C, D. Según el Código Fiscal, los procedimientos tributarios se llevarán por medios electrónicos, como la presentación de declaraciones digitales, con la que serán firmas electrónicas que sustituirá a la firma manuscrita.	De acuerdo a cada reglamento de la provincia. Es importante resaltar que en Argentina cada procedimiento se llevará de conformidad con su región o provincia, la ley del lugar donde se aplican los tributos.	Art. 96 al 100 y Art. 123. Una diferencia esencial que utiliza España para la recaudación de los tributos. Toda actividad que solicite la Agencia Tributaria debe llevarse por la vía telemática, declaraciones, pagos de impuestos, consultas, recursos, todo a través tecnología, una gran diferencia con las demás legislaciones comparadas.

<p align="center">DECLARACIONES TRIBUTARIAS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS</p>	<p>Art. 105 2do párrafo, incisos del 1 al 3. Por este medio la Administración Tributaria podrá solicitar al contribuyente cualquier declaración, estados financieros y sus anexos por la vía electrónica</p>	<p>Art. 46 inciso 3. A través de la DEI, ente encargado de solicitar al contribuyente sus declaraciones y que estas deben ser por medios electrónicos, notificándoles de inmediato su presentación.</p>	<p>Art. 92 párrafo 2. Toda declaración será presentada por redes de comunicación electrónicas como es el internet, medios magnéticos u otros medios de transmisión de datos, como es el caso del correo electrónico.</p>	<p>Art. 146 inciso 1. Establece que el sujeto obligado deberá presentar las declaraciones por sistemas electrónicos, mediante la herramienta tecnológica que emplea la Administración Tributaria.</p>	<p>Art. 122. Todo contribuyente o persona jurídica, presentará sus declaraciones juradas por medio de los recursos tecnológicos existentes, los elementos que se utilicen será una clave de acceso, tarjeta inteligente u otros medios que estime conveniente la Administración Tributaria.</p>	<p>Art. 31. Regula que todo contribuyente deberá presentar declaraciones por medios digitales. Una diferencia importante y que resalta en la norma es el de que debe ir aunada una firma electrónica avanzada en todo documento digital que se presente ante las oficinas autorizadas.</p>	<p>Art. 64 Debido a que el sistema tributario argentino se rige por provincias, las Administraciones Tributarias determinarán la forma en que deban presentar sus declaraciones.</p>	<p>Art. 96. 98 inciso 4 Cualquier documento que solicite la Agencia Tributaria, la cual promoverá la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos como el caso de las declaraciones. Se garantiza la identificación de la administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia.</p>
<p align="center">NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS</p>	<p>Art. 127 y 129 inciso b). Art. 133 párrafo 4 y 137. Toda opinión, resolución,</p>	<p>No lo establece. De acuerdo a lo establecido en la Ley de</p>	<p>Art. 165. Todas las actuaciones de la Administración</p>	<p>Art. 84 inciso 5. Las actuaciones del órgano tributario</p>	<p>Art. 137 inciso b). Regula que las notificaciones podrán llevarse a cabo a través de</p>	<p>Art. 134 al 138. Las notificaciones se harán por correo</p>	<p>Art. 105. Inciso 7. Las notificaciones se practicarán por correo</p>	<p>Art. 112. Todo acto administrativo tributario deberá notificarse por</p>

	audiencia, dictamen que emita la Administración Tributaria deberá notificarse por los medios que indica la ley. El medio electrónico utilizado para comunicar expresamente al contribuyente es el correo electrónico certificado, en donde le serán enviada cualquier información relevante.	Procedimiento Administrativo solo menciona las notificaciones personales y las realizadas por medio del Diario Oficial.	Tributaria deberán ser notificadas por el departamento notificador a través del correo electrónico certificado o cualquier otro medio tecnológico.	deberán ser notificadas por medios electrónicos, siempre y cuando permitan la recepción.	correo público o privado o sistemas electrónicos, siempre y cuando permitan su notificación de recepción.	certificado, además las notificaciones digitales podrán realizarse en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.	electrónico certificado, cumpliendo con los requisitos de cada región.	medios electrónicos obligatorios donde harán constar cualquier información relevante.
RECURSOS ELECTRONICOS	No establece	No lo establece	No lo establece	No lo establece	No lo establece	Art. 58 Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Es importante resaltar que la legislación mexicana regula el Juicio en Línea el cual	No lo establece	Orden EHA/2784/2009 Art. 2 y 3. Se podrán presentar electrónicamente reclamaciones ante el órgano competente y de acuerdo a los requisitos que

						<p>consiste en que el demandante podrá presentar su demanda a través del Sistema de Justicia en Línea y las autoridades deberán comparecer por la misma vía. Los medios de impugnación que proceden ante estos juicios son los de revisión y juicios de amparo, estos se promueven contra las resoluciones derivadas del Juicio en Línea. Es una diferencia sustancial y muy interesante que las legislaciones</p>	<p>establece la ley. Otra diferencia con las demás legislaciones es que ayuda a facilitar al contribuyente la presentación de sus reclamaciones por medio electrónico y que ahorra tiempo y economía procesal.</p>
--	--	--	--	--	--	--	--

						deberán regular en futuras reformas.		
FIRMA ELECTRÓNICA	<p>Art.2 Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas. Art. 125 Código Tributario Se ha implementado la firma electrónica para asegurar las transacciones efectuadas mediante la tecnología. Los documentos que emita la Administración Tributaria por sistemas informáticos, electrónicos podrán utilizarse las firmas en forma facsimilar o impresa por otros medios (firma electrónica).</p>	<p>Art. 4 inciso 10 de la Ley de Firmas Administradas por la Comisión de Bancos y Seguros. Como en toda las demás legislaciones la firma electrónica contiene gran relevancia ya que cualquier documento electrónico que lleva una firma digital hace constar la validez del documento que se envía.</p>	<p>Art. 3. Todo documento enviado o solicitado por el órgano tributario competente, siendo esta una comunicación electrónica y que lleve aparejado una firma electrónica manifiesta una declaración de voluntad el cual puede constar pago de tributos, contratos, declaraciones etc.</p>	<p>Art. 1 al 3 Ley de Firma Electrónica Ley 729. Toda información solicitada por medios electrónicos contendrá una firma electrónica para así otorgar y reconocer eficacia jurídica al documento elaborado.</p>	<p>Art. 8 Ley de Certificados, Firmas Digitales y Documentos Electrónicos. Las instituciones públicas están facultadas para utilizar este tipo de firma electrónica dentro de los documentos que soliciten o que envíen los obligados tributarios.</p>	<p>Art. 2. Ley de Firma Electrónica Avanzada. La utilización de la firma electrónica avanzada en cualquier documento, comunicación, trámite, acto jurídico y administrativo así como procedimientos administrativos, las notificaciones también deberá llevar firma digital.</p>	<p>Art. 2. Ley de Firma Digital. De igual forma la utilización de la firma electrónica en documentos transmitidos por la vía telemática, y como en las demás legislaciones es plena prueba en los juicios llevados ante la Administración Tributaria.</p>	<p>Art. 3. Ley de 59/2003 de 19 de diciembre, de Firma Electrónica. La firma electrónica en España es utilizada por la Agencia tributaria en la cual cualquier documento o declaración, la cual deberá llevar firma electrónica, en la que garantiza la autenticación del documento enviado. Diferencia importante con respecto a otras legislaciones.</p>

CAPÍTULO 9

Presentación, análisis y discusión de resultados

Para realizar la presente investigación jurídica comparativa se buscó enfocar el análisis del régimen jurídico de los procedimientos tributarios electrónicos de las legislaciones internacionales de Honduras, El Salvador, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España.

Se utilizó para el trabajo de investigación un cuadro de legislación comparada, con la siguiente estructura, las unidades de análisis y los indicadores. Se verificó que las legislaciones internacionales incluyen la vía electrónica para los procedimientos tributarios y en este sentido buscan una forma idónea que le permita tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria cumplir con sus obligaciones y funciones respectivamente.

Se logró alcanzar el objetivo general de esta investigación al determinar que la utilización de los medios electrónicos en los procedimientos tributarios le facilita al contribuyente conocer de las actuaciones de la Administración Tributaria, asimismo garantizar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias colaborando con el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente.

Los objetivos específicos se lograron alcanzar durante la investigación analizando que la vía electrónica es utilizada para la presentación de declaraciones, pagos de impuestos, notificaciones, consultas, ajustes, rectificaciones, todo esto a través de los procedimientos electrónicos que facilitan los actos ante la Administración Tributaria y brinda las herramientas necesarias para que el contribuyente las efectúe, informa por los medios establecidos de cómo deben ser utilizados y así la obligación tributaria se cumpla de acuerdo a lo que indica la ley.

De acuerdo a lo anterior es necesario mostrar los resultados obtenidos y para tal efecto a continuación se mencionará cada uno de los indicadores utilizados:

9.1. Procedimientos tributarios

De acuerdo a la legislación de Guatemala los procedimientos tributarios proceden por un asunto relacionado de conformidad con las declaraciones, errores de cálculo y sanciones a los contribuyentes y que finalizan con una resolución. En el caso de Honduras en su legislación indica que los procedimientos pretenden facilitarle al contribuyente este medio para que cumpla de una forma eficaz con sus obligaciones, a través de ellos fiscalizar y controlar la recaudación, en este mismo sentido los regula El Salvador al indicar que los procedimientos son utilizados para fiscalizar y recaudar y el órgano encargado de esta función es la Administración Tributaria.

En el caso de Nicaragua el interesado al momento de tener cualquier inquietud la deberá plantear por los procedimientos establecidos sin necesidad de acudir personalmente a la Administración Tributaria. Costa Rica regula que los procedimientos tributarios son iniciados por cualquier actuación ante el órgano competente y proceden cuando el contribuyente comete un error en cálculo, presentación de declaración y pago de tributos. Estos supuestos son similares a los que regula la legislación guatemalteca.

México establece, que contra aquellos actos administrativos tributarios se podrán iniciar los procedimientos en materia fiscal planteando los recursos necesarios para atacar aquellas resoluciones que el particular considere que le afectan. Argentina menciona los mismos supuestos y España regula que estos procedimientos pueden producirse por la aplicación de los tributos comprendidos aquellas actividades de la Agencia Tributaria como el caso de actos, información, asistencia, inspección y recaudación de impuestos.

Según el análisis se puede comprobar que los procedimientos tributarios están regulados en cada legislación con el fin último de implementar medios idóneos para la recaudación y aplicación de los tributos, el contribuyente procederá a utilizarlos en el caso de que una resolución emitida por la Administración Tributaria afecte en sus derechos, en estos supuestos pueden iniciarse.

9.2. Procedimientos tributarios electrónicos

Guatemala regula que los procedimientos tributarios electrónicos es el medio que el sujeto pasivo utiliza para cualquier actuación ante la Administración Tributaria, entendiendo esto como una serie de etapas que puede ser llevada por la vía electrónica, que finaliza con una resolución de fondo que emite el órgano competente. En este sentido también lo establecen Honduras, El Salvador, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España, ya que todas coinciden que aquellos actos que implique la presentación de declaraciones, pago de impuestos, emisión de resoluciones, notificaciones, ajustes, pueden llevarse a cabo por los procedimientos tributarios electrónicos que establezca la ley.

9.3. Declaraciones tributarias por los medios electrónicos

Anteriormente se mencionó que el contribuyente podrá utilizar la vía electrónica para presentar lo que la ley le requiere, en este caso en particular es la presentación de las declaraciones tributarias por medios electrónicos. Según el Código Tributario de Guatemala, Decreto 6-91 del Congreso de la República, regula que la Administración Tributaria solicitará al particular cualquier declaración tributaria por medios electrónicos o sistemas informáticos. Honduras en el Código Tributario, Decreto 22-97, establece que a través de la Dirección Ejecutiva de Ingresos requerirá al contribuyente las declaraciones por medios electrónicos y notificará inmediatamente de su presentación. El Código Tributario de El Salvador, Decreto 230, que toda declaración debe ser presentada por comunicación electrónica. El Código Tributario, Ley 562, de Nicaragua regula que serán

presentadas por sistemas electrónicos. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755 de Costa Rica, regula los mismos supuestos, de igual forma el Código Fiscal de la Federación de México que deberán ser presentadas por medios digitales. En Argentina, la Ley de Procedimientos Fiscales, Decreto 821/98, que cada provincia deberá solicitar de acuerdo a sus procedimientos las declaraciones tributarias por la vía electrónica. En España, la Ley General Tributaria, indica que toda aquella documentación y declaración que requiera al contribuyente deberá ser por medio de los sistemas electrónicos.

9.4. Notificaciones electrónicas

Sobre la notificación electrónica, la doctrina ha sido uniforme comprendiéndola como aquella por la cual se notifica cualquier acto de la Administración Tributaria al particular por los medios electrónicos. Es una notificación que además debe certificar su recepción para comprobar su validez.

Guatemala regula la notificación electrónica, para la cual debe efectuarse por medio de un correo electrónico que el contribuyente proporciona, en este caso debe ser un correo certificado. Es importante mencionar una diferencia con la legislación de Honduras, que no regula este tipo de notificación, solo indica que se debe notificar personalmente. El Salvador establece que todas las actuaciones de la Administración Tributaria deben ser notificadas a través del departamento notificador hacia un correo electrónico certificado proporcionado por el obligado tributario. Nicaragua regula que estas actuaciones se notificarán electrónicamente siempre y cuando permitan su confirmación de recepción. Costa Rica regula que las notificaciones deben ser a través de un correo público o privado por los sistemas electrónicos. México incorpora las mismas normas respecto a la notificación e incorpora que las notificaciones podrán realizarse en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, una diferencia con respecto a las demás legislaciones. Argentina coincide que las notificaciones deben hacerse por

medios electrónicos. Finalmente España indica que obligatoriamente las actuaciones de la Agencia Tributaria deben notificarse por medios electrónicos.

De lo anterior el análisis correspondiente es que toda actuación por parte de la Administración Tributaria debe ser comunicada al contribuyente por los sistemas electrónicos en los casos que proceda, es decir, un correo certificado proporcionado voluntariamente por el particular en el cual indique que podrá ser notificado por esta vía siempre y cuando sea confirmada su recepción para que la notificación sea válida.

9.5. Presentación de Recursos de Impugnación en forma electrónica

La doctrina la ha estudiado poco, pero la legislación internacional se ha visto en la necesidad de regular la presentación de los recursos de impugnación en línea. En México existe el Juicio en Línea que consiste que el demandante planteará su demanda a través de un sistema de justicia en línea y que las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria deberán resolverse por la misma vía, los medios de impugnación que proceden es el de revisión y de amparo. Es una diferencia sustancial con las demás legislaciones como la de Guatemala, Honduras, El Salvador, Nicaragua, Costa Rica y Argentina, los que no contemplan los medios de impugnación a través de internet. En el caso de España, en la cual podrá presentar electrónicamente reclamaciones ante la Agencia Tributaria cumpliendo con los requisitos que establece la ley.

Guatemala no establece un procedimiento para el planteamiento de recursos de impugnación en línea, únicamente podrán ser planteados por escrito, en este mismo sentido se encuentra Honduras, El Salvador, Nicaragua, Costa Rica y Argentina. Los recursos son interpuestos por parte del interesado por escrito y no podrá valerse de los medios electrónicos, limitando así el ámbito de interposición de los medios de impugnación al indicar una única vía establecida en la ley. En conclusión el resultado final sobre la presentación de recursos de impugnación

electrónicos, es que no han sido regulados debidamente por la mayoría de legislaciones.

9.6. Firma Electrónica

Del análisis de la firma electrónica se encontró lo siguiente: en Guatemala se regula en la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto 47-2008 del Congreso de la República. Establece la firma como un medio para garantizar las relaciones jurídicas que existan entre los particulares mediante la tecnología, en este sentido la Administración Tributaria en cualquier documento que emita electrónicamente deberá llevar una firma la cual da certeza jurídica del contenido, de igual forma si una persona utilice el documento electrónico deberá llevar la firma que valide la información. La firma electrónica garantiza la validez de un documento emitido por sistemas informáticos y asegura que la información que contiene es cierta, que además puede ser valorado como un documento redactado en papel, por tener las mismas características. Honduras ha incluido en el mismo sentido a la firma electrónica en la Ley de Firmas Electrónicas Administradas por la Comisión de Bancos y Seguros indicando que un documento elaborado por esta vía debe llevar una firma electrónica que haga constar su validez. El Salvador relaciona que el documento que se envía al órgano tributario en la que puede ser una comunicación aparejada con una firma electrónica es una manifestación de voluntad el cual puede constar de pago de tributos, contratos, declaraciones. Nicaragua coincide con legislación anterior, establece que toda información solicitada por los medios electrónicos debe contener una firma electrónica, solo así se le puede reconocer eficacia jurídica al documento. En Costa Rica, la Ley de Certificados, Firmas Digitales y Documentos Electrónicos menciona que las instituciones públicas tienen la facultad de utilizar la firma electrónica en cualquier documento que sean solicitados o enviados por los contribuyentes. La Ley de Firma Electrónica Avanzada de México establece que, obligatoriamente los documentos elaborados por la vía electrónica deberán acompañarse con una firma digital de igual forma

aquellas actuaciones, trámites y comunicación que realice el órgano tributario, así también las legislaciones de Argentina y España.

De lo analizado anteriormente, la firma electrónica o avanzada, como le denominan en algunas legislaciones, es de gran importancia en las gestiones tributarias llevadas ante la Administración Tributaria, porque proporciona seguridad, eficacia y validez a los documentos que se elaboran los particulares por los sistemas informáticos especializados en la materia, garantizan que la información y contenido son reales, brindándole al contribuyente y a la Administración Tributaria la certeza del pago de los tributos y presentación de declaraciones. Estos documentos con la firma electrónica hacen plena prueba en juicio y deben ser valoradas como un documento en papel.

Según los resultados obtenidos en la investigación se logran alcanzar los objetivos trazados en el cual la utilización de los medios electrónicos logran brindar una herramienta adecuada al contribuyente para que cumpla con las obligaciones tributarias de una forma eficaz y certera, ahorra tiempo, acelera los procesos y cumple con los plazos que establece la ley, procuran que el obligado tributario colabore con el Estado en el sostenimiento del país de acuerdo a su actividad económica. Se responde satisfactoriamente con la pregunta de investigación al concluir que todo procedimiento electrónico puede llevarse a cabo de la mejor forma por parte del contribuyente al realizar sus gestiones tributarias por medio de la red, siendo un instrumento viable de fácil acceso por el particular al momento de contribuir con el pago de impuestos, proporcionándole los elementos principales para que los ejecute de la forma más adecuada, evitándole inconvenientes y retardos en la presentación de sus declaraciones. La manera en la cual los procedimientos electrónicos colaboran con el contribuyente es en la reducción gastos innecesarios al cumplir con sus obligaciones, plazos cortos en trámites administrativos tributarios, brindando seguridad al momento de presentar o enviar cualquier documento por un sistema de comunicación electrónica. En mi análisis personal es la forma efectiva de ayudar con la economía de un país en la que se

necesitan de los impuestos para invertir en el desarrollo, pero así mismo no hacer incurrir al contribuyente en gastos extras que le afecte su actividad económica, los medios electrónicos son una herramienta favorable para la recaudación tributos. Pero es importante buscar las formas por las cuales los contribuyentes que no tengan acceso a internet puedan hacerlo, ya que en la actualidad una gran mayoría de la sociedad no tiene esta facilidad para cumplir con sus obligaciones, es por ello que la autoridad competente debe regular procedimientos que se adecuen a esta necesidad que muchos contribuyentes no tienen acceso.

CONCLUSIONES

1. En la actualidad la tecnología forma parte importante dentro de una institución encargada de recaudación de impuestos, asistiendo al contribuyente. Lo supone importantes ventajas para la Administración Tributaria, por ejemplo, en el cumplimiento puntual de las obligaciones y facilitando la fiscalización, control y recaudación de tributos para el buen funcionamiento del Estado.
2. La Administración Tributaria electrónica en Guatemala y su desarrollo es de reciente innovación, ha tratado de unirse a los países avanzados en sistemas de información con el fin de ayudar tanto a los contribuyentes y las empresas a adaptarse a la tecnología, con esto se logra estar a la par de grandes potencias que utilizan herramientas tecnológicas para la recaudación de impuestos.
3. El sistema tributario ha sido influenciado por la tecnología, hacia un proceso de modernización, esto implica un cambio interno de los servicios que se prestan a la sociedad y así mismo transformarlos de un procedimiento tradicional a sistemas electrónicos, definiendo esto como una Administración Tributaria Electrónica.
4. Guatemala reconoce de igual forma que las legislaciones comparadas, la validez jurídica de los medios electrónicos, ya que la dificultad del cumplimiento de las obligaciones materiales y formales hace imprescindible que la Administración Tributaria informe adecuadamente y el deber de auxiliar al obligado en el ejercicio de los mismos.
5. Los procedimientos tributarios electrónicos contribuyen al buen desempeño de las obligaciones del contribuyente, ofreciéndole una variedad de servicios en línea o vía electrónica por la cual accede mediante un sistema de comunicación que debe utilizar auxiliado por el órgano competente.

6. Las personas físicas y jurídicas pueden presentar sus declaraciones por la vía electrónica evitando así, el desplazamiento hacia la sede tributaria y reduciendo el plazo de entrega. En consecuencia le incumbe a la Administración emplear procesos en que los recursos tecnológicos sean de ayuda eficaz.
7. Los sistemas informáticos implementados por la Administración Tributaria deben garantizar eficacia y veracidad en su ejecución, siendo así, el contribuyente cumplirá responsablemente con sus obligaciones, confiando en la vía electrónica, brindándole certeza y seguridad jurídica en los procedimientos tributarios.
8. La Administración Tributaria podrá comunicar a las personas (contribuyentes) o entidades (personas jurídicas), cuando lo decidan mutuamente, por la vía electrónica cualquier resolución que emita, así como citar al obligado y requerirle la presentación de documentos para su auditoría, esto a través de las notificaciones electrónicas hace que la utilización de esta vía no sea diferente en su práctica a una notificación personal.
9. La seguridad es un requisito importante en las actuaciones de la Administración Tributaria, es una garantía que ofrece transparencia, esto no podrá ser, si en una transacción electrónica la autoridad no pueda garantizar los actos que ejecutan los que intervienen en el proceso así como también de los documentos transmitidos.
10. La normativa existente de los procedimientos tributarios los establece el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. En relación a los documentos electrónicos y firma electrónica, lo regula la Ley para el Reconocimiento de Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

RECOMENDACIONES

1. Se sugiere a la Superintendencia de Administración Tributaria la difusión con mayor énfasis sobre los medios electrónicos al contribuyente, indicándole las ventajas que proporciona su utilización al momento de presentar sus declaraciones y pagos de tributos.
2. A los profesionales del Derecho se les exhorta a utilizar los sistemas informáticos para los casos que asesoren ante la SAT, beneficiándoles con tiempo y economía en cualquier gestión o actividad administrativa, para que así se brinde un adecuado servicio.
3. Se exhorta a la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, a implementar modificaciones a la ley a modo de establecer procedimientos en la presentación de recursos de impugnación a través de la vía electrónica o telemática, lo que implicaría un gran avance tecnológico, y así el contribuyente plantearía sus medios de defensa contra resoluciones emitidas por la Administración Tributaria por esta vía.
4. Se recomienda reforzar las actividades de implementación de notificaciones electrónicas ya que descongestionan la acumulación de resoluciones y se comunican en menor tiempo posible, respetando el derecho de defensa del contribuyente, permitiéndole recabar toda la información necesaria que le sea solicitada.

REFERENCIAS

1. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1.1 Anti Saarenpaa. "Gestión y administración pública electrónica. Aspectos de la planificación jurídica en una sociedad en red", *Revista Jurídica*. N° 7. 2005. Chile. Centro de Derecho Informático.
- 1.2 Arias Pou, María. *Manual práctico de comercio electrónico*. España. Wolters Kluwers. 2006.
- 1.3 Ávila Del Cid, Roberto Carlos. "Procedimiento administrativo tributario guatemalteco". Cuaderno de estudio No 11, abril 2001. Guatemala, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Rafael Landívar.
- 1.4 Bahilo Marcos, María Eugenia. *Gestión de la documentación jurídica empresarial*. España. Ediciones Paraninfo. 2012.
- 1.5 Barrios Osorio, Omar. *Derecho informático aspectos fundamentales*. 3ª ed. Guatemala, Ed. Mayte, 2006.
- 1.6 Bexker, Michael. *Las transacciones electrónicas y sus influencias en el derecho civil y administrativo y la posición de los notarios alemanes y holandeses*. La seguridad jurídica en las transacciones electrónicas. Madrid, Civitas. 2002.
- 1.7 Bouso Huerta, José Luis. *Prontuario fiscal floral*. España. Wolters Kluwer. 2008.
- 1.8 Briceño Sánchez, Almarys. "Seguridad y equidad en los procesos tributarios", *Revista Jurídica*. No. 1, mayo/junio 2011. Venezuela. Universidad Rafael Beloso Chacín.
- 1.9 Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de derecho usual*. Tomo VI. Argentina. Editorial Heliasta. 23ª. Edición 1994.

- 1.10 Calvo Vérguez, Juan. “La interposición de reclamaciones económico-administrativas a través de la internet”, *Revista Jurídica*. No 12. España, 2011. Universitat Oberta de Catalunya.
- 1.11 Carrascosa Lopez, Valentín. *La contratación informática: el nuevo horizonte contractual*. Ed. Comares, España, 2000.
- 1.12 Carrillo, Agustín. *E-administración*. España. Editorial OUC. 2008.
- 1.13 Casanovas, M. “El correo electrónico como medio de aprendizaje lingüístico”, en *Revista Jurídica*. N° 30, mayo/septiembre 2010. Colombia: Fundación Universitaria Católica. Universidad Católica del Norte.
- 1.14 Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo: teoría general y procesal*. Guatemala, Editorial Impresiones Graficas, 2011.
- 1.15 Cervantes, C.J. *Guía de la nueva Ley General Tributaria*. Ciss. Valencia, 2004.
- 1.16 Delpiazzo, Carlos E. *Derecho administrativo uruguayo*. México. Editorial Porrúa, 2005.
- 1.17 Díaz Martínez, Jesús. “La factura electrónica en España. Un nuevo escenario en el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes”. No 26, de julio 2010. España. Universidad de Murcia.
- 1.18 Dora Marrero, Ivys. *El costo de la indisciplina fiscal en la descapitalización de la empresa*. Fejióo. Cuba. 2009.
- 1.19 García Vizcaíno, Catalina. *Derecho tributario*. Tomo II. Argentina, Depalma, 2000.
- 1.20 González-Varas Ibáñez, S. *Tratado de derecho administrativo*. Tomo I, parte general, Navarra. Editorial Aranzadi-Thomson-Civitas-, 2008.

- 1.21 Guzmán Godínez, Amada Victoria. “Transcendencia de los principios que regulan el Derecho Tributario”, en: *Revista Jurídica*. No XVI, Primer Semestre, año 2012. Guatemala. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Rafael Landívar.
- 1.22 Jinesta L, Ernesto. *Administraciones públicas electrónicas: retos y desafíos para una regulación en Iberoamérica*. Costa Rica. Editorial Jurídica. 2007.
- 1.23 Menéndez Ochoa, Ángel. *El procedimiento administrativo tributario*. Compilación de leyes tributarias. Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala. Editorial. FM. 2000.
- 1.24 Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio, González. *Curso de derecho financiero*. Madrid. Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.
- 1.25 Pérez Luño, Antonio-Enrique. *Nuevas tecnologías, sociedad y derecho. El impacto socio-jurídico de las nuevas tecnologías de la información*. Madrid, libros de Fundesco, 1987.
- 1.26 Rubio Sanz, José. *Gestión del cobro de las operaciones de venta internacional*. España Club Universitario. 2008. 2ª edición.
- 1.27 Tanenbaum, Andrew S. *Redes de computadoras*. México, Person, 1997, 3ª edición.

2. REFERENCIAS NORMATIVAS

- 2.1 Acuerdo del Directorio número 024-2007 emitido por el órgano colegiado en su sesión del jueves 6 de agosto del año 2007 en el punto número 4, del acta número 70-2007.

- 2.2 Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución política de la República de Guatemala de 1985 y sus reformas.*
- 2.3 Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto Número 107, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Enrique Peralta Azurdia. 1964.
- 2.4 Congreso de la República de Guatemala *Ley para el reconocimiento de las comunicaciones y firmas electrónicas.* Decreto número 47-2008. Fecha de emisión: 19.01.2008. Fecha de publicación: 23.09.2008.
- 2.5 Congreso de la República de Guatemala. *Código tributario.* Decreto número 6-91. Fecha de emisión: 09/01/1991. Fecha de publicación: 03/04/1991.
- 2.6 Congreso de la República de Guatemala. *Ley del impuesto al valor agregado y sus reformas.* Decreto número 27-92. Fecha de emisión: 09/04/1992. Fecha de publicación: 08/05/1992.
- 2.7 Congreso de la República de Guatemala. *Ley orgánica de la superintendencia de administración tributaria.* Decreto Número 1-98. Fecha de emisión: 01/12/1998. Fecha de publicación: 13/02/1998.
- 2.8 Congreso de la República de Guatemala. *Reformas al código tributario.* Decreto 03-2004. Fecha de emisión: 01.07.2004. fecha de publicación: 14.01.2004.
- 2.9 El Secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria CERTIFICA: que ha tenido a la vista la Resolución de Directorio No.459-2001. emitida en la Sesión del Directorio de fecha jueves 5 de julio de dos mil uno. documentada en el Acta No 43-2001
- 2.10 El Secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria CERTIFICA: que ha tenido a la vista la Resolución de Directorio No.610-2002. emitida en la Sesión del Directorio de fecha jueves cinco de septiembre del año dos mil dos. documentada en el Acta No 075-2002.

2.11 La Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. *Código Tributario*. Ley Número 562.

2.12 Resolución del Directorio 230-2001 El Secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria CERTIFICA: que ha tenido a la vista la Resolución de Directorio No.230-2001, emitida en la Sesión del Directorio de fecha jueves 26 de abril de dos mil uno, documentada en el Acta No 26-2001.

3. REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

3.1 Aránzazu Alcaide de la Fuente. *Relaciones comerciales por medios electrónicos*. Edición electrónica gratuita. México, 2009. Texto completo en: www.eumed.net/libros/2009b/556/ Fecha de consulta: 26.06.2013.

3.2 Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. *Código tributario*. Decreto Número 230 y sus modificaciones. Fecha de emisión: 14/12/2000. Fecha de publicación: 22/12/2000, en página web: <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/codigo-tributario>. Fecha de consulta: [16.06.2013](http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/codigo-tributario).

3.3 Carbajo Vasco, Domingo. *El uso de la informática en el procedimiento de comprobación y gestión tributaria*. España: 2006 en página web <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1795/9.pdf>. Fecha de consulta: 11.07.2013.

3.4 Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica. Ley 4755, en página web: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Ley/Codigo%20de%20Normas%20y%20Procedimientos%20Tributarios-Ley%204755.pdf>.

- 3.5 Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México. Decreto 11. Fecha de publicación 7.02.1997. <http://www.edomex.gob.mx/legistelfon/doc/pdf/cod/vig/codvig002.pdf>. Fecha de consulta: 29.06.2013.
- 3.6 Código Fiscal de la Federación de México. Fecha de emisión 1981. Última reforma publicada DOF. 12/122012. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf>. Fecha de consulta: [29.06.2013](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf).
- 3.7 Código Tributario de El Salvador Decreto No 230, en página web: <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/código-tributario>. Fecha de consulta: 01.07.2013.
- 3.8 Congreso de los Estados Mexicanos. *Ley de firma electrónica avanzada*. Fecha de publicación: 11.01.2012. <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/45.htm?s>. Fecha de consulta: 25.06.2013.
- 3.9 Congreso Nacional de Chile. *Ley sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma*. Ley 19779. Fecha de emisión: 25.03.2002. Fecha de publicación: 12.04.2002. en web: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=196640>. Fecha de consulta: 29.06.2013.
- 3.10 Consentido, Guillermo Rafael. “Aplicación de la firma digital en el ámbito de la justicia”. En página web www.sup-trib.delsur.gov.ar. Fecha de consulta: 22.06.2013.
- 3.11 Datos recogidos en página de la AFIP-Administración Federal de Ingresos Públicos. <http://www.afip.gov.ar/home/index.html>. Fecha de consulta: 24.06.2013.

- 3.12 Datos recogidos en página de la Agencia Tributaria de España <http://www.agenciatributaria.es/>. Fecha de consulta: 12.07.2013.
- 3.13 Datos recogidos en página de la Dirección Ejecutiva de Ingresos de Honduras <http://www.dei.gob.hn/>. Fecha de consulta 28.06.2013.
- 3.14 Datos recogidos en página de la Sede Electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/Inicio/Procedimientos_y_Servicios/Recursos_reclamaciones_otros_procedimientos_de_revision_y_suspensiones/Reposicion_y_via_economico_administrativa/Reposicion_y_via_economico_administrativa.shtml. Fecha de consulta: 07.07.2013.
- 3.15 Datos recogidos en página de la Superintendencia de Administración Tributaria. <http://www.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/noticias/32-tributarias/6508-iquis-una-factura-eletra>. Fecha de consulta: 15.06.2013.
- 3.16 Datos recogidos en página de Ministerio de Hacienda <https://www.hacienda.go.cr/> . Fecha de consulta: 28.06.2013.
- 3.17 Datos recogidos en página de Servicio de Administración Tributaria de México http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/home.asp Fecha de consulta: 12.07.2013.
- 3.18 Datos recogidos en página del Ministerio de Hacienda del El Salvador <http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ciudadano>. Fecha de consulta: 12.07.2013.
- 3.19 Delgado García, Ana María, Rafael Oliver, Cuello. “Los procedimientos en el ámbito tributario”. UOC, 2008. <http://site.ebrary.com/lib/elibrorafaelandivarsp/docDetail.action?docID=10646733&p00=procedimientos%20administrativos%20tributarios>. Fecha de consulta: 01.07.2013.

- 3.20 Díaz Ortiz, José A. *Introducción al derecho procesal tributario, características distintivas, normas de aplicación, sujetos y órganos*. Argentina, 2003, en página web <http://nuevositio.cpacf.org/index.php>. Fecha de consulta: 01.0.2013.
- 3.21 Disposición Técnica Número 09-2007 de la Dirección General de Ingresos de Nicaragua, en web: <http://www.dgi.gob.ni/documentos/disposicion%20tecnica%20no.%20092007%20requisitos%20sistemas%20de%20facturacion%20computarizada.pdf>. Fecha de consulta: 09.07.2013
- 3.22 Esquivel Vásquez, Gustavo A. "Praxis de la justicia fiscal y administrativa. Firma electrónica". *Revista jurídica*. No 2. Año 2010. México: Investigación Jurídica – Técnico Profesional, en página web: <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/abstfirmaelectronica.html>. Fecha de consulta: 11.07.2013.
- 3.23 Jefatura de Estado. *Ley de procedimientos administrativos*. http://www.upv.es/ccoo/Legislacion/Trabajo/Ley_Proc_Advo_1958_completa.htm. Fecha de consulta 29.06.2013.
- 3.24 La Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. *Código Tributario*. Ley Número 562. La Gaceta número 227 del 2005. <http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/d0c69e2c91d9955906256a400077164a/ede7f16a7db78776062571a1004f84fd>. Fecha de consulta: 25.06.2013.
- 3.25 Laguado, Giraldo. *Actos administrativos por medios electrónicos*. Colombia: 2003, en página web: http://www.javeriana.edu.co/juridicas/pub_rev/documents/89-128.pdf. Fecha de consulta: 12.07.2013.

- 3.26 Ley General Tributaria. España, 2003. Última modificación 30/10/2012. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>. Fecha de consulta: 29.06.2013.
- 3.27 Ley 59/2003 de firma electrónica de España, en web: http://www.firma-digital.cr/normativa/Espana%20Ley592003_LeyFirmaElectronica.pdf. Fecha de consulta: 04.07.2013.
- 3.28 Ley de Certificados, firmas digitales y documentos electrónicos N°8454. <http://www.firmadigital.cr/normativa/Ley%20de%20Certificados,%20Firmas%20Digitales%20y%20Documentos%20Electr.pdf>. Fecha de consulta: 04.07.2013.
- 3.29 Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. http://www.archivos.ujat.mx/abogado_gral/legislacion_univ2012/Leyes_federales_03/LEY_Federal_de_Procedimiento_Contencioso_Administrativo.pdf. Fecha de consulta: 04.07.2013.
- 3.30 Martínez Cross, Fernando. *Medios electrónicos en la administración tributaria*. México: en página web <http://www.razonypalabra.org.mx/anteriores/n49/bienal/Mesa%205/FernandoMartinez.pdf>. Fecha de consulta: 20.06.13.
- 3.31 Merino Jara, Isaac, Manzano Silva, Elena. *Estudios jurídicos sobre hacienda local*. España: J.M. Bosch Editor, 2012, en web: <http://site.ebrary.com/lib/elibrorafaelandivarsp/docDetail.action?docID=10560245&p00=procedimientos%20administrativos%20tributarios> Fecha de consulta: 02.07.2013.

- 3.32 Oliver Cuello, Rafael. *Internet y tributos: colección de fiscalidad*. J.M. Bosch, editor, España, 2012, en web: <http://site.ebrary.com/lib/elibrorafaelandivarsp/docDetail.action?docID=10663465&p00=procedimientos%20administrativos%20tributarios> Fecha de consulta: 11.07.2013.
- 3.33 Pumarino Mendoza, Andrés. *El derecho tributario internacional y sus efectos en el comercio electrónico*. <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Derecho%20tributario%20internacional-comercio%20electr%C3%B3nico.pdf>. Fecha de consulta: 19.06.13
- 3.34 Reyes Kraft, Alfredo Alejandro. *La firma electrónica*. México. En página web "<http://www.razonypalabra.org.mx/libros/libros/firma.pdf>". Fecha de consulta: 20.06.2013.
- 3.35 Rodríguez Lobato, Raúl. *Definitividad del procedimiento administrativo fiscal*. México: 2011, en página web <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/100/art/art7.htm>. Fecha de consulta: 01.07.2013.
- 3.36 Romero Restrepo, Miryam. *Aspectos jurídicos tributarios de la factura como título valor*. Colombia. 2010, en página web: <http://www.unilibre.edu.co/CriterioLibre/images/revistas/13/art06.pdf>. Fecha de consulta: 04.07.2013.
- 3.37 Ruetti, Germán J. *Probatoria de la administración fiscal en el proceso tributario*. Argentina: en página web "Asociación Argentina de estudios fiscales": <http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>. Fecha de consulta: 08.07.2013.

- 3.38 Salgado Ponce, Thania Coral. *Validez de las notificaciones electrónicas en la administración pública*. México, en página web <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Congreso/pdf/166.pdf>. Fecha de consulta: 16.06.2013.
- 3.39 Sánchez Guzmán, José Carlos. *Procedimiento administrativo*. México, en página web “Ex lege”: http://bajo.delasalle.edu.mx/revistas/derecho/numero_6/alumnos_carlos_sanchez.html. Fecha de consulta: 01.07.2013.
- 3.40 Serra, Jordi. “Valoración y selección de documentos electrónicos: principios y aplicaciones” *Revista Tría*. N°12. 2005. España. Departamento de la Universidad de la Generalitat de Catalunya. Universidad de Barcelona, en web: http://eprints.rclis.org/7333/1/Jordi_Serra_-_TRIA_12.pdf. Fecha de consulta: 29.06.2013. Pág.115.
- 3.41 Scotti, Luciana. *Contratos electrónicos: un estudio desde el derecho internacional privado argentino*. Eudeba, Argentina, 2012, en web: <http://site.ebrary.com/lib/elibrorafaelandivarsp/docDetail.action?docID=10577153&p00=scotti%2C%20luciana.%20contratos%20electr%C3%B3nicos%3A> Fecha de consulta: 29.06.2013.
- 3.42 Suarez Quintana, Olivia. *El procedimiento administrativo*. En página web http://www.eacanarias.org/UserFiles/File/CURSOS/curso_proced_Tema_4.pdf. Fecha de consulta: 18.06.2013.
- 3.43 Thompson Chacón, Eric y Ronald Garita López. *El desempeño de las agencias de administración tributaria y de las aduanas en Centroamérica*. UCI, Universidad para la Cooperación Internacional. Costa Rica 2005, en web: http://www.asies.org.gt/sites/default/files/articulos/publicaciones/tomo04_01_agencias_de_administracion_tributaria.pdf. Fecha de consulta: 10.07.2013.

3.44 Young, Greg. *Hayek y el comercio electrónico*. Eseade. Argentina. 2002, en web:<http://site.ebrary.com/lib/elibrorafaellandivarsp/docDetail.action?docID=10060350&p00=comercio%20electronico%20derecho>. Fecha de consulta: 29.06.2013.

ANEXOS

Cuadro de Cotejo de Legislación Temporal

INDICADORES	LEGISLACIÓN ANTERIOR	LEGISLACIÓN VIGENTE
OTRAS ATRIBUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	<p style="text-align: center;">Código Tributario 6-91</p> <p>De acuerdo con el artículo 98 sobre las atribuciones de la Administración Tributaria está en velar por el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Además podrá:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Requerir informe de los tributos. II. Requerir el pago y recaudación de tributos. III. Verificación de las declaraciones e informaciones que se presenten por medios electrónicos. IV. Sancionar a los contribuyentes V. Organizar el sistema de recaudación. VI. Contratación de profesionales en materia tributaria. VII. Establecer índices de rentabilidad para la determinación de los tributos. VIII. Efectuar tasaciones de bienes. IX. Efectuar inventarios de bienes o mercancías y valores. X. Solicitar la colaboración de otras dependencias para su eficaz cumplimiento XI. Velar por el correcto cumplimiento de los criterios administrativos. XII. Revisar libros, documentos, archivos de los contribuyentes. 	<p style="text-align: center;">Código Tributario 6-91</p> <p>Adicionado por el Art. 29 del decreto número 20-2006. Se adiciona el Art. 98 "A" al decreto 6-91, Código Tributario y sus reformas</p> <p>De acuerdo ha esta modificación del artículo 98 por el artículo 98 "A" establece otras atribuciones de la Administración Tributarias de las anteriormente mencionadas tales como:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Establecer con el contribuyente de mutuo acuerdo una dirección electrónica para notificarles o acuses de recibo de las declaraciones y pagos cuando correspondan. II. Un procedimiento el cual permita la elaboración de facturas, libros, registros y documentos por medios electrónicos. III. Proporcionar con otras autoridades internacionales en materia tributaria aquella información requerida, respetando siempre el derecho del contribuyente. IV. Participar en la negociación y elaboración de convenios internacionales. V. Suscribir con otras administraciones tributarias, convenios de cooperación mutua. VI. Requerir a los contribuyentes el pago de los tributos por medios electrónicos. VII. Verificar por los medios idóneos la veracidad de la información que proporcione el contribuyente. VIII. Actualizar de oficio el Registro Tributario Unificado u otros registros.

Cuadro de Cotejo de Legislación Comparada

UNIDADES DE ANALISIS INDICADORES	Guatemala Código Tributario Decreto 6-91 Y Sus Reformas.	Honduras Código Tributario Decreto 22-97	El Salvador Código Tributario Decreto 230	Nicaragua Código Tributario Ley 562	Costa Rica Código De Normas Y Procedimientos Tributarios Ley 4755	México Código Fiscal De La Federación	Argentina Ley de Procedimientos Fiscales Decreto 821/98	España Ley General Tributaria
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	X	X	X	X	X	X	X	X
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS	X	X	X	X	X	X	X	X
DECLARACIONES TRIBUTARIAS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS	X	X	X	X	X	X	X	X
NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS	X	X	X	X	X	X	X	X
RECURSOS ELECTRONICOS	X	X	X	X	X	X	X	X
FIRMA ELECTRÓNICA	X	X	X	X	X	X	X	X