

## **MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO DEL CIAT**

## INDICE

1.	Consideraciones generales.....	1
2.	Antecedentes y fuentes del Modelo .....	3
3.	Ambito material de aplicación y orientaciones de las materias comprendidas.....	4
4.	Estructura del Modelo .....	8

### TITULO I - DISPOSICIONES PRELIMINARES

#### CAPITULO I - Disposiciones generales

##### Sección 1. Norma tributaria

Art. 1.	Ambito de aplicación .....	9
Art. 2.	Normas por las que se rigen los tributos .....	9
Art. 3.	Derecho supletorio .....	10
Art. 4.	Principio de legalidad .....	11
Art. 5.	Vigencia de la norma tributaria en el tiempo .....	12
Art. 6.	Interpretación de las normas tributarias .....	12
Art. 7.	Forma jurídica de los actos .....	12
Art. 8.	Cómputo de los plazos .....	13

##### Sección 2. Tributos

Art. 9.	Concepto y clasificación de los tributos .....	14
Art. 10.	Impuesto .....	14
Art. 11.	Tasa .....	14
Art. 12.	Contribución especial.....	15

##### Sección 3. Obligación tributaria

Art. 13.	Concepto de obligación tributaria .....	15
Art. 14.	Concepto de hecho generador. ....	15
Art. 15.	Convenios entre particulares.....	16
Art. 16.	Validez de los actos.....	16

## CAPITULO II - Sujetos de la obligación tributaria

### Sección 1. Sujeto Activo

Art. 17.	.....	16
----------	-------	----

### Sección 2. Sujeto pasivo

Art. 18.	Concepto de sujeto pasivo .....	17
Art. 19.	Contribuyente directo .....	17
Art. 20.	Contribuyente sustituto .....	18
Art. 21.	Terceros responsables .....	19
Art. 22.	Sucesores a título universal.....	21

## CAPITULO III - Responsabilidad solidaria

Art. 23.	Concepto y efectos de la responsabilidad solidaria .....	19
Art. 24.	Responsabilidad solidaria por representación .....	20
Art. 25.	Responsabilidad solidaria por sucesión .....	21

## CAPITULO IV - Domicilio tributario

### Sección 1. Concepto de domicilio tributario

Art. 26.	Domicilio de las personas físicas .....	21
Art. 27	Domicilio de las personas jurídicas .....	22

### Sección 2. Personas domiciliadas en el extranjero

Art. 28.	.....	22
----------	-------	----

### Sección 3. Domicilio especial

Art. 29.	.....	23
----------	-------	----

### Sección 4. Declaración y cambio de domicilio

Art. 30.	.....	23
----------	-------	----

## CAPITULO V - Concepto de deuda tributaria y modos de extinción de la obligación tributaria

### Sección 1. Concepto de deuda tributaria

Art. 31.	.....	24
----------	-------	----

### Sección 2. Modos de extinción

Art. 32.	Modos de extinción .....	24
----------	--------------------------	----

### Sección 3. Pago

Art. 33.	Obligados al pago	25
Art. 34.	Lugar y medios de pago .....	25
Art. 35.	Plazo para el pago .....	25
Art. 36.	Anticipos .....	26
Art. 37.	Intereses y recargos por pago fuera de plazo .....	26
Art. 38.	Imputación de pagos .....	27
Art. 39.	Pago de obligaciones prescritas .....	27

### Sección 4. Compensación

Art. 40.	.....	28
----------	-------	----

### Sección 5. Condonación o remisión

Art. 41.	.....	28
----------	-------	----

## CAPITULO VI - De la prescripción

### Sección 1. Plazos de la prescripción

Art. 42.	Plazo general .....	29
Art. 43.	Extensión del plazo de prescripción.....	29

### Sección 2. Cómputo del Plazo

Art. 44.	Cómputo del plazo .....	30
----------	-------------------------	----

Sección 3. Interrupción de la prescripción

Art. 45. ....30

Sección 4. Suspensión de la prescripción

Art. 46. ....31

Sección 5. Alcance de la prescripción

Art. 47. ....32

CAPITULO VII - Privilegio del crédito tributario

Art. 48. Orden de privilegio .....32

**TITULO II. DEBERES Y DERECHOS DE LOS SUJETOS PASIVOS Y DE LOS TERCEROS**

CAPITULO I. Deberes de los sujetos pasivos y de los terceros

Sección 1. Disposiciones generales

Art. 49. ....33

Sección 2. Deberes específicos

Art. 50. Deber de iniciativa .....33  
Art. 51. Deberes relativos a la facilitación de la fiscalización .....34  
Art. 52. Deber de inscripción.....35  
Art. 53. Deber de información.....36  
Art. 54. Deberes de los funcionarios del sector público y otras entidades .....38  
Art. 55. Deberes y formalidades de inscripción, liquidación y para el suministro de información .....39

CAPITULO II - Derechos de los contribuyentes y responsables

Art. 56. Derecho de repetición y devolución .....39

Art. 57.	Derecho a la corrección de declaraciones .....	40
Art. 58.	Derecho a interponer queja por omisión o retardo en resolver .....	41
Art. 59.	Derecho a formular consultas .....	41

## TITULO III - FACULTADES Y OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACION

### CAPITULO I - FACULTADES

#### Sección 1. Facultad de delegación

Art. 60.	.....	43
----------	-------	----

#### Sección 2. Facultad de complementación legal

Art. 61.	Expedición de normas generales.....	43
Art. 62.	Expedición de normas interpretativas y efectos de su publicación .....	43

#### Sección 3. Facultad de recaudación

Art. 63.	Liquidación provisional de tributos.....	44
Art. 64.	Designación de contribuyentes sustitutos .....	45
Art. 65.	Rectificación de errores .....	45
Art. 66.	Celebración de convenios con entidades colaboradoras .....	45

#### Sección 4. Facultad de fiscalización

Art. 67.	Atribuciones por fiscalizar .....	46
Art. 68.	Lugar para el ejercicio de la fiscalización.....	47
Art. 69.	Medidas cautelares para la conservación de comprobantes .....	47
Art. 70.	Secuestro de la contabilidad.....	48

#### Sección 5. Facultad de determinación de los tributos

Art. 71.	Determinación de la obligación tributaria.....	49
Art. 72.	Formas de determinación .....	49
Art. 73.	Determinación sobre base presunta .....	50
Art. 74.	Simplificación de los deberes formales.....	51
Art. 75.	Liquidaciones expedidas por sistemas de computación .....	51
Art. 76.	Fundamentación de las actuaciones .....	52
Art. 77.	Validez de informaciones proporcionadas por autoridades	

tributarias extranjeras .....	53
-------------------------------	----

Sección 6. Facultad para promover la asistencia  
administrativa internacional

Art. 78. ....	53
---------------	----

Sección 7. Facultad solicitar medidas de apremio

Art. 79. Medidas de apremio .....	53
Art. 80. Causas para la aplicación del apremio.....	54

Sección 8. Facultad de imponer medidas cautelares

Art. 81. ....	54
---------------	----

Sección 9. Facultad de cobranza

Art. 82. ....	55
---------------	----

Sección 10. Facultad de conceder prórrogas

Art. 83. ....	55
---------------	----

Sección 11. Facultad para declarar el archivo de las actuaciones  
por falta de interés fiscal o incobrabilidad

Art. 84. ....	56
---------------	----

Sección 12. Facultad para condonar multas y recargos

Art. 85. ....	57
---------------	----

Sección 13. Presunción de legalidad de los actos de la  
Administración tributaria

Art. 86. ....	86
---------------	----

## CAPITULO II - Obligaciones de la Administración tributaria

### Sección 1. Obligación de informar y asistir para facilitar el cumplimiento voluntario

Art. 87.	.....	57
----------	-------	----

### Sección 2. Obligación de resolver

Art. 88.	.....	58
----------	-------	----

### Sección 3. Obligación de certeza de los actos administrativos

Art. 89.	.....	59
----------	-------	----

### Sección 4. Obligación de guardar reserva de la información tributaria

Art. 90.	.....	59
----------	-------	----

## TITULO IV - PROCEDIMIENTOS

### CAPITULO I - Disposiciones generales

#### Sección 1. Disposiciones preliminares

Art. 91.	Ambito de aplicación y normas supletorias .....	61
Art. 92.	Forma del procedimiento .....	61
Art. 93.	Personería .....	61
Art. 94.	Acceso a las actuaciones .....	62
Art. 95.	Constitución del domicilio .....	62
Art. 96.	Plazo para la comparecencia .....	62

#### Sección 2. Notificaciones

Art. 97.	Medios de notificación .....	63
Art. 98.	Notificación personal .....	64



Art. 99.	Notificación por correspondencia postal y otros sistemas de comunicación .....	65
Art. 100.	Notificación por cédula.....	65
Art. 101.	Notificación por edictos.....	65
Art. 102.	Notificación por constancia administrativa .....	66
Art. 103.	Notificación tácita .....	66
Art. 104.	Domicilio para notificación .....	66
Art. 105.	Notificación a gerentes y administradores.....	66

### Sección 3. Prueba

Art. 106.	Principio general de la prueba .....	67
Art. 107.	Presunciones.....	67
Art. 108.	Medios de prueba.....	67
Art. 109.	Admisión de la prueba.....	68
Art. 110.	Apreciación de la prueba.....	68
Art. 111.	Medidas para mejor proveer.....	68

### Sección 4. Requisitos del acto administrativo resolutivo

Art. 112.	.....	68
-----------	-------	----

## CAPITULO II - Procedimientos administrativos específicos

### Sección 1. Procedimiento para la fiscalización externa

Art. 113	Fiscalización .....	69
Art. 114.	Verificación.....	71

### Sección 2. Procedimiento de determinación de los tributos por la Administración tributaria

Art. 115.	Etapas del procedimiento de determinación.....	71
Art. 116.	Alcances de la determinación .....	72

### Sección 3. Procedimiento de repetición y devolución

Art. 117.	Requisitos y procedimiento general .....	73
Art. 118.	Saldos a favor del contribuyente .....	74
Art. 119.	Repetición de tributos retenidos o percibidos .....	74

#### Sección 4. Denuncia

Art. 120.	.....	74
-----------	-------	----

#### Sección 5. Procedimiento de determinación y aplicación de sanciones

Art. 121.	Procedimiento sancionatorio .....	75
Art. 122.	Aplicación de sanciones sin procedimiento previo.....	76
Art. 123.	Procedimiento para la aplicación de sanciones por contravenciones e infracciones administrativas tributarias .....	76

#### Sección 6. Procedimiento administrativo de cobro ejecutivo

Art. 124.	Iniciación del período para el cobro ejecutivo .....	76
Art. 125.	Iniciación del procedimiento de cobro ejecutivo .....	77
Art. 126.	Oposiciones al procedimiento de cobro ejecutivo.....	78
Art. 127.	Naturaleza y no acumulatividad del procedimiento de cobro ejecutivo .....	78
Art. 128.	Ejecución de garantías de la deuda.....	79
Art. 129.	Tramitación del embargo .....	79
Art. 130.	Solidaridad por dificultar el embargo .....	80
Art. 131.	Bienes obrantes en entidades depositarias .....	81
Art. 132.	Ampliación del embargo .....	81
Art. 133.	Organos competentes para la ejecución y facultades .....	81
Art. 134.	Entorpecimiento de las actuaciones .....	82
Art. 135.	Documentación de las diligencias de embargo .....	83
Art. 136.	Suspensión del procedimiento de ejecución .....	84
Art. 137.	Tercerías .....	85
Art. 138.	Enajenación de los bienes embargados .....	85
Art. 139.	Inhibición para la adquisición de bienes embargados.....	86

#### Sección 7. Recurso de reconsideración contra las resoluciones de la Administración tributaria

Art. 140.	.....	86
-----------	-------	----

#### Sección 8. Acciones jurisdiccionales contra las resoluciones de la Administración tributaria

Art. 141.	.....	87
-----------	-------	----

## TITULO V - ILICITOS TRIBUTARIOS Y SANCIONES

### CAPITULO I - Disposiciones generales

#### Sección 1. Disposiciones preliminares

Art. 142.	Excepciones a la irretroactividad .....	88
Art. 143.	Principios y normas aplicables .....	88
Art. 144.	Ilícito tributario .....	88
Art. 145.	Tipos de ilícito tributario .....	89
Art. 146.	Contravención tributaria .....	89
Art. 147.	Infracción administrativa tributaria .....	89
Art. 148.	Delito tributario .....	90
Art. 149.	Reincidencia y reiteración .....	90
Art. 150.	Extinción de acciones y sanciones .....	91

#### Sección 2. Responsabilidad

Art. 151.	Naturaleza de la responsabilidad .....	91
Art. 152.	Eximientes de responsabilidad .....	91
Art. 153.	Concurso de infractores .....	92
Art. 154.	Participación de profesionales en la comisión de ilícitos tributarios .....	92
Art. 155.	Mal ejercicio de la profesión .....	93
Art. 156.	Responsabilidad de las entidades, colectividades o unidades económicas .....	93
Art. 157.	Responsabilidad por acto de los representantes .....	93
Art. 158.	Responsabilidad por acto de los dependientes .....	94
Art. 159.	Responsabilidad accesoria de los copartícipes .....	94

#### Sección 3. Sanciones

Art. 160.	Aplicación de sanciones .....	94
Art. 161.	Tipos de sanciones .....	95
Art. 162.	Graduación .....	95
Art. 163.	Sustitución del comiso .....	96
Art. 164.	Fijación de valores .....	96

### CAPITULO II - Disposiciones especiales

### Sección 1. Contravenciones tributarias

Art. 165.	Tipos de contravenciones .....	96
Art. 166.	Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de inscribirse .....	97
Art. 167.	Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de emitir comprobantes .....	98
Art. 168.	Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de llevar libros y registros .....	99
Art. 169.	Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de declarar .....	99
Art. 170.	Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de permitir el control .....	100
Art. 171.	Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de informar y comparecer .....	101

### Sección 2. Infracciones administrativas tributarias

Art. 172.	Tipos de infracciones administrativas tributarias .....	101
Art. 173.	Mora .....	101
Art. 174.	Omisión de tributos .....	102
Art. 175.	Actualización de multas y recargos .....	102

### Sección 3. Delitos tributarios

Art. 176.	Tipos de delito tributario .....	103
Art. 177.	Titular de la acción penal .....	103
Art. 178.	Defraudación tributaria .....	104
Art. 179.	Enumeración .....	104
Art. 180.	Presunciones de fraude .....	105
Art. 181.	Desobediencia a las decisiones de la Administración .....	106
Art. 182.	Sanción .....	106

### Sección 4. De los ilícitos de los funcionarios o empleados de la Administración tributaria

Art. 183.	Violación de los deberes de los funcionarios o empleados .....	107
Art. 184.	Revelación de informaciones amparadas por la reserva fiscal .....	107
Art. 185.	Inaplicabilidad .....	107

## PRESENTACION

El CIAT, a través de sus actividades de promoción de intercambio de experiencias en eventos internacionales y de cooperación técnica, pudo constatar que en gran parte de sus países miembros, en especial en los de América Latina, las normas que regulan las relaciones fisco-contribuyente no resultan adecuadas para lograr una aplicación equitativa de los tributos en un ambiente de seguridad jurídica.

En diversos países miembros del CIAT, los esfuerzos emprendidos para mejorar el desempeño de sus administraciones tributarias se confrontan con serias dificultades, emergentes de la inadecuación de las normas que regulan el ejercicio de sus funciones.

Generalmente, existe una gran dispersión de esas normas, las cuales se encuentran establecidas en las diferentes leyes que establecen cada uno de los tributos que componen el sistema tributario y que, muchas veces, adoptan soluciones diferentes para situaciones equivalentes.

También, la estructura lógica de esas mismas normas es deficiente, no previendo las disposiciones necesarias para el desarrollo de las actuaciones administrativas que podrían haber desde el nacimiento de la obligación tributaria hasta su extinción. La falta de una estructura lógica conlleva, además, a una extrema complejidad que genera incertidumbre a administradores y contribuyentes, perjudicando el normal desenvolvimiento de la relación fisco-contribuyente y resulta contraria a la eficiencia de la Administración al producir actuaciones redundantes.

Además, falta adaptación de las normas tributarias a las actuales disponibilidades tecnológicas, de manera que se posibilite un mayor aprovechamiento del impacto positivo que la moderna tecnología puede aportar a la eficiencia y eficacia de las administraciones tributarias, y a la facilitación del cumplimiento de las obligaciones de los administrados.

Por otra parte, se entendió que la similitud de funciones que cabe desempeñar a cualquier Administración para la aplicación del sistema tributario, permite prever una secuencia de actuaciones o etapas a cumplir también similares, que justificaría la elaboración de un Modelo del CIAT que sirva para orientar a sus países miembros, en los esfuerzos que pudieren emprender para perfeccionar sus legislaciones.

La constatación de todas estas circunstancias, motivó la iniciativa del CIAT de propiciar, con los auspicios de la Misión Alemana en este Centro, el desarrollo de un Modelo de Código Tributario, para lo cual se constituyó un Grupo de Trabajo que, inicialmente y con la colaboración del Jefe de aquella Misión, Hans Fuchs, elaboró un proyecto de Modelo de Código Tributario. Este Grupo de Trabajo estuvo integrado por Rubén Aguirre Pangburn, Carlos Dentone, Carlos Esparza, Bernardo Lara Berríos y Claudino Pita, habiéndole correspondido a este último la coordinación de los trabajos

en su carácter de Director de Estudios del CIAT.

El proyecto de Modelo de Código Tributario del CIAT, así elaborado, fue sometido a la consideración de reconocidos tributaristas que con sus valiosos comentarios y observaciones, permitieron perfeccionarlo. Los tributaristas que aportaron su muy valiosa y reconocida experiencia fueron: Margarita Lomelí Cerezo de México, Alba Lucía Orozco de Colombia, Javier Paramio Fernández de España, Nikolaus Raub de Alemania, Jaime Ross Bravo de Chile y Ramón Valdés Costa de Uruguay. Numerosas observaciones formuladas por estos tributaristas fueron tenidas en cuenta por el Grupo de Trabajo y, en base a ellas se modificó la versión preliminar del proyecto.

Además, en la revisión final para la elaboración de la versión definitiva del presente Modelo de Código Tributario, se contó con la colaboración del Jefe de la Misión Española ante el CIAT, Rafael Salinas.

Por último, cabe señalar que tratándose de un Modelo de Código Tributario, sus normas pretenden constituir una orientación general para los procesos de reforma legislativa de los países miembros, lo cual significa que en muchos casos para la adopción de los criterios en que ellas se sustentan, deberán adaptarse esas normas al orden jurídico, estructura administrativa y sistema tributario del país que decida aplicarlos.

Jorge Cosulich Ayala  
Secretario Ejecutivo del CIAT

# MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO DEL CIAT

## 1. CONSIDERACIONES GENERALES

Más allá de la importancia que cabe reconocer a todo avance en el perfeccionamiento del sistema tributario y de cada uno de los tributos que lo integran, o en la modernización de la Administración que tenga por cometido aplicarlo, es necesario tener presente que para que tales avances sean plenamente efectivos, deberá contarse con un cuerpo de normas que se refieren a los mecanismos de aplicación de los tributos en general, adecuado y sistematizado.

La delimitación precisa de los derechos y deberes de los administrados y de las atribuciones y obligaciones de la Administración, resulta esencial para realizar en el ámbito del Derecho tributario dos principios jurídicos fundamentales, frecuentemente consagrados expresamente por las normas constitucionales, cuales son: el de igualdad de la tributación y el de la seguridad jurídica.

El principio de igualdad de la tributación tiene por finalidad garantizar una imposición justa, en el sentido de otorgar un tratamiento igual para todos los iguales y que tome en consideración las desigualdades existentes.

Se admite comúnmente que se lesiona el principio de igualdad cuando la igualdad o diferenciación establecida por una norma en el tratamiento tributario, no pueda justificarse en un fundamento razonable, es decir, cuando esa igualdad o diferenciación de trato pueda considerarse arbitraria.

En nuestros días, la efectiva vigencia del principio de igualdad de la tributación no puede considerarse agotada con la verificación de su consagración en el plano legislativo. Ninguna sociedad que pretenda regirse en materia tributaria en base a ese principio, podrá considerarse satisfecha solamente con su vigencia legal, sin considerar que sucede en el plano de la aplicación del sistema tributario o, en otras palabras, de la eficacia de las normas tributarias que a él lo sustentan. Por ello, cabe afirmar que no es suficiente para la realización del principio de igualdad de la tributación, la existencia de un sistema tributario que lo observe adecuadamente, sino que también es necesario que coexistan aquellos instrumentos imprescindibles para hacerlo efectivo, entre otros, normas que regulen la relación fisco-contribuyente de manera satisfactoria, es decir, que garanticen los derechos del contribuyente pero que, al mismo tiempo, hagan asequible el cometido de la Administración tributaria de aplicar el sistema tributario eficazmente y que ese cometido se cumpla.

En muchos de los países de América Latina, la insuficiencia de facultades legales de la Administración tributaria para controlar y exigir el cumplimiento de las obligaciones de los administrados, constituye una de las principales causas de la evasión tributaria, la cual representa, entre todos los actos lesivos al principio de igualdad de la tributación, la forma más burda y condenable de injusticia tributaria.

En cuanto al principio de seguridad jurídica, éste exige la posibilidad de poder prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y acciones de los contribuyentes,



pudiendo anticipar las decisiones administrativas y judiciales pertinentes sobre esas situaciones y acciones. Debe entenderse como un postulado de conocimiento certero y definitivo acerca de la cuantía de la deuda tributaria. La observancia de este principio promoverá la confianza de los ciudadanos en sus instituciones y los protegerá de la arbitrariedad.

Tradicionalmente, en caso de conflicto entre el principio de igualdad y el principio de seguridad jurídica, parte de la doctrina y de la jurisprudencia se han inclinado a favor de que prevalezca este último. Para realizar esta opción, muchas veces se ha partido del entendimiento de que existe una contraposición de intereses entre un ciudadano, obligado tributario, y la Administración tributaria, acreedora tributaria, y en aras de la preservación de los derechos del ciudadano se consideró que éste deberá ser favorecido. No obstante, si se profundiza en la esencia del fenómeno de la tributación, podría entenderse que el conflicto se produce entre un ciudadano, obligado tributario, y millones de ciudadanos que podrán verse afectados en su derecho, por un lado, al privárseles de ciertos bienes o servicios que les deberían ser prestados por el Estado y, por otro, al tener que sujetarse a una tributación no igualitaria. Considerada la situación desde este último ángulo, la opción aconsejable para que prevalezca uno u otro principio podría ser distinta.

En definitiva, se estima que ambos principios, el de la igualdad de la tributación y el de la seguridad jurídica, deben tener existencia plena en el Derecho tributario de cualquier país, sin embargo, de presentarse algún conflicto, encuadrándose este Derecho en el Derecho público, es evidente, que en la relación fisco-contribuyente "domina el principio de la comunidad sobre el principio de la personalidad privada".<sup>1</sup>

La preocupación recurrentemente manifestada por la doctrina, sobre la necesidad de establecer un adecuado equilibrio entre ambas partes en la relación fisco-contribuyente, se generó y justificó en un contexto bien diferente del actual. En tiempos pasados, ante la existencia de un Estado intervencionista orientado a su expansión permanente en detrimento del sector privado, era pertinente centrar los esfuerzos de la doctrina jurídica en la reiteración de la defensa de los derechos y garantías individuales, como forma de poner coto a aquella expansión en cuanto significase avasallar los derechos de los ciudadanos.

La nueva conceptualización del Estado y de su papel ante la sociedad prevalecientes en la actualidad, permiten modificar el centro de atención doctrinario. Ya no se justifica volcar los mayores esfuerzos en el desarrollo y sustentación de los derechos del contribuyente sino que, en el pretendido equilibrio entre las partes de la relación fisco-contribuyente, se debe atender en igual forma y con igual énfasis a la trascendencia y asequibilidad de la realización del derecho del fisco de concretar el cobro de los tributos que se generaran por imperio de disposiciones legales.

Por otra parte, la transformación sufrida en la conceptualización del Estado se proyecta, como no podría ser de otra forma, sobre la Administración tributaria.

---

<sup>1</sup> Sainz de Bujanda, Fernando: "Hacienda y Derecho", T.I. p. 55, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

Si dentro de la problemática tributaria cabría señalar algún cambio notorio operado en la última década, éste es el de la nueva concepción de la Administración tributaria y de sus objetivos, especialmente en los países de América Latina. Superando la visión fiscalista, de definir a aquella Administración como un ente meramente recaudador, de ejecución mecánica e impersonal de las normas tributarias, surgió una nueva orientación que incorpora la noción de servicio como un elemento fundamental en el quehacer de las administraciones tributarias. Esto significa que, más que como un organismo represor del incumplimiento, la Administración tributaria debe actuar como promotora de ese cumplimiento, especialmente, mejorando su imagen frente a los contribuyentes a través del respeto de sus derechos y la facilitación del cumplimiento de sus obligaciones.

Estas circunstancias, hacen necesario que las normas que regulan la relación fisco-contribuyente se adecúen a esta orientación, en el sentido de delimitar en forma clara y precisa las atribuciones y obligaciones de la Administración tributaria y los derechos y deberes de los contribuyentes. Estas normas deberán, particularmente, garantizar la asequibilidad de la aplicación equitativa de los tributos, posibilitando que aquella Administración actúe con eficacia, en el marco del más estricto respeto a los derechos de los contribuyentes.

## 2. ANTECEDENTES Y FUENTES DEL MODELO

Para la elaboración del Modelo se tomaron en cuenta: por un lado, las necesidades normativas verificadas en los países de América Latina a través de las diversas actividades del CIAT y, por otro, antecedentes tales como el derecho tributario positivo de aquellos países y, especialmente, el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, la Ley General Tributaria de España y la Ordenanza Tributaria Alemana.

Muchos de los Códigos Tributarios vigentes en América Latina se han inspirado en sus grandes líneas en el Modelo OEA/BID, lo que determina que exista un cierto grado de coincidencia en las soluciones consagradas en sus normas, en la terminología utilizada y hasta en la metodología sobre la que se encuentran estructurados.

En razón de la influencia del Modelo OEA/BID antes comentado, el Proyecto ha tratado de seguir, en lo posible, la terminología y estructura de ese Modelo, por ser la predominante en el derecho positivo latinoamericano y, consecuentemente, con la que se encuentran más familiarizadas los países de la región. Así también, se procedió en cuanto al contenido normativo en aquellos puntos en los que se estimara que no existe necesidad de complementación o modificación.

La Ley General Tributaria de España, particularmente a partir de la reforma introducida por la Ley 25/95 de 20 de julio, constituye, como se expresa en la exposición de motivos de la Ley 25/95, un adecuado "...marco definitorio de las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en un contexto de una sociedad avanzada que demanda en forma creciente un mejor

cumplimiento espontáneo de sus obligaciones tributarias por los contribuyentes, para hacer realidad el principio constitucional de general y equitativa contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos".

Por último, en cuanto a la Ordenanza Tributaria Alemana, como lo señala Heinz Paulick en su Estudio Preliminar, en la publicación de esa Ordenanza por el Instituto de Estudios Fiscales de España de 1980, "La Ordenanza Tributaria de la República Federal de Alemania data, en su versión original, del 13 de diciembre de 1919. Pese a sus numerosas modificaciones sufridas durante este tiempo, ha sobrevivido en sus años de existencia a un cambio múltiple de constitución política...prueba de la calidad de esta ley, políticamente neutral desde todo punto de vista".

### 3. AMBITO MATERIAL DE APLICACION Y ORIENTACIONES DE LAS MATERIAS COMPRENDIDAS

Las normas contempladas en el Modelo, son de aplicación para todos los tributos excepto los aduaneros, entendiéndose por éstos aquéllos contemplados en los aranceles de Aduanas. Esta exclusión se efectúa tomando en cuenta la especificidad del Derecho aduanero, en el cual se incorporan diversas figuras y procedimientos, que no resultan de aplicación en los tributos internos, tales como territorio aduanero, prenda aduanera, despacho de mercaderías, el contrabando, etc. Esta exclusión, no impide que los Códigos de Aduana se remitan a los códigos tributarios que puedan venir a adoptarse con base en el Modelo, en aquellas materias afines o que se les reconozca el carácter de Derecho supletorio.

Por otra parte, con relación a las normas comprendidas, dentro de la división tradicional del Derecho tributario, se contemplan normas del Derecho tributario material, formal, procesal y penal. Cabe advertir que entre las normas de Derecho tributario procesal, no se incluyen aquéllas referidas a cualquier tipo de órgano o procedimiento de naturaleza jurisdiccional, ya que ellas dependerán de la estructura de los órganos e instancias jurisdiccionales de cada país.

Como orientación general para la elaboración del Modelo, se tuvo en cuenta, particularmente, que el conjunto de normas que debe sustentar la actuación de la Administración tributaria, para posibilitar el ejercicio eficiente y eficaz de sus funciones garantizando al mismo tiempo los derechos de los contribuyentes, debería presentar características de:

- precisión, en el sentido de no arrojar dudas sobre las soluciones consagradas;
- coherencia, en el sentido de observar una secuencia lógica no redundante;
- operabilidad, en el sentido de evitar procesos complejos y demorados;
- economicidad, en el sentido de provocar la menor carga tributaria indirecta posible; y

- suficiencia, en el sentido de prever soluciones que puedan dar respuesta a las diversas situaciones que se puedan presentar en las relaciones fisco-contribuyente.

En materia de Derecho tributario material, se recogen los principios generales de la doctrina consagrada en la mayor parte de las legislaciones de América Latina, no obstante, existen algunos aspectos en los cuales, si bien no cabría hablar de innovación, se establecen normas producto de la evolución sufrida por aquellos principios, desde su forma más ortodoxa o tradicional, hacia soluciones que contemplan las necesidades planteadas por la creciente complejidad que se produjera en materia económica y, consecuentemente, tributaria.

Con relación al principio de legalidad, se ha optado por una cierta flexibilización, en un grado equivalente al que ya se reconoce en el derecho positivo de diversos países de la región, especialmente en relación a la fijación de las alícuotas de los tributos y a la designación de agentes de percepción o de retención.

En cuanto a la definición y clasificación de los sujetos pasivos, se adopta un criterio tripartita diferenciándose la situación de los contribuyentes directos, que son aquéllos respecto de los cuales se produce el hecho generador del tributo; de la de los contribuyentes sustitutos, que son quienes participan en alguna forma en el hecho generador del tributo o que pueden asegurar la recaudación del tributo generado por futuros hechos; y la de los terceros responsables, obligados solidariamente con el contribuyente, designados por la ley o en base a ésta, en razón de sus vínculos con el hecho generador o de representación o sucesión con el contribuyente.

Con relación al Derecho tributario formal, éste se integra con la determinación de los deberes y derechos de los sujetos pasivos y terceros, y con la de las facultades y obligaciones de la Administración tributaria. Entre las normas que integran ambas situaciones, las que se refieren a los sujetos pasivos y terceros, y las que atañen a la Administración tributaria, existe una interrelación muy íntima pudiéndose entender en muchos casos que las primeras son el corolario de las segundas y viceversa. No obstante, se resolvió contemplar explícitamente la consideración de los deberes y derechos del contribuyente, como una forma de otorgar la mayor certeza y seguridad posible a las normas de este tipo que rigen la relación fisco-contribuyente, tanto para la Administración como para los administrados, estableciendo una real situación de equilibrio sin perjuicio de reconocer que ello puede conducir a que se incurra, en ciertos casos, en reiteraciones.

Entre las normas relativas a los deberes y derechos de los sujetos pasivos y terceros, caben destacar, respecto de los primeros: una detallada y amplia regulación del deber de información orientada a permitir a la Administración tributaria, el acceso a información imprescindible para el cumplimiento efectivo de su cometido y cuya negativa, puede llegar a constituir un instrumento para cobijar conductas ilícitas, como la evasión tributaria y, más aún, la comisión de variados tipos de delito; con relación a los derechos, se establece a favor de los sujetos pasivos, el recurso de queja contra la falta de pronunciamiento de la Administración tributaria en plazo, de manera que aquéllos cuenten con un medio que les permita exigir a los funcionarios de la Administración la misma diligencia y puntualidad que les es exigible a ellos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y, en caso de negligencia u omisión en el cumplimiento de sus deberes en los plazos que

corresponda, esos funcionarios estén sujetos también a sanciones por su incumplimiento.

Las normas proyectadas para regular las facultades y obligaciones de la Administración tributaria, están orientadas a establecer un mayor equilibrio en la relación fisco-contribuyente, además, a respaldar la implementación de soluciones que posibiliten un mayor aprovechamiento de los avances tecnológicos.

Entre las atribuciones acordadas a la Administración tributaria merece destacarse la relativa a la conclusión de acuerdos internacionales de intercambio de información, que obedece a la necesidad creciente de cooperación administrativa internacional, como consecuencia del proceso de internacionalización de la economía.

En cuanto a las obligaciones de la Administración tributaria, se consagra expresa y detalladamente la de informar y asistir a los sujetos pasivos para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Uno de los temas en que más se ha innovado es en el del Derecho tributario procesal. Ello se justifica en virtud de que los progresos de la ciencia y de la técnica hicieron que previsiones adecuadas en el momento en que fueron adoptadas hayan ido cayendo en la obsolescencia.

Corresponde destacar algunos de los criterios generales que han sido observados y que fundamentan el Procedimiento Tributario proyectado, tales como:

- el de la legalidad objetiva, que implica tener en cuenta que el procedimiento administrativo tributario aspira no sólo a la protección de los administrados, sino también a la defensa de la norma jurídica objetiva;
- el de flexibilidad, materialidad y ausencia de ritualismos, con lo cual se quiere desterrar un estado de ánimo especial o actitud más frecuente de lo deseable, en los funcionarios de la Administración, que se traduce en el apego a una suerte de "procesalismo" en el que se da primacía a las formalidades, con prescindencia del contenido y del fin perseguido;
- el de economía y celeridad, entendiéndose por ello una buena administración del tiempo y de la actividad en los procedimientos, que evite un despilfarro de esfuerzos que puede constituirse en causal de demoras injustificadas, trámites y formalidades inconexos, aumento de gastos e ineficacia de los procedimientos;
- el del debido proceso, que se integra con los siguientes elementos básicos: derecho a ser oído, esto es, a exponer sus razones antes del dictado de la resolución; derecho a ofrecer y producir pruebas y a controlar la producción de la prueba propia y la que sustancia la Administración de oficio; derecho a una decisión fundada, es decir, que todo acto administrativo debe expresar claramente la causa o motivo del mismo y

explicitar los alcances de su parte dispositiva como condición de su validez.

En lo sustancial, con relación al Derecho tributario procesal, cabe señalar que se establece una pormenorizada regulación del procedimiento de cobranza coactiva, necesaria para el ejercicio de la facultad de cobro que se otorga a la Administración tributaria en las normas pertinentes.

Al desarrollar las normas en materia de Derecho tributario penal, se tuvo en consideración que en los países con un elevado incumplimiento de las obligaciones tributarias, el sistema de infracciones y sanciones debe estructurarse con un criterio más pragmático y menos teorizante. El mismo debe plantearse fundamentalmente como un cuerpo de normas jurídicas capaces de inducir a la masa de contribuyentes a un mayor nivel de cumplimiento. Esto se logrará en la medida que el incumplimiento tenga como consecuencia para el infractor la asunción de un riesgo efectivo de tener que cumplir con sus obligaciones tributarias forzosamente y con una carga adicional derivada de la sanción que le será aplicada.

En las disposiciones recogidas en el Modelo, se mantiene la orientación ya clásica en América Latina en cuanto a que la tipificación y las sanciones constituyen una parte del Derecho Tributario, autónoma del Derecho Penal, atendiendo a las características propias del fenómeno de la tributación.

En cuanto al elemento material, consistente en la conducta real positiva que realiza un individuo violando una norma tributaria prohibitiva o dejando de hacer lo que la ley lo obliga, se consagra el principio de la tipicidad. Para que exista la conducta ilícita debe haberse descrito una norma tipificando esa conducta.

En los ilícitos consagrados como delito tributario, es el elemento subjetivo el que determina la punibilidad del responsable. Ya en la figuras contravencionales e infraccionales, previstas en el Modelo, se da primacía a la condición objetiva de la ocurrencia del incumplimiento para caracterizar la comisión y punibilidad del ilícito.

Se diferencian cuatro tipos de ilícitos tributarios: la contravención tributaria, que correspondería a ilícitos tributarios consistentes en incumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos; la infracción tributaria, que comprende a los ilícitos tributarios de incumplimiento de los deberes materiales de los sujetos pasivos, como lo son la mora y la omisión de tributos; los delitos que corresponden a conductas dolosas y que se configuran con la defraudación y la desobediencia a las determinaciones de la Administración; y los ilícitos de los funcionarios y de los profesionales.

#### 4. ESTRUCTURA DEL MODELO

El Modelo está estructurado en cinco grandes Títulos: Título I. Disposiciones preliminares;

Título II. Deberes y derechos de los sujetos pasivos y de los terceros; Título III. Facultades y obligaciones de la Administración tributaria; Título IV. Procedimientos; y Título V. Ilícitos tributarios y sanciones.

El Título I, se refiere a la norma tributaria, a la definición de los tributos, al domicilio tributario, a la obligación tributaria, a los sujetos de la obligación tributaria, a la responsabilidad solidaria, a los modos de extinción de la obligación tributaria, a la prescripción de la obligación tributaria y al privilegio del crédito tributario.

El Título II, trata de los deberes y derechos de los sujetos pasivos y de los terceros. Deberes relativos a la facilitación de la fiscalización, deber de inscripción, deber de información, deberes de los funcionarios del sector público y otras entidades, deberes y formalidades de inscripción, liquidación y para el suministro de información. Derecho de repetición y devolución, derecho a la corrección de declaraciones, derecho a interponer queja por omisión o retardo en resolver y derecho a interponer consultas.

El Título III, establece las facultades y obligaciones de la Administración tributaria. Facultad de delegación, facultad de complementación legal, facultad de recaudación, facultad de fiscalización, facultad de determinación de los tributos, facultad para promover la asistencia administrativa internacional, facultad para solicitar medidas de apremio, facultad de imponer medidas cautelares, facultad de cobranza, facultad de conceder prórrogas y facultad para declarar el archivo de las actuaciones. Obligaciones de informar y asistir a los contribuyentes, obligación de resolver, obligación de certeza de los actos administrativos y obligación de guardar reserva de las informaciones tributarias.

El Título IV, trata de las normas generales sobre procedimientos, de las notificaciones, de la prueba, de los procedimientos administrativos específicos: fiscalización externa, determinación, repetición y devolución, denuncia, determinación y aplicación de sanciones y cobro ejecutivo; y del recurso administrativo de reconsideración contra las resoluciones de la Administración tributaria.

El Título V, trata de las normas generales sobre ilícitos tributarios y sanciones, responsabilidad, sanciones, contravenciones tributarias, infracciones administrativas tributarias, delitos tributarios y de los ilícitos de los funcionarios y profesionales.

# TITULO I - DISPOSICIONES PRELIMINARES

## CAPITULO I - Disposiciones generales

### Sección 1. Norma tributaria

**Art. 1 Ambito de aplicación.** Las disposiciones de este Código establecen los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario, y son aplicables a todos los tributos, con excepción de los derechos aduaneros, y a las relaciones jurídicas



emergentes de ellos.

#### **COMENTARIO:**

Se define el ámbito de aplicación material del Código, considerándose que el mismo regirá para toda clase de tributos, término éste que se define en el artículo 9 del Modelo, y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos. En cuanto a los niveles de gobierno a que serían aplicables las normas del Código, ello dependerá de la estructura constitucional de gobierno adoptada por los diferentes países, y al reparto de atribuciones para legislar asignadas a los distintos niveles en materia de Código Tributario.

Se excluye expresamente del ámbito de aplicación a los derechos aduaneros, entendiéndose por éstos tanto a los impuestos establecidos en el arancel de aduanas, como a los gravámenes conexos.

Aquella exclusión, obedece a que se considera que las peculiaridades de la tributación aduanera, exigirían la consideración de aspectos que no serían de aplicación a otro tipo de tributos y que su incorporación podría afectar la estructura del propio Código, introduciendo un mayor grado de complejidad. No obstante, existiendo o dictándose una ley general de Aduanas o un Código Aduanero, éstos podrían remitirse a las disposiciones del Código Tributario en aquellas materias afines y regular solamente los aspectos que son exclusivos de la problemática aduanera.

**Art. 2 Normas por las que se rigen los tributos.** Los tributos cualesquiera que sean su naturaleza y carácter se regirán:

- 1) Por las disposiciones constitucionales;
- 2) Por las convenciones internacionales;
- 3) Por el presente Código en cuanto éste u otra disposición de superior o igual rango no establezca lo contrario;
- 4) Por las leyes propias de cada tributo;
- 5) Por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de este Código y por las propias de cada tributo;
- 6) Por las demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

#### **COMENTARIO:**

Se enumeran como normas que rigen los tributos, aquellas reconocidas como fuentes del Derecho

Tributario, que no son otras que las que componen, según Teoría General del Derecho, la "pirámide jurídica", conforme al mismo orden de prioridad, las que a su vez aparecen consagradas en la mayor parte de los Códigos Tributarios de América Latina.

Otro aspecto a destacar, es el reconocimiento expreso de "...las demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto", admitiendo así, además del ejercicio de la potestad reglamentaria del Ejecutivo, la posibilidad de que la propia Administración tributaria dentro de los términos y condiciones que fije la Ley, emita normas generales obligatorias para los contribuyentes destinadas a desenvolver los preceptos legales y, especialmente, aquellas disposiciones necesarias para el ejercicio de sus funciones de recaudación, fiscalización y cobranza de los tributos.

**Art. 3 Derecho supletorio.** En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente otras leyes tributarias que rijan materias similares, los principios generales del derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

#### **COMENTARIO:**

El Derecho supletorio en razón de la autonomía reconocida al Derecho Tributario, estará constituido en primer lugar por otras leyes tributarias que rijan en materias afines o análogas, por los principios generales de este Derecho y cuando, aún así no pueda resolverse la situación, cabrá remitirse a las disposiciones de otras ramas del Derecho que se adecuen en mayor medida a la naturaleza y fines de la situación que se trata de resolver, sin mencionarse ninguna de esas ramas en forma expresa, en atención a la autonomía del Derecho Tributario antes aludida.

**Art. 4 Principio de legalidad.** Sólo la ley puede:

- 1) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la obligación tributaria; indicar el sujeto pasivo, esto último, sin perjuicio de las facultades delegadas a la Administración tributaria en los términos de este Código, para designar agentes de retención o de percepción de los tributos; fijar la base de cálculo y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma, y establecer el devengo.

No obstante lo dispuesto en el primer párrafo de este inciso, el Poder Ejecutivo podrá suspender, total o parcialmente, la aplicación de tributos de cualquier tipo o especie eximiendo o diferiendo su pago con carácter transitorio, en todo el territorio nacional o en determinadas regiones, en casos de estado de emergencia por él formalmente declarados;

- 2) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- 3) Establecer los procedimientos jurisdiccionales;

- 4) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- 5) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;
- 6) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago;
- 7) Condonar o remitir el pago de los tributos.

#### **COMENTARIO:**

Se consagra el Principio de Legalidad, previendo la reserva para la ley formal de las materias consignadas en el artículo. No obstante, se introduce un cierto grado de "flexibilización" de ese Principio, que acompaña las tendencias observadas en las legislaciones, cuales son las posibilidades de que, tratándose de la determinación de las alícuotas del tributo y de la designación de agentes de retención o percepción de los tributos, continúe siendo privativo de la ley formal establecer los límites de las alícuotas y las condiciones para la designación de agentes de retención o percepción pero, dentro de tales límites o condiciones, pueda ser el Poder Ejecutivo o la Administración, a través de normas generales, quien establezca el nivel de las alícuotas o designe a los agentes de retención o percepción, respectivamente.

El segundo párrafo, del inciso 1), consagra la facultad excepcional del Poder Ejecutivo de suspender la aplicación de los tributos ante determinadas situaciones de emergencia, suspensión ésta que podrá estar sujeta conforme a los ordenamientos positivos de los países a ratificación del Poder Legislativo, y ella podrá tener el carácter de exención o diferimiento del pago.

**Art. 5 Vigencia de la norma tributaria en el tiempo.** Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas. Si no la establecieran, se aplicarán a los \_\_\_\_\_ días de su publicación oficial.

#### **COMENTARIO:**

El artículo establece la norma general de entrada en vigencia de las normas tributarias, tengan ellas el carácter de ley formal o material. No se hacen distinciones vinculadas a la anualidad, a la naturaleza de los hechos gravados, etc., por entenderse que esas previsiones son materia de disposición constitucional, en el primer caso, o de las normas tributarias que rigen los tributos en los demás.

**Art. 6 Interpretación de las normas tributarias.** Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho.

En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones, ni el de los ilícitos tributarios.

#### **COMENTARIO:**

Se reconoce expresamente la equiparación de las normas tributarias a las demás normas de derecho, en cuanto a los métodos de interpretación admisibles, excluyéndose cualquier criterio sustentado por doctrinas ya superadas, tales como las que recomendaban la aplicación de soluciones a favor del contribuyente en caso de duda. Al mismo tiempo, se rechaza, conforme al Principio de Legalidad asumido en el artículo anterior, la aplicación de la analogía en cuanto esta suponga crear o eximir tributos, o extender los ilícitos tributarios más allá de lo previsto estrictamente por la ley.

**Art. 7 Forma jurídica de los actos.** Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete deberá asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el tributo fue establecido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.

#### **COMENTARIO:**

El artículo recoge la solución propuesta en el Modelo de Código Tributario OEA/BID, que fue adoptada por numerosos códigos tributarios de América Latina, conforme a la cual cuando el legislador no se remita o aparte expresamente de las definiciones de los términos empleados en la norma tributaria, cabrá al intérprete otorgarles los alcances más adecuados a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Igualmente, con relación a las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente, el intérprete podrá prescindir de las mismas cuando la ley para crear el tributo haya tomado en consideración la realidad y no la denominación jurídica del negocio. Finalmente, el párrafo tercero, está referido a los casos de abuso de las formas jurídicas o de fraude de ley por parte de los contribuyentes para eludir el tributo, en tales casos, el intérprete podrá prescindir de las mismas.

**Art. 8 Cómputo de los plazos.** Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera:

- 1) Los plazos por años o meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo;

- 2) Los plazos establecidos por días se entienden referidos a días corridos;
- 3) En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

#### **COMENTARIO:**

La norma adoptada contempla disposiciones similares a las consagradas en diversos códigos tributarios de América Latina, disponiéndose para los plazos que se establezcan en días, que éstos se entenderán siempre referidos a días corridos, de forma de obviar las dificultades susceptibles de presentarse para caracterizar a los días como hábiles o inhábiles.

### **Sección 2. Tributos**

**Art. 9 Concepto y clasificación de los tributos.** Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.

Los tributos se clasifican en:

- a) Impuestos.
- b) Tasas.
- c) Contribuciones especiales.

#### **COMENTARIO:**

La definición de tributos adoptada en este artículo se encuadra en la consagrada tradicionalmente por la doctrina y por diversos códigos tributarios, apenas en ella se explicita la finalidad de financiar el gasto pública del Estado, como forma de poner de manifiesto la naturaleza eminentemente financiera del tributo, sin que con ello se desconozca la posibilidad de utilizar, aunque excepcionalmente, la tributación como medio para coadyuvar la concreción de objetivos extrafiscales. También la clasificación tripartita de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, coincide con la predominante en el derecho positivo y en la doctrina.

**Art. 10 Impuesto.** Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

#### **COMENTARIO:**

La definición de impuesto adoptada es coincidente con la del Modelo de Código Tributario OEA/BID y con gran parte de los códigos tributarios de América Latina.

**Art. 11 Tasa.** Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente.

#### **COMENTARIO:**

La definición de impuesto adoptada es similar a la del Modelo de Código Tributario OEA/BID y con gran parte de los códigos tributarios de América Latina. En relación al citado Modelo se han eliminado las referencias a la afectación de los recursos obtenidos y a la naturaleza de los servicios, por la ambigüedad que suponen ambas condiciones.

**Art. 12 Contribución especial.** Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas, prestaciones sociales y demás actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

#### **COMENTARIO:**

En la definición adoptada se pretenden comprender todo tipo de contribuciones especiales, tanto la contribución de mejora como las contribuciones para la seguridad social, figura esta última cuya utilización se ha expandido en diversos países de América Latina, colocándose su aplicación en muchos casos a cargo de la Administración tributaria.

### **Sección 3. Obligación tributaria**

**Art. 13 Concepto de obligación tributaria.** La obligación tributaria surge entre el Estado y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.

Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

#### **COMENTARIO:**

Se establece en forma explícita la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, caracterizándola como una obligación legal y personal.

**Art. 14 Concepto de hecho generador.** El hecho generador es el presupuesto, de naturaleza jurídica o económica, establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

## COMENTARIO:

Se define el hecho generador en forma coincidente a la de la mayoría de la legislación de los países de América Latina y a la doctrina predominante, con lo cual se excluye cualquier posibilidad de interpretar el carácter constitutivo de la determinación tributaria, bastando la ocurrencia de aquel hecho para que la obligación tributaria nazca.

**Art. 15 Convenios entre particulares.** Los convenios entre particulares, referentes a la posición del sujeto pasivo y demás elementos de la obligación tributaria, no son oponibles al Fisco sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas.

## COMENTARIO:

La disposición de este artículo se deriva de la naturaleza legal de la obligación tributaria, en ella se establece que los acuerdos sobre la materia tributaria que celebren los particulares, sin perjuicio de su validez entre ellos, no son oponibles al fisco. El contribuyente, por ejemplo, siempre será el designado por la respectiva ley.

**Art. 16 Validez de los actos.** La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas.

## COMENTARIO:

Este artículo desvincula la validez, licitud o moralidad de los hechos o actos que se encuadren en el presupuesto de hecho del tributo, para que surtan efectos tributarios. Una vez verificado ese presupuesto, el correspondiente tributo se hace exigible, sin que interese cualquier calificación del mismo.

## CAPITULO II - Sujetos de la obligación tributaria

### Sección 1. Sujeto Activo

**Art. 17** Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo.

## COMENTARIO:

La potestad de aplicar tributos siempre corresponderá al Estado, sin embargo éste puede encomendar la realización de todos los actos necesarios para su administración y recaudación a determinado ente público, como sucede en el caso de ciertas contribuciones para la seguridad social, en cuyo caso este ente se colocará como sujeto activo, es decir, como acreedor del tributo.

## Sección 2. Sujeto pasivo

**Art. 18 Concepto de sujeto pasivo.** Sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona natural o jurídica que debe cumplirla, sea en calidad de contribuyente, directo o sustituto, o tercero responsable.

Tendrán también la condición de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de tributación.

### COMENTARIO:

El artículo adopta un criterio de clasificación tripartita de los sujetos pasivos: contribuyente directo, contribuyente sustituto y tercero responsable.

Tanto en doctrina como en el derecho positivo, la clasificación y denominación de los sujetos pasivos son dos de los aspectos menos coincidentes. La clasificación por la que se optó, pretende diferenciar tres situaciones distintas de los obligados tributarios: la de aquellos respecto de los cuales se produce el hecho generador de la obligación tributaria; la de aquellos que participan en alguna forma en el hecho generador de la obligación tributaria o que pueden asegurar el tributo generado por futuros hechos y; la de aquellos obligados diferentes del contribuyente que son designados por la ley o con base en ella, para que respondan solidariamente con el contribuyente por el cumplimiento de la obligación tributaria, en razón de vínculos con el hecho generador o de representación o sucesión con el contribuyente directo.

En cuanto a las denominaciones de las diferentes categorías de sujeto pasivo, ellas tratan en lo posible de ajustarse a las de mayor uso en el derecho positivo, pero adaptándolas a las tres situaciones diferenciadas en el párrafo anterior.

Por otra parte, es reconoce expresamente la posibilidad de que presenten la condición de sujeto pasivo, las entidades que, sin tener personalidad jurídica, sean investidas de aquella condición por una ley tributaria.

**Art. 19 Contribuyente directo.** Contribuyente directo es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

### COMENTARIO:

Esta definición es similar a la adoptada por diversas legislaciones de América Latina y encuadra a los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho generador del tributo, ellos constituyen, como en alguna legislación se los denomina, los "responsables por deuda propia".

**Art. 20 Contribuyente sustituto.** Son contribuyentes sustitutos, quienes sean designados en los



términos de este artículo para retener tributos o percibir tributos del contribuyente directo.

El contribuyente sustituto es el único responsable ante el Fisco por el importe que debe retener o percibir. De no realizar la retención o percepción, sin perjuicio de hacerse pasible de las sanciones previstas en este Código, deberá ingresar el importe de las retenciones o percepciones omitidas, más los accesorios a ellas correspondientes.

Sin embargo, cuando la retención o percepción tenga el carácter de pago a cuenta del tributo, no operará la sustitución tributaria, considerándose al agente retenedor o perceptor como tercero responsable. En este caso, de no realizar el agente la retención o percepción a la que se encontraba obligado, sin perjuicio de que se le apliquen las sanciones correspondientes, responderá solidariamente con el contribuyente directo por el monto del tributo que debió retener o percibir con más sus accesorios. De haber efectuado la retención o percepción, será el único responsable ante el Fisco por el pago del tributo retenido o percibido.

Los agentes de retención o percepción podrán ser designados por norma general administrativa, entre aquéllos que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar la retención o percepción de tributos.

#### **COMENTARIO:**

El concepto de contribuyente sustituto, conforme se lo define en el presente artículo, abarcaría a aquellas personas que participan en situaciones que configuran el hecho generador del tributo o que podrían asegurar la recaudación del tributo generado por hechos futuros del contribuyente objeto de la percepción.

No obstante, se diferencia la situación de quienes actúen como agentes de retención o percepción según ésta tenga el carácter de pago definitivo o a cuenta del tributo. En el primer caso operará la sustitución tributaria, cabiendo calificar al agente retenedor o perceptor como contribuyente sustituto, en el segundo, no operará la sustitución y el agente tendrá el carácter de tercero responsable.

Se establece la facultad de la Administración para la designación de agentes de retención o percepción observando las condiciones fijadas en el artículo.

**Art. 21 Terceros responsables.** Terceros responsables son quienes sin tener el carácter de contribuyente deben, por disposición expresa de la ley o de norma general administrativa en el caso de los agentes de retención o percepción a que se refiere el párrafo tercero del artículo 20 de este Código, cumplir con obligaciones tributarias materiales y formales atribuidas a éstos.

#### **COMENTARIO:**

Los sujetos pasivos a los que se refiere este artículo, son aquellas personas que por determinación legal o administrativa basada en ley, deberán cumplir las obligaciones tributarias de contribuyentes directos de los cuales son agentes de retención o percepción, en carácter de pago a cuenta, representantes o sucesores.

**Art. 22 Sucesores a título universal.** Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercitados o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario.

#### **COMENTARIO:**

Se recoge una solución acorde a la naturaleza del sucesor a título universal por causa de muerte, disponiéndose la traslación a éste de los derechos y deberes del causante, dejando a salvo la excepción del beneficio de inventario regulado por la respectiva legislación civil.

### **CAPITULO III - Responsabilidad solidaria**

**Art. 23 Concepto y efectos de la responsabilidad solidaria.** Están solidariamente obligados aquellos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador.

En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley.

Los efectos de la solidaridad son:

- 1) La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo;
- 2) El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás;
- 3) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás;
- 4) La exención o remisión de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficiado;
- 5) Cualquier interrupción o suspensión de la prescripción o de la caducidad, en favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo enumera las consecuencias de la solidaridad en forma similar a lo prevista en la gran

mayoría de las legislaciones tributarias de América Latina, las cuales se derivan de las previstas en el derecho civil.

**Art. 24 Responsabilidad solidaria por representación.** Son responsables solidarios en calidad de representantes:

- 1) Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces;
- 2) Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida;
- 3) Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de empresas unipersonales, entes colectivos o unidades económicas, que carezcan de personalidad jurídica;
- 4) Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan;
- 5) Los síndicos de quiebras o concursos, los liquidadores de las quiebras, los representantes de las sociedades en liquidación, los administradores judiciales o particulares de la sucesiones.

La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes que se administren, a menos que los representantes hubieran actuado con dolo.

La extinción de la representación o del poder de disposición no afectará a la responsabilidad correspondiente al período en que existía la representación o el poder de disposición.

#### **COMENTARIO:**

Se establece que las personas responderán solidariamente con el contribuyente, en razón de la representación que el mismo artículo les atribuye. Cabe señalar, que la atribución del carácter de representante se efectúa por la existencia de vínculos jurídicos formales con el contribuyente o por situaciones de hecho que implican el poder de disposición de sus bienes.

La responsabilidad solidaria se limita al valor de los bienes administrados, salvo en el caso de que el representante hubiese actuado con dolo, en cuyo caso no será aplicable esa limitación y, también, se establece que la extinción de la representación formal o del poder de disposición, no hace desaparecer la responsabilidad por el período en que estos estaban vigentes.

**Art. 25 Responsabilidad solidaria por sucesión.** Son responsables solidarios en calidad de sucesores a título particular:

- 1) Los donatarios y los legatarios por el tributo correspondiente a la operación gravada;

- 2) Los adquirentes de fondos de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella. A estos efectos se consideran sucesores a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas.

La responsabilidad precedente está limitada al valor de los bienes que se reciban, a menos que los sucesores hubieran actuado con dolo o culpa. La responsabilidad prevista en el número 2) cesará a los \_\_\_\_\_ meses de efectuada la transferencia, si ésta fue comunicada a la autoridad de aplicación con \_\_\_\_\_ días de anticipación por lo menos.

#### **COMENTARIO:**

La responsabilidad solidaria establecida en este artículo para los sucesores, es similar a la adoptada en diversas legislaciones de los países de América Latina y del Modelo OEA/BID. Se aparta manifiestamente de este último, en cuanto no se admite la excepción en él contemplada del desconocimiento de la obligación por parte del adquirente.

## **CAPITULO IV - Domicilio tributario**

### **Sección 1. Concepto de domicilio tributario**

**Art. 26 Domicilio de las personas físicas.** A todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas físicas es:

- 1) El lugar de su residencia habitual, la cual se presumirá cuando permanezca en ellas más de \_\_\_\_\_;
- 2) El lugar donde desarrolle sus actividades civiles o comerciales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla;
- 3) El que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido de este artículo;
- 4) El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio.

#### **COMENTARIO:**

La definición de domicilio tributario, tanto de las personas físicas y jurídicas del país, como de las personas domiciliadas en el exterior, observa los criterios adoptados por la gran mayoría de las legislaciones tributarias. Para todos ellos se otorga prevalencia a criterios objetivos, como son los casos de la residencia caracterizada por la permanencia en el lugar de un determinado número de días para la persona física y la sede de dirección o administración efectiva para las personas jurídicas, soluciones éstas que se hacen extensivas a las personas del exterior.

**Art. 27 Domicilio de las personas jurídicas.** A todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas jurídicas y unidades económicas sin personalidad jurídica es:

- 1) El lugar donde se encuentre su dirección o administración efectiva;
- 2) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de no conocerse dicha dirección o administración;
- 3) El que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido de este artículo;
- 4) El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio.

**COMENTARIO:**

Ver comentario al art. 26.

**Sección 2. Personas domiciliadas en el extranjero**

**Art. 28** En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, para determinar su domicilio en el país a todos los efectos tributarios, regirán las siguientes normas:

- 1) Si tiene lugar fijo de negocios o establecimiento permanente en el país, se aplicarán a éste las disposiciones de los Arts. 26 y 27;
- 2) En los demás casos, tendrán el domicilio en el país de su representante;
- 3) A falta de representante domiciliado en el país, tendrán como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador del tributo.

**COMENTARIO:**

Ver comentario al art. 26.

**Sección 3. Domicilio especial**

**Art. 29** Los sujetos pasivos podrán fijar un domicilio especial a los efectos tributarios con autorización expresa de la Administración tributaria.

El domicilio así constituido será el único válido a todos los efectos tributarios, en tanto la Administración tributaria no notifique al sujeto pasivo la revocación de la autorización concedida, o éste no solicite formalmente su cancelación y fije un nuevo domicilio y ello sea aceptado

expresamente por la Administración.

#### **COMENTARIO:**

Con la finalidad de contemplar ciertas situaciones especiales de los sujetos pasivos, se prevé la posibilidad de que éstos puedan solicitar la constitución de un domicilio especial ante la Administración tributaria, distinto del que correspondería conforme a las normas de los artículos 26, 27 y 28, la que podrá aceptarlo o no en forma discrecional y, aún aceptándolo, podrá cancelarlo de oficio.

### **Sección 4. Declaración y cambio de domicilio**

**Art. 30** Los sujetos pasivos tienen la obligación de comunicar su domicilio tributario y su cambio, en la oportunidad y forma que establezca la Administración tributaria.

El domicilio declarado se considerará subsistente en tanto no fuere comunicado su cambio, de conformidad con las disposiciones que establezca la Administración tributaria.

La Administración tributaria podrá rectificar de oficio el domicilio tributario de los sujetos pasivos mediante la comprobación pertinente.

#### **COMENTARIO:**

El presente artículo, además de consagrar el deber de los sujetos pasivos de comunicar el domicilio tributario y su cambio a la Administración tributaria, delega a ésta la determinación de la oportunidad y formalidades con que se deberá efectuar la comunicación para que ella surta efecto. Por otra parte, se concede a la Administración tributaria la facultad de rectificar de oficio el domicilio declarado por los contribuyentes, cuando ésta verifique a través de sus actividades de comprobación que el mismo no se ajusta a las disposiciones legales.

## **CAPITULO V - Concepto de deuda tributaria y modos de extinción de la obligación tributaria**

### **Sección 1. Concepto de deuda tributaria**

**Art. 31** La deuda tributaria estará constituida por el tributo debido, por los anticipos, por las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, por los recargos exigibles legalmente, por los intereses moratorios y por las sanciones pecuniarias.

#### **COMENTARIO:**

El concepto de deuda tributaria pretende establecer en forma explícita los conceptos exigibles a los

sujetos pasivos, los cuales deberán ser cancelados mediante alguno de los modos de extinción de las obligaciones tributarias contemplados en este capítulo del Código.

### **Sección 2. Modos de extinción**

**Art. 32** La obligación tributaria se extingue por:

- 1) Pago;
- 2) Compensación;
- 3) Condonación o remisión.

#### **COMENTARIO:**

En este artículo se enumeran las formas de extinción de la obligación tributaria. Se han limitado a tres, pago, compensación y condonación o remisión.

Se ha entendido preferible tratar a la prescripción en forma separada de los modos de extinción de la obligación tributaria, para dotar de una mayor homogeneidad al tratamiento de este instituto en un Capítulo específico, regulándolo en forma conjunta en lo que concierne a la obligación tributaria, a las infracciones y sanciones y a los derechos de los sujetos pasivos.

### **Sección 3. Pago**

**Art. 33 Obligados al pago.** El pago de los tributos debe ser realizado por los sujetos pasivos.

También podrán realizar el pago los terceros extraños a la obligación tributaria, subrogándose sólo en cuanto al derecho de crédito y a las garantías y privilegios sustanciales.

#### **COMENTARIO:**

El artículo ratifica la responsabilidad del sujeto pasivo por el pago del tributo, además, admite explícitamente el pago por terceros ajenos a la obligación tributaria y su subrogación al Fisco, en calidad de acreedor.

**Art. 34 Lugar y medios de pago.** El pago de los tributos, retenciones, anticipos, pagos a cuenta, sanciones pecuniarias y demás cargos, deberán efectuarse en los lugares y con los medios que al efecto establezca la Administración tributaria mediante normas generales.

#### **COMENTARIO:**

Por este artículo se atribuye expresamente a la Administración tributaria la reglamentación de diversos aspectos formales para la recaudación de los tributos, lo cual permitirá adaptar los requisitos a las formas más eficientes del ejercicio de las funciones recaudatorias, tanto para la Administración como para los sujetos pasivos.

**Art. 35 Plazo para el pago.** El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine la normativa reguladora del tributo o, en su defecto, la normativa reglamentaria.

Los tributos omitidos que la Administración tributaria determine como consecuencia del ejercicio de sus facultades de fiscalización, así como las multas y los demás créditos fiscales, deberán pagarse, junto con sus accesorios, dentro del término previsto en el artículo 140 de este Código para interponer el recurso administrativo de reconsideración o, en caso de que este fuere interpuesto, a el día siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la decisión sobre ese recurso.

En el caso de que el contribuyente o tercero responsable preste su conformidad en los términos establecidos en el párrafo final del art. 115, de este Código, el pago deberá realizarse dentro de ... días.

#### **COMENTARIO:**

El primer párrafo no merece mayores comentarios, no así el segundo y tercero por el cual se prevén los plazos para que el crédito fiscal y sus accesorios liquidados por la Administración sean ingresados.

**Art. 36 Anticipos.** Los pagos anticipados deberán establecerse o autorizarse expresamente por la ley, y se ingresarán de acuerdo a las normas generales que establezca la Administración tributaria.

#### **COMENTARIO:**

Si bien la exigencia de anticipos de pago solamente podrá establecerse o autorizarse en forma expresa por ley, se atribuye a la Administración tributaria la definición de las formalidades para el ingreso de los mismos.

**Art. 37 Intereses y recargos por pago fuera de plazo.** El no pago en tiempo de los créditos derivados de la obligación tributaria generará un interés moratorio de..., sin necesidad de actuación alguna de la Administración tributaria, el cual se calculará por cada mes o fracción de mes transcurrido hasta la extinción de la obligación.

De igual modo se exigirá ese mismo interés en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo.

Los pagos correspondientes a declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento



previo, sufrirán un recargo del ..., con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses previstos en el primer párrafo de este artículo. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación y pago, se aplicará un recargo único del .., .. ó ..., respectivamente, con exclusión de las sanciones que en otro caso hubieran podido exigirse, pero no del interés moratorio.

#### **COMENTARIO:**

Por los párrafos primero y segundo de este artículo se consagra la aplicación automática de un interés moratorio por el pago fuera de término en cualquier circunstancia. Es necesario que al establecer el monto de estos intereses, se tenga en cuenta que el mismo debe ser suficiente elevado, para que el retraso del pago de las obligaciones de los sujetos pasivos no les reporte ventajas financieras.

En el párrafo tercero se contempla la situación de los pagos y liquidaciones correspondientes a declaraciones presentadas en forma espontánea por los contribuyentes, a los que le serán aplicables los recargos allí establecidos pero no las sanciones previstas en este Código para la presentación extemporánea de declaraciones y por mora, las que solo serán aplicables en los casos que exista requerimiento previo de la Administración. Al mismo tiempo, se gradúa el monto del recargo en función del tiempo transcurrido hasta la presentación, como forma de estimular una más pronta regularización espontánea.

**Art. 38 Imputación de pagos.** Los contribuyentes y terceros responsables indicarán los tributos y períodos a que deben imputarse los pagos que efectúen, cuando éstos no se realicen por medio de recibos emitidos por la Administración tributaria.

Cuando el monto pagado resultare insuficiente para saldar la deuda indicada, y ésta comprenda tributos, intereses, recargos y multas, los pagos se imputarán en el siguiente orden: primero a intereses, luego a recargos, después al tributo y por último a las multas. Dentro de este orden de imputación, se aplicará el pago a la deuda más antigua cuando se indique más de una deuda y en caso de igual antigüedad, la Administración tributaria determinará el orden de imputación.

Cuando los contribuyentes y terceros responsables no indiquen las deudas a las que cabe imputar los pagos que realicen voluntariamente o cuando el pago se obtenga mediante el procedimiento administrativo de cobro ejecutivo y la cantidad disponible no sea suficiente para extinguir todas las deudas por las que ha tenido lugar la ejecución forzosa o la realización de las garantías, la Administración tributaria determinará el orden de imputación.

El cobro de una deuda de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Administración tributaria a percibir las anteriores que no se hayan cubierto.

#### **COMENTARIO:**

Se establece el orden de imputación de los pagos parciales que puedan efectuar los sujetos pasivos, tanto en relación a conceptos como al período a que cabrá a la Administración imputar esos pagos, tratando de preservar el crédito del fisco en la forma más integral posible. También con esa misma finalidad, se autoriza a la Administración a efectuar la imputación en el orden que considere procedente, cuando se trate de pagos voluntarios sin la indicación de la deuda a que cabe imputarlos o se trate de cobro en la vía de apremio y la cantidad obtenida sea insuficiente para satisfacer la deuda ejecutada.

**Art. 39 Pago de obligaciones prescritas.** Lo pagado o reembolsado para satisfacer una obligación o un derecho de devolución prescriptos, respectivamente, no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción.

#### **COMENTARIO:**

Se reconoce expresamente la subsistencia de las obligaciones como obligaciones naturales, pese a la prescripción que se opere del derecho de la Administración o de los sujetos pasivos para exigirlos.

### **Sección 4. Compensación**

**Art. 40** Los contribuyentes o terceros responsables podrán solicitar compensación de sus saldos acreedores de naturaleza tributaria reconocidos por acto administrativo firme con deudas en concepto de tributos, anticipos, pagos a cuenta, retenciones, intereses y sanciones pecuniarias que mantengan con la Administración tributaria.

Los saldos acreedores reconocidos por acto administrativo firme, sin solicitud expresa de compensación por parte de los interesados, podrán ser imputados de oficio por la Administración tributaria, comenzando por las deudas de períodos más antiguos, referentes a períodos no prescriptos y en el orden de prelación de conceptos establecido en el art. 38 de este Código.

#### **COMENTARIO:**

Se otorga a los contribuyentes la posibilidad de solicitar la compensación, de sus débitos con créditos de naturaleza tributaria que tengan con el Fisco y se concede a la Administración la facultad de realizar de oficio tal compensación observando el mismo orden de imputación establecido para los pagos parciales.

### **Sección 5. Condonación o remisión**

**Art. 41** La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las demás obligaciones, en concepto de multas y recargos, sólo pueden ser condonadas mediante resolución de la Administración tributaria dictada en la forma y condiciones que se establecen en este Código.

## COMENTARIO:

El instituto de la condonación o remisión, como forma de extinción de la obligación tributaria se reserva exclusivamente para los casos en que una ley, en sentido formal, lo establezca. Autorizándose a la Administración tributaria, a condonar multas y recargos, en la forma y condiciones establecidas en las disposiciones atinentes a las facultades de esa Administración.

## CAPITULO VI - De la prescripción

### Sección 1. Plazos de la prescripción

**Art. 42 Plazo general.** Prescribirán a los .... años los siguientes derechos y acciones:

- 1) El derecho de la Administración para determinar la obligación con sus recargos e intereses;
- 2) La acción para imponer sanciones tributarias;
- 3) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de las sanciones impuestas; y
- 4) El derecho a la devolución de pagos indebidos o saldos a favor de los sujetos pasivos.

## COMENTARIO:

Se establece un término común para la prescripción del derecho de la Administración para determinar las obligaciones, imponer sanciones, exigir el pago de la deuda tributaria y del derecho de devolución o repetición de los contribuyentes y terceros responsables por los pagos indebidos o saldos a favor. La consagración de un plazo igual para todos estos casos, pretende otorgar homogeneidad a las diferentes situaciones en que puede operar el instituto de la prescripción.

**Art. 43 Extensión del plazo de prescripción.** El plazo establecido en el artículo 42 de este Código, en los casos previstos en sus incisos 1), 2) y 3), se extenderá a ..... años cuando:

- 1) El contribuyente o el tercero responsable, inscripto, no cumpla con la obligación de declarar el hecho generador, o de presentar las declaraciones tributarias correspondientes a dos ejercicios.
- 2) En los casos de determinación de tributos por la Administración tributaria, cuando ella no pudo conocer el hecho generador por ocultación del mismo.

- 3) Cuando el contribuyente o los terceros responsables hayan extraído del país los bienes afectos al pago de la deuda tributaria, o se trate de hechos generadores vinculados a actos realizados o a bienes ubicados en el exterior.
- 4) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad, no la conserve durante el plazo legal o lleve doble contabilidad.

#### **COMENTARIO:**

El plazo general para que opere la prescripción de los derechos y acciones de la Administración, se amplía cuando se configuren situaciones que implican mayores dificultades para el ejercicio de aquellos derechos y acciones.

### **Sección 2. Cómputo del plazo**

**Art. 44** El cómputo del plazo de prescripción se contará:

- 1) En el caso previsto en el inciso 1) del artículo 42 de este Código, desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.
- 2) En el caso previsto en el inciso 2) del artículo 42 de este Código, desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquél en que se cometió el ilícito sancionable.
- 3) En el caso previsto en el inciso 3) del artículo 42 de este Código, desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquél en que finalice el plazo de pago voluntario o el plazo establecido en el párrafo segundo del artículo 35 de este Código, según corresponda.
- 4) En el caso previsto en el inciso 4) del artículo 42 de este Código, desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo a favor.

#### **COMENTARIO:**

Para iniciar el cómputo del plazo para que opere la prescripción, se establece como norma general el día 1º de enero del año siguiente al de ocurrencia de las situaciones que pueden dar lugar al ejercicio de un derecho o acción, tanto por parte de la Administración tributaria como de los sujetos pasivos, con lo cual se procura establecer un tratamiento equitativo para ambos. Por otra parte, la fijación de esa fecha, 1º de enero, facilitará el cómputo del plazo de prescripción y dará más certeza a administradores y administrados.

### **Sección 3. Interrupción de la prescripción**

**Art. 45** El curso de la prescripción se interrumpe, según corresponda:

- 1) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible.
- 2) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.
- 3) Por la solicitud de prórroga u otras facilidades de pago.
- 4) Por la comisión de nuevos ilícitos del mismo tipo.
- 5) Por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda ejercer el derecho de repetición ante la Administración tributaria, o por cualquier acto de esa Administración en que se reconozca la existencia del pago indebido o del saldo acreedor.

Interrumpida la prescripción comenzará a computarse nuevamente el término a partir del 1o. de enero del año calendario siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.

#### **COMENTARIO:**

Los casos previstos para la interrupción de la prescripción se refieren a actuaciones de la Administración o del propio contribuyente relativos al ejercicio de los respectivos derechos o acciones y, en el caso del inciso 4) a la reiteración o reincidencia en la comisión de ilícitos tributarios.

#### **Sección 4. Suspensión de la prescripción**

**Art. 46** El cómputo del plazo de la prescripción se suspende:

- 1) Por el no cumplimiento de la obligación de inscribirse en los registros pertinentes y se prolongará hasta la inscripción formal del contribuyente o tercero responsable.
- 2) Por la interposición de peticiones o recursos administrativos o jurisdiccionales hasta .... días después que se adopte resolución definitiva sobre los mismos.

También se suspenderá el curso de la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de las sanciones impuestas, en los supuestos de falta de comunicación de cambio de domicilio. Esta suspensión surtirá efecto desde la fecha en que se verifique la inexistencia del domicilio declarado y se prolongará hasta la declaración formal del nuevo domicilio por parte del contribuyente o tercero responsable.

#### **COMENTARIO:**

Se establece como causal de suspensión de la prescripción, la no inscripción, de manera que aquel sujeto pasivo que estando obligado a identificarse ante la Administración mediante su inscripción no lo haga, no pueda beneficiarse con este incumplimiento oponiendo la prescripción a las pretensiones de cobro por la Administración de la deuda tributaria que se le pueda determinar por cualquier período. También se prevé la suspensión por la falta de comunicación de cambio de domicilio, en este último caso, exclusivamente en relación al ejercicio de la acción de cobro de la deuda tributaria, que puede verse entorpecida por la imposibilidad de encontrar al deudor y, consecuentemente, a sus bienes. En los demás supuestos relativos al ejercicio de los derechos y acciones de la Administración, la inexistencia del domicilio declarado, no se vería perjudicado ya que el artículo 30, en su segundo párrafo establece la subsistencia de la validez del último domicilio declarado.

### **Sección 5. Alcance de la prescripción**

**Art. 47** La prescripción del derecho de la Administración tributaria para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria extingue el derecho a los intereses y recargos.

#### **COMENTARIO:**

Se recoge el principio del derecho común según el cual lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

## **CAPITULO VII - Privilegio del crédito tributario**

**Art. 48 Orden de privilegio.** Los créditos tributarios gozan de privilegio general sobre todos los bienes del contribuyente o tercero responsable y tendrán prelación sobre los demás créditos con excepción de:

- 1) Los garantizados con derecho real, siempre que éste se haya constituido y registrado en la forma exigida por ley con anterioridad a la determinación del crédito fiscal;
- 2) Las pensiones alimenticias y los salarios, excepto los correspondientes a miembros de directorios y a socios, cualquiera que fuere su fecha.

#### **COMENTARIO:**

En este artículo se da prevalencia al crédito fiscal, con excepción de los dos casos en él previstos, siendo que las excepciones consagradas en materia de salarios, están dirigidas a evitar maniobras por parte de quienes poseen atribuciones de dirección de la empresa que tenga carácter de deudora del Fisco.

# TITULO II - DEBERES Y DERECHOS DE LOS SUJETOS PASIVOS Y DE LOS TERCEROS

## CAPITULO I - Deberes de los sujetos pasivos y terceros

### Sección 1. Disposiciones generales

**Art. 49** Los contribuyentes, directos o sustitutos, los terceros responsables y los terceros, están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y de los deberes formales que les correspondan, establecidos conforme a este Código o en otras normas.

La exención del cumplimiento de la obligación tributaria material, no libera al sujeto pasivo de cumplir los deberes formales a que está obligado, salvo que la ley o una norma administrativa lo libere expresamente.

#### COMENTARIO:

Este artículo es el corolario de la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria. Dispone en forma explícita que la sujeción a la obligación tributaria material conlleva la consecuencia de tener que cumplir con todos los deberes formales establecidos por el Código o por otras normas, determinando en su último párrafo que no obstante, la exención del cumplimiento de la obligación tributaria material no deberá entenderse que se extiende al cumplimiento de los deberes formales, excepto en el caso de que una norma así lo disponga expresamente. A los efectos del ejercicio de las funciones de control de la Administración tributaria, puede resultar necesario que los sujetos pasivos, aun estando exentos del pago del tributo, observen las formalidades y presten las mismas informaciones exigibles a quienes no están exentos.

### Sección 2. Deberes específicos

**Art. 50 Deber de iniciativa.** Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y terceros responsables deberán cumplir dicha obligación por sí cuando no proceda la intervención de la Administración. Si ésta correspondiere, deberán denunciar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.

#### COMENTARIO:

Se establece el deber de iniciativa de los contribuyentes y terceros responsables, los cuales deberán liquidar el tributo cuando proceda la auto-liquidación o prestar las informaciones necesarias, cuando el correspondiente tributo sea de liquidación mixta o administrativa.

**Art. 51 Deberes relativos a la facilitación de la fiscalización.** Los contribuyentes, terceros

responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de recaudación, fiscalización, verificación, investigación y determinación que realice la Administración tributaria en cumplimiento de sus funciones, observando los deberes que les impongan las leyes, los reglamentos y la propia normativa de la Administración tributaria:

- 1) En especial deberán:
  - a) Respalidar todas las operaciones de enajenación, transferencia y prestaciones de bienes y servicios mediante comprobantes extendidos en forma legal.
  - b) Llevar libros y registros generales y especiales referidos a las actividades y operaciones vinculadas con la tributación que en cada caso se establezcan.
  - c) Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones.
  - d) Presentar las declaraciones e informaciones que correspondan.
  - e) Facilitar el acceso a las informaciones de sus estados financieros obrantes en bancos y otras instituciones financieras.
- 2) Conservar en forma ordenada, por un término de ....años, los libros de contabilidad, registros especiales y toda documentación relativa a las operaciones y transacciones que constituyan hechos gravados o que guarden vinculación con los mismos.  
  
Por igual término se conservarán en condiciones de operatividad los medios de almacenamiento de datos utilizados en sistemas de computación donde se procese información vinculada con la materia imponible.
- 3) Facilitar la gestión de los funcionarios fiscales autorizados en cualesquiera de los lugares donde se practiquen verificaciones, inspecciones o auditorías.
- 4) Presentar, exhibir y poner a disposición de las oficinas o de los funcionarios de la Administración tributaria las declaraciones, informes, comprobantes y toda documentación respaldatoria de operaciones y transacciones que constituyan hechos gravados o que guarden vinculación con los mismos.
- 5) Proporcionar copia de la totalidad de los medios de almacenamiento referidos en el segundo párrafo del punto 2), debiendo la Administración tributaria suministrar los insumos correspondientes.

Asimismo, deberá ponerse a disposición toda la información y documentación relacionada con el equipamiento de computación y los programas de sistema (o software básico o de



base) y a los programas de aplicación (o software de aplicación) que se utilicen en los sistemas informáticos de registración y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible, ya sea que el procesamiento se efectúe en equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por terceros.

- 6) Permitir la utilización de programas y utilitarios de aplicación en auditoría tributaria de propiedad de la Administración tributaria, en los servicios de computación propios o de terceros, en momentos en que no obstaculice el normal desarrollo de la actividad del contribuyente.
- 7) Comunicar cualquier cambio de situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, cambios de giro, cese de actividades, traspaso o cesión de bienes, transformación de sociedades y similares.
- 8) Mantener siempre a disposición de la Administración tributaria en el domicilio tributario o en el lugar en que desarrolle sus actividades empresariales o profesionales cuando este fuere distinto, las declaraciones, libros y registros contables, comprobantes y demás documentos de respaldo de sus actividades.
- 9) Concurrir a las oficinas de la Administración tributaria cuando sea citado formalmente.

#### **COMENTARIO:**

Se establecen detalladamente las obligaciones de colaborar con las gestiones de recaudación y fiscalización de la Administración tributaria, de registrar, conservar y suministrar la documentación respaldatoria de las transacciones relacionadas con los hechos gravados y de probar la veracidad del tributo autoliquidado. La descripción comprende modalidades específicas para el registro y mantenimiento de información en sistemas de computación, y autorización para el uso de herramientas de auditoría de sistemas de propiedad de la Administración tributaria.

El término de conservación previsto en el punto 2) deberá ser superior al plazo máximo de prescripción que se establezca, de manera que se asegure contar con los registros y antecedentes necesarios para fiscalizar, desde el primero al último año del período no prescrito.

**Art. 52 Deber de inscripción.** Todas las personas naturales y jurídicas, y las entidades y agrupamientos sin personalidad jurídica, que en razón de su actividad o condición resulten potenciales sujetos pasivos de obligaciones tributarias, deben incorporarse al Registro Tributario Nacional, proporcionando los datos que les sean requeridos y manteniéndolos permanentemente actualizados en las forma y condiciones que establezca la Administración tributaria.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo establece la obligación de empadronarse en el Registro Tributario Nacional. Se ha

preferido establecer el deber en una disposición específica, en la inteligencia que el conocimiento de los datos personales o sociales y de las actividades desarrolladas por los administrados es esencial para la integración del colectivo de obligados a presentar declaraciones juradas y para la apropiación y compilación de los datos proporcionados por los contribuyentes y terceros.

#### **Art. 53 Deber de información.**

- 1) Los contribuyentes, terceros responsables y terceros ajenos a la relación tributaria, personas naturales o jurídicas y unidades económicas o entes colectivos, de Derecho Público o Privado, están obligados a cooperar con la Administración tributaria en las funciones de fiscalización, debiendo proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, que le sean requeridos por la referida Administración.

De acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, en particular:

- a) Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta estarán obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital, y de actividades empresariales o profesionales.
- b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que entre sus funciones realicen la de cobro por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o los derechos de autor, estarán obligados a tomar nota de estos rendimientos y a ponerlos en conocimiento de la Administración tributaria.

A la misma obligación quedan sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

- c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria que estén en proceso de ejecución tributaria, estarán obligadas a informar a los órganos y agentes de cobro ejecutivo y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales.
- 2) Las obligaciones a las que se refiere el párrafo anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen.

- 3) El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario o en disposiciones tales como reglamentos internos de creación o de funcionamiento de los referidos organismos o entes estatales o privados, debiendo prestarse en el tiempo y forma que establezca la Administración tributaria.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias y se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la entidad, de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio se efectuarán previa autorización del funcionario competente de la Administración tributaria. Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y el período de tiempo a que se refieren.

La investigación realizada en el curso de actuaciones de fiscalización para regularizar la situación tributaria de acuerdo con el procedimiento establecido en el párrafo anterior podrá incluir al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentra dicho origen y destino.

- 4) La obligación de los profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de sus propia situación tributaria.

#### **COMENTARIO:**

Se disponen los deberes de los particulares y organismos oficiales en materia de suministro de información y antecedentes. El artículo excluye toda forma de oposición de los incumplimientos en el secreto bancario o en normas estatutarias o reglamentos internos de los entes obligados a informar, ya que de lo contrario sería inviable la lucha contra la evasión y se colocaría a la Administración ante inhibiciones que no alcanzan a organizaciones privadas que, dedicadas al suministro de informes comerciales o similares, acceden a informaciones relativas a operaciones y comportamientos económicos y financieros de personas físicas o jurídicas. Se protegen expresamente los datos privados no patrimoniales que los profesionales conozcan de sus clientes.

La confidencialidad de los datos patrimoniales de los particulares se garantiza mediante disposiciones contenidas en el Título III, que establecen el carácter de secreto de la información que ingrese a la Administración y un régimen de penalidades para los funcionarios y entidades que

utilicen la misma con fines ajenos a la percepción y fiscalización de los tributos.

**Art. 54 Deberes de los funcionarios del sector público y otras entidades.** Las autoridades, de todos los niveles de la organización política del Estado, cualesquiera que sea su naturaleza, los jefes o encargados de oficinas civiles o militares del Estado y de los demás entes públicos territoriales, los organismos autónomos y sociedades estatales; las Cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las Mutualidades de Previsión Social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle a ella y a sus agentes apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

Asimismo, deberán denunciar ante la Administración tributaria los ilícitos tributarios que lleguen a su conocimiento en cumplimiento de sus funciones.

A las mismas obligaciones quedan sujetos los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales.

Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando, en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales.

La cesión de aquellos datos de carácter personal, objeto de tratamiento automatizado, que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los párrafos anteriores de este artículo o en norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo establece similar obligación a la del Art. 53 para los funcionarios del sector público de todos los poderes y niveles de gobierno y para los directivos de entidades intermedias y asociaciones sindicales o políticas, obligando a los mismos a denunciar todo ilícito tributario del que tomen razón en el ejercicio de sus funciones.

**Art. 55 Deberes y formalidades de inscripción, liquidación y para el suministro de información.** La incorporación y comunicación de ulteriores novedades al Registro Tributario, y la determinación de los tributos por los contribuyentes y terceros responsables, deberá efectuarse mediante declaraciones que éstos confeccionarán y presentarán en los soportes de información, plazos y lugares que al efecto disponga la Administración tributaria. Las mismas condiciones regirán para los terceros obligados a suministrar información de carácter periódico.

## COMENTARIO:

Establece las formalidades para incorporarse al Registro Tributario Nacional y para la liquidación de los tributos y suministro de información de cualquier naturaleza. En el artículo en cuestión se dispone la obligación genérica de observar las modalidades que al efecto disponga la Administración, de modo que la misma cuente con la máxima flexibilidad para adecuar los procedimientos de presentación de declaraciones juradas a las disponibilidades de medios tecnológicos y a las particularidades de los servicios de recepción y procesamiento encomendados a entidades externas.

Es recomendable que la reglamentación que se dicte para la incorporación al Registro Tributario prevea la obligación de presentar una declaración de aviso de inicio de actividades con todos los datos necesarios para conformar el vector de obligaciones del contribuyente.

## CAPITULO II - Derechos de los contribuyentes y responsables

**Art. 56 Derecho de repetición y devolución.** Los contribuyentes y terceros responsables tienen acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones e intereses, aunque en el momento del pago no hubieran formulado reserva alguna.

Así también, los contribuyentes y responsables podrán solicitar la devolución de los saldos acreedores conformados por la Administración tributaria que excedan la compensación prevista en el artículo 40 de este Código.

Las devoluciones devengarán desde el día de su solicitud un interés igual al establecido en el artículo 37 de este Código, excepto de que se trate de un pago indebido que fuera forzado por la Administración tributaria, en cuyo caso el interés se computará desde la fecha en que se ingresara dicho pago.

## COMENTARIO:

Se establece el derecho a repetición y devolución de las sumas ingresadas indebidamente. La norma dispone un sistema de resarcimiento mediante el reconocimiento a los contribuyentes y terceros responsables, de un interés equivalente al que les es reclamable por pago fuera de plazo.

**Art. 57 Derecho a la corrección de declaraciones.** Los contribuyentes y terceros responsables, podrán corregir sus declaraciones tributarias, por una sola vez, sin hacerse pasibles de la multa prevista en el artículo 169 de este Código, antes de que se les haya notificado cualquier requerimiento especial, en relación con la declaración tributaria que se corrige y dentro de los doce meses del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración sustituida.

Cuando los contribuyentes y terceros responsables, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán

presentar en debida forma una nueva declaración en los lugares habilitados para este fin, liquidar y pagar la sanción pecuniaria prevista en el artículo 169 de este Código, cuando sea aplicable, y el mayor tributo que pudiera corresponder, junto con sus accesorios, tales como intereses, recargos y sanciones pecuniarias, establecidos para el pago fuera de plazo.

Para corregir las declaraciones tributarias que disminuyen el tributo a pagar o aumenten el saldo a favor del contribuyente, se presentará solicitud a la Administración tributaria, anexando un proyecto de corrección, en el mismo formato para declarar el respectivo tributo, en el que se liquidará la sanción establecida en el artículo 169, cuando corresponda. El proyecto de corrección deberá ser aprobado expresamente por la Administración tributaria para sustituir a la declaración inicial.

La corrección de las declaraciones a que se hace referencia en los párrafos anteriores no impide el ejercicio posterior de la facultades de auditar o verificar, de efectuar las respectivas liquidaciones de corrección aritmética o, en general, de revisión que tiene la Administración tributaria.

#### **COMENTARIO:**

Se confiere a los administrados una solución práctica para subsanar errores en la confección de sus declaraciones juradas, que consiste en la eximición de multa correspondiente a la contravención relativa a la obligación de declarar, tipificada en el artículo 169 del Modelo, cuando se trate de una primera declaración jurada rectificatoria, siempre que la presentación no resulte posterior a cualquier acción u observación de la Administración y se efectúe dentro de los doce meses.

Establece la intervención previa de la Administración tributaria si la corrección disminuye el impuesto a pagar o incrementa el saldo a favor del administrado. Preserva la facultad de la Administración tributaria de revisar la exactitud de los datos contenidos en la presentación correctiva.

**Art. 58 Derecho a interponer queja por omisión o retardo en resolver.** En la reglamentación del ejercicio de las funciones de la Administración tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites.

Los contribuyentes y terceros responsables, sin perjuicio de ejercer las acciones a que les habilita este Código, podrán interponer queja formal ante el superior inmediato de la autoridad competente para resolver sobre sus peticiones cuando ésta no se pronuncie en el plazo reglamentario correspondiente.

El superior inmediato deberá considerar la omisión o retardo en resolver del funcionario competente a los efectos de su evaluación y aplicación de las medidas disciplinarias que correspondieren, quedando habilitado para subrogarlo en la resolución de la petición, que deberá ser resuelta en el plazo de .....días.

## COMENTARIO:

Se establece el recurso de queja como medio para que los contribuyentes y terceros responsables reclamen por la inactividad de la Administración en el diligenciamiento de trámites en los que son parte interesada. La norma proyectada designa como sujeto decisor al superior jerárquico inmediato, obligándolo a evaluar y sancionar el irregular cumplimiento de las obligaciones de los agentes intervinientes y autorizándolo a subrogarse en la resolución de la petición.

**Art. 59 Derecho a formular consultas.** Quien tuviere un interés personal y directo, podrá consultar a la autoridad administrativa correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos las circunstancias, antecedentes y demás datos constitutivos de la situación que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada.

Salvo en los supuestos previstos en el siguiente párrafo de este artículo, la contestación no tendrá efectos vinculantes para la Administración tributaria. No obstante, el sujeto pasivo que, tras haber recibido la contestación de la consulta, hubiese cumplido su obligación tributaria de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad que dé lugar a la aplicación de sanciones, sin perjuicio de la exigencia del tributo, recargos e intereses moratorios pertinentes y siempre que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos a que se hace referencia en el primer párrafo de este artículo.

La contestación escrita tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria cuando las consultas se originen en los siguientes supuestos:

- 1) Proyectos de inversiones en activos empresariales en el país por personas residentes o no residentes, siempre que la consulta se formule por persona o entidad residente o no residente con carácter previo a la inversión.
- 2) Regímenes de incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural.
- 3) Operaciones realizadas por empresas o personas de distintos Estados miembros de tratados de integración económica.
- 4) Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.

Reglamentariamente se determinará el alcance de los anteriores supuestos, así como el procedimiento para la tramitación y contestación de estas consultas.

## COMENTARIO:

Se autoriza a los particulares a efectuar consultas sobre el tratamiento tributario aplicable a una situación propia y concreta.

Sin embargo, con el objeto de no poner en peligro el flujo recaudatorio ni comprometer innecesariamente la capacidad operativa de la Administración, se ha optado por disponer un régimen de consultas con respuestas de carácter vinculante acotado para situaciones generales y otro con la plenitud de tales efectos para supuestos específicos. La descripción de tales excepciones es de índole orientativa, debiendo cada país adecuarla a las situaciones que considere apropiadas.

## **TITULO III - FACULTADES Y OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACION**

### **CAPITULO I - Facultades**

#### **Sección 1. Facultad de delegación**

**Art. 60** El titular de la Administración tributaria podrá autorizar a otros funcionarios del organismo recaudador para resolver determinadas materias de su competencia, o para hacer uso de las facultades que le confiere el presente Código, y encargarles, de acuerdo con las leyes y reglamentos, el cumplimiento de otras funciones u obligaciones. Las resoluciones delegatorias deben darse a conocer por medio de su publicación oficial.

#### **COMENTARIO:**

El Modelo recoge la práctica general consistente en establecer la facultad de delegación en el Código Tributario. En algunos países, estas facultades se encuentran incorporadas en otras leyes.

#### **Sección 2. Facultad de complementación legal**

**Art. 61 Expedición de normas generales.** El titular de la Administración tributaria está facultado para dictar normas generales para la aplicación de las leyes tributarias.

#### **COMENTARIO:**



Esta disposición establece la facultad de complementación y se refiere al dictado de las reglas que las leyes y reglamentos confieren a las autoridades administrativas, o que se hagan necesarias para posibilitar la aplicación de los preceptos de las normas tributarias.

**Art. 62 Expedición de normas interpretativas y efectos de su publicación.** El titular de la Administración tributaria podrá dar a conocer por medio de su publicación oficial, normas generales interpretativas de las disposiciones de este Código y de las que rigen los tributos a cargo de aquella Administración.

Las normas generales interpretativas así publicadas, serán de observancia obligatoria para la Administración tributaria, no así para los administrados. Cuando dicho titular modifique un criterio publicado, lo deberá dar a conocer en la misma forma, sin que el nuevo criterio pueda aplicarse a situaciones que se dieron durante la vigencia del anterior.

#### **COMENTARIO:**

El precepto establece que las normas generales interpretativas emitidas por la Administración tributaria no son vinculantes para los particulares y cuando se publiquen en el órgano oficial correspondiente, ampararán la situación de los sujetos pasivos que se ajusten a los criterios publicados, en tanto esos criterios no se modifiquen.

### **Sección 3. Facultad de recaudación**

**Art. 63 Liquidación provisional de tributos.** Cuando los obligados a presentar declaraciones, comunicaciones y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las normas tributarias, la Administración tributaria exigirá la presentación del documento respectivo, procediendo en forma sucesiva los actos siguientes:

- 1) Requerir al obligado para que presente el documento respectivo en un plazo de ..... días e imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.
- 2) Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de tributos, ya sea parcial o definitiva, podrá exigirse al contribuyente o tercero responsable que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las ... últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de una determinación efectuada por la Administración. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración respectiva.

Si el contribuyente o tercero responsable presenta la declaración omitida antes de que se le haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en este inciso, quedará liberado de hacer el pago determinado provisionalmente. Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago provisional determinado por la Administración, este se imputará

contra el importe que tenga que pagar con la declaración que se presente, conforme a los criterios establecidos en el art. 38 de este Código.

#### **COMENTARIO:**

Este Artículo confiere a la Administración tributaria la facultad de exigir a los obligados la presentación de las declaraciones, así como las de otros documentos que las leyes que establecen los tributos o el propio Código Tributario determinan, y también para aplicar multas en forma automática, lo cual se justifica por la objetividad de la falta, la cual se encuadra en una de las contravenciones tributarias relacionadas al incumplimiento de los deberes formales, tipificadas en el Modelo.

En los tributos que se administran con la filosofía de la autoliquidación, es básico que los obligados presenten espontáneamente sus declaraciones para conocer el crédito del Fisco. La atribución para liquidar provisionalmente los tributos es necesaria, para que se pueda establecer y ejecutar un crédito fiscal en forma rápida, aunque con carácter provisional, cuando los obligados no cumplan con su deber de declaración y autoliquidación del tributo. Esto último, sin perjuicio de que simultánea o posteriormente se pongan en marcha todas las acciones pertinentes para la determinación del tributo efectivamente debido, sobre base cierta o presunta.

**Art. 64 Designación de contribuyentes sustitutos.** La Administración tributaria, mediante la expedición de normas generales, podrá designar, para los efectos de los términos artículos 20 y 21 de este Código, agentes de retención o de percepción, a quienes intervengan en actos u operaciones en las cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

#### **COMENTARIO:**

El Modelo sigue la tendencia general en América Latina de considerar que las personas que intervengan en actos u operaciones gravadas pueden quedar obligadas a actuar como agentes de retención o de percepción.

**Art. 65 Rectificación de errores.** La Administración tributaria podrá rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores de hecho y los aritméticos identificados en sus propios actos y los errores aritméticos verificados en las declaraciones de los contribuyentes.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo faculta a la Administración tributaria para corregir sus errores, limitándolos a errores de hecho o aritméticos. Las resoluciones favorables a un particular que no sean producto de un error de hecho o aritmético sólo podrán ser modificadas en los términos de los artículos 89 y 116 del Modelo. El mismo precepto permite que las autoridades rectifiquen los errores aritméticos en que incurran los particulares en sus declaraciones, con ello, se persigue agilizar la solución de un problema que puede presentarse en forma rutinaria y con una amplitud considerable y, al mismo

tiempo, lograr una mayor eficiencia al posibilitar la utilización de medios informáticos para procesar esas modificaciones.

**Art. 66 Celebración de convenios con entidades colaboradoras.** El titular de la Administración tributaria está facultado para suscribir convenios con las entidades públicas y privadas que estime conveniente, para colaborar en las gestiones de recaudación directa, recepción y procesamiento de documentos y transferencia de datos, estableciendo compensaciones por la realización de tales servicios, debiendo asegurar en todos los casos que se resguarde en forma estricta el secreto fiscal.

#### COMENTARIO:

Este artículo prevé la facultad de contratar los servicios de recaudación, así como los de captura y procesamiento de datos, con lo cual se le otorga a la Administración tributaria la posibilidad de superar en forma ágil y eficiente limitaciones operativas internas.

### Sección 4. Facultad de fiscalización

**Art. 67 Atribuciones para fiscalizar.** La Administración tributaria a fin de comprobar que los contribuyentes o terceros responsables han cumplido con las normas tributarias y, en su caso determinar los tributos omitidos, investigar administrativamente delitos tributarios e imponer las sanciones que correspondan, así como para proporcionar información a la Administración tributaria de otros países, estará facultada para:

- 1) Requerir a los contribuyentes, terceros responsables o terceros, para que comparezcan ante sus oficinas a dar contestación a las preguntas que se les formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes.
- 2) Requerir a los contribuyentes, terceros responsables o terceros, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de la propia Administración, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, documentos o informes que se les requieran, con alcance individual o general.
- 3) Practicar fiscalizaciones en el domicilio de los contribuyentes, los terceros responsables o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad y bienes.
- 4) Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- 5) Recabar de los funcionarios y empleados públicos de todos los niveles de la organización política del Estado, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- 6) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su

conservación.

La Administración tributaria podrá ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, pudiendo requerir el auxilio de la fuerza pública para ejercerlas, el que le será concedido sin más trámite, pudiendo inclusive practicar allanamientos y secuestrar bienes y documentos si fuere necesario.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo agrupa las facultades de fiscalización, de determinación de tributos omitidos y de imposición de sanciones, considerándolas como un conjunto de facultades aplicables en un mismo procedimiento. Además, el precepto enumera las acciones más comunes de fiscalización, entre ellas, la de obtener información sobre un sujeto pasivo o un grupo de los mismos. El artículo subraya que estas facultades pueden servir de base para proporcionar información a la Administración tributaria de otros países.

**Art. 68 Lugar para el ejercicio de la fiscalización.** Los actos de fiscalización podrán desarrollarse indistintamente:

- 1) En el lugar donde el sujeto pasivo tenga su domicilio tributario o en el del representante que a tal efecto hubiere designado.
- 2) En donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.
- 3) Donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible.

Los fiscalizadores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones para ejercer las funciones previstas en el artículo 67 de este Código, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en su artículo 113.

#### **COMENTARIO:**

El precepto precisa los lugares en los cuales se pueden llevar a cabo los actos de fiscalización, enfatizando que éstos no se limitan al domicilio tributario. Finalmente, el precepto se remite a los requisitos previstos en el art. 113 del Modelo, para que los fiscalizadores ejerzan sus funciones.

**Art. 69 Medidas cautelares para la conservación de comprobantes.** Para la conservación de la documentación exigida con base en las disposiciones de este Código y de cualquier otro elemento de prueba relevante para la determinación de la deuda tributaria, se podrán adoptar las medidas cautelares que se estimen precisas al objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración. Las medidas habrán de ser proporcionales al fin que se persiga. En ningún caso se adoptarán

aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o secuestro de las mercaderías o productos sometidos a gravamen, así como de archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trata.

Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo faculta a la Administración tributaria para tomar medidas cautelares en relación con la documentación y elementos de prueba. Las medidas podrán consistir en el precinto, depósito o secuestro de mercancías, documentos, archivos o locales.

**Art. 70 Secuestro de la contabilidad.** Los fiscalizadores podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad tributaria, por un plazo de hasta.....meses, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- 1) El fiscalizado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a permitir la fiscalización o el acceso a los lugares donde ésta se realice, así como se niegue a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de caja de valores, u obstaculice en cualquier forma la fiscalización.
- 2) Existan sistemas de contabilidad, registros o libros que no observen los requisitos legales.
- 3) Exista dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- 4) No se hayan presentado dos o más declaraciones.
- 5) Se desprendan, alteren o destruyan los sellos o marcas oficiales, colocados por los fiscalizadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- 6) El fiscalizado se encuentre emplazado a huelga o suspensión de labores.

En el caso de que los fiscalizadores recojan la contabilidad, deberán levantar acta al respecto, continuándose el ejercicio de las facultades de fiscalización en las oficinas de la Administración tributaria donde se levantará el acta final de la fiscalización, cuando ello fuere necesario.

#### **COMENTARIO:**

El precepto establece las obligaciones de colaboración de los visitados y la posibilidad del secuestro de la contabilidad. La práctica normal de la auditoría implica la obligación del auditado de exhibir

sus libros y papeles y en general, los demás componentes de su contabilidad sin que los auditores puedan desposeerlo de los mismos; sin embargo, en casos de excepción, la ley debe permitir el secuestro de la contabilidad. Se trata de una facultad discrecional de la Administración tributaria que puede ejercerse siempre que se verifiquen los supuestos previstos en el artículo que se comenta.

### **Sección 5. Facultad de determinación de los tributos**

**Art. 71 Determinación de la obligación tributaria.** Salvo cuando este Código o leyes particulares fijen otro procedimiento, la determinación de la obligación tributaria se efectuará de acuerdo con las declaraciones que presenten los contribuyentes y terceros responsables en el tiempo y condiciones que establezca la autoridad administrativa, las cuales se presumen ciertas, sin perjuicio del derecho de la Administración tributaria para verificar la exactitud de esas declaraciones.

Sin embargo, la Administración podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presunta, en cualquiera de las siguientes situaciones:

- 1) Cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera omitido presentar la declaración;
- 2) Cuando la declaración ofreciere dudas acerca de su sinceridad o exactitud y se probare que son incorrectas;
- 3) Cuando la declaración no esté respaldada con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que las normas establezcan o no se exhiban éstos.

#### **COMENTARIO:**

Se reconoce que, en principio, la determinación de la obligación tributaria deberá efectuarse con base en las declaraciones del contribuyente o tercero responsable. No obstante, aun tratándose de tributos autoliquidables, se establece la facultad de la Administración de proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria ante la ausencia o impugnabilidad de aquellas declaraciones.

**Art. 72 Formas de la determinación.** La determinación por la administración se realizará aplicando los siguientes sistemas:

- 1) Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo;
- 2) Sobre base presunta, utilizando cualquiera de los siguientes medios:
  - a) Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
  - b) Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que

sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

- c) Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

### COMENTARIO:

Por este precepto, a quienes incurren en las causales de estimativa por la Administración, se les pueden presumir sus ingresos, patrimonio o ventas conforme a los procedimientos en el mismo señalados y que consisten en usar la información contable del contribuyente, en la parte que la Administración tributaria considera discrecionalmente confiable, tomar en consideración otras declaraciones, inclusive las de años anteriores y finalmente poder recurrir a los métodos indirectos de la investigación económica.

**Art. 73 Determinación sobre base presunta.** La Administración tributaria podrá determinar los tributos sobre base presunta, cuando los contribuyentes o terceros responsables:

- 1) Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de fiscalización de la Administración tributaria.
- 2) No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias.
- 3) Se dé alguna de las siguientes irregularidades:
  - a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo.
  - b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
  - c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
  - d) No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.
- 4) Se adviertan otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones.

Practicada por la Administración la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación

sobre base cierta practicada en tiempo oportuno.

La determinación a que se refiere este artículo no podrá ser impugnada fundándose en hechos que el contribuyente no hubiere puesto oportunamente en conocimiento de la Administración.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo contiene las causales que permiten a la Administración tributaria estimar los ingresos o las ventas de los contribuyentes. El Modelo parte de que la autoridad está obligada a determinar las contribuciones omitidas con los elementos que le proporcione la contabilidad del contribuyente; sin embargo, si su contabilidad contiene errores que eliminen, total o parcialmente su confiabilidad, la autoridad se puede apartar de la contabilidad del contribuyente y estimar sus ingresos o ventas. El precepto que se comenta contiene las causales de estimativa que suponen que la contabilidad no es digna de confianza; además, el Código propone como causal de estimativa el que los contribuyentes o terceros responsables se opongan u obstaculicen los actos de fiscalización.

**Art. 74 Simplificación de los deberes formales.** La Administración tributaria podrá, mediante resolución general, para determinados grupos o categorías de sujetos pasivos, conceder simplificaciones en el cumplimiento de los deberes de contabilidad, registro y conservación establecidos por las normas tributarias, cuando dicho cumplimiento sea excesivamente oneroso y la tributación no sufra perjuicio.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo prevé la facultad para simplificar las obligaciones formales de los contribuyentes y terceros responsables, mediante normas generales. Conforme al principio de que los elementos básicos de los tributos deben estar contenidos en la ley, la Administración tributaria queda facultada para poder simplificar las obligaciones formales, cuando su cumplimiento pueda significar una carga tributaria indirecta para cierto conjunto de obligados.

**Art. 75 Liquidaciones expedidas por sistemas de computación.** La Administración tributaria podrá, para un conjunto de contribuyentes o terceros responsables, liquidar reajustes por errores aritméticos, intereses, multas, anticipos y demás recargos legales, a través de listados con el detalle de los casos comprendidos, indicando los datos identificatorios de los sujetos pasivos, los tributos, conceptos e importes, en los que deberá constar la firma ológrafa, nombre y cargo del funcionario que las suscribe y demás requisitos que establece el art. 112 de este Código.

La liquidación individual, para su notificación y ejercicio de las facultades de cobranza por la Administración tributaria previstas en este Código, podrá emitirse mediante sistemas mecánicos o computacionales, conteniendo los datos correspondientes al sujeto pasivo y a su deuda, y la sola mención del nombre y cargo del funcionario que suscribiera los referidos listados, indicando además el lugar en que el contribuyente o tercero responsable podrá consultar la liquidación a que se refiere el párrafo anterior.



## **COMENTARIO:**

Este precepto faculta a la Administración tributaria para emitir liquidaciones por errores aritméticos, accesorios y anticipos dirigidos a múltiples contribuyentes o terceros responsables. Esta liquidación debe contener todos los requisitos necesarios para que un acto administrativo sea válido, incluyendo la firma ológrafa del funcionario competente; así también, el artículo permite la comunicación individualizada de la liquidación correspondiente con la sola mención del nombre y cargo del funcionario, y siempre que se señale el lugar en el cual el contribuyente o tercero responsable puede consultar la liquidación.

**Art. 76 Fundamentación de las actuaciones.** Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en este Código, o en otras leyes tributarias, o bien que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder la Administración tributaria, podrán servir para fundamentar sus resoluciones y las de cualquier otra autoridad u organismo competente en materia de tributos.

Las copias o reproducciones de documentos, obtenidas por sistema de microfilmado o de cualquier otro sistema de reproducción de imagen, que tenga en su poder la Administración tributaria, tienen el mismo valor probatorio que los originales, sin necesidad de cotejo con estos, en tanto no sean objetadas por el contribuyente o tercero responsable.

## **COMENTARIO:**

Este precepto permite fundar las resoluciones de la Administración tributaria o de cualquier otro organismo facultado para administrar tributos, en el expediente que se instruya con motivo del procedimiento administrativo o en expedientes o documentos distintos que obren en poder de la Administración tributaria.

**Art. 77 Validez de informaciones proporcionadas por autoridades tributarias extranjeras.** Para determinar tributos omitidos o imponer sanciones, la Administración tributaria podrá tener como ciertos los hechos u omisiones conocidos fehacientemente a través de administraciones tributarias extranjeras, salvo prueba en contrario del sujeto pasivo.

## **COMENTARIO:**

Este artículo otorga una presunción “iuris tantum” a la información proporcionada por una Administración tributaria extranjera, de suerte que la posible determinación de tributos omitidos o la imposición de sanciones puedan fundarse en dicha información.

### **Sección 6. Facultad para promover la asistencia administrativa internacional**

**Art. 78** La Administración tributaria podrá concluir acuerdos internacionales de intercambio de

informaciones tributarias, siempre que esté asegurada la reciprocidad y el otro Estado contratante garantice que las informaciones y datos que se le faciliten no se utilizarán más que a efectos de su procedimiento tributario o penal-tributario, incluido el relativo a los ilícitos tributarios y que sólo serán accesibles a aquellas personas, autoridades o tribunales que sean competentes en materia tributaria o en la persecución de delito tributario.

#### **COMENTARIO:**

Este precepto permite que la Administración tributaria pueda intercambiar información con administraciones tributarias extranjeras, siempre que esté asegurada la reciprocidad y el otro Estado garantice la obligación de guardar reserva en relación con dicha información.

### **Sección 7. Facultad para solicitar medidas de apremio**

**Art. 79 Medidas de apremio.** A solicitud de la Administración tributaria y en los casos que se señalan en el presente Código, podrá decretarse por la Justicia Ordinaria el arresto del infractor hasta por .... días, como medida de apremio a fin de obtener el cumplimiento de obligaciones impuestas por las normas tributarias.

Para la aplicación de esta medida será requisito previo que el infractor haya sido apercibido en forma expresa a fin de que cumpla dentro de un plazo razonable.

El juez citará al infractor a una audiencia y con el sólo mérito de lo que se exponga en ella o en rebeldía del mismo, resolverá sobre la aplicación del apremio solicitado y podrá suspenderlo si se alegaren motivos justificatorios.

Los apremios podrán renovarse cuando se mantengan las circunstancias que los motivaron.

Los apremios no se aplicarán, o cesarán, según el caso, cuando el contribuyente, responsable o tercero cumpla con las obligaciones respectivas.

#### **COMENTARIO:**

En este artículo se propone que la Administración tributaria pueda acudir a la justicia ordinaria para solicitar el arresto como medida de apremio. El Modelo recomienda que esta medida sólo proceda en ciertos casos de incumplimiento que se señalan en el siguiente artículo y siempre que haya mediado un requerimiento con el apercibimiento correspondiente y concediendo un plazo razonable.

**Art. 80 Causas para la aplicación del apremio.** Procederá el apremio en contra de las personas que:

- 1) Habiendo sido citadas por segunda vez por la Administración tributaria no concurran sin causa justificada.

- 2) Entorpezcan las diligencias dispuestas por la Administración tributaria en el ejercicio de sus facultades de fiscalización y cobranza.

En los casos señalados en este artículo, el apremio deberá efectuarse por la Administración tributaria y corresponderá a ..... solicitar el apremio ante la Autoridad Judicial competente.

#### **COMENTARIO:**

Este Artículo señala los únicos casos que dan lugar al apremio, estableciendo la intervención de Autoridad Judicial para su aplicación. En el mismo deberá señalarse el nivel jerárquico del funcionario autorizado al que corresponderá solicitar el apremio.

### **Sección 8. Facultad de imponer medidas cautelares**

**Art. 81** La Administración tributaria podrá practicar el embargo precautorio de los bienes del contribuyente o tercero responsable, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o terceros responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios o, en su defecto, la inhibición general de bienes, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a su juicio hubiera peligro de que el obligado se ausente o enajene u oculte sus bienes. Si el pago que viniese a corresponder se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará la medida cautelar.

A más tardar, al momento de practicar el embargo precautorio u ordenar la inhibición general de bienes, la Administración tributaria deberá comunicar al contribuyente o tercero responsable el importe presunto de la deuda, quedando obligada a resolver sobre el monto efectivamente exigible dentro de un plazo de.....días, contados desde la fecha en que se practicara u ordenara la medida cautelar. El embargo o la inhibición quedará sin efecto si la autoridad no resuelve en el plazo señalado; si emite dicha resolución, el embargo precautorio se convertirá en definitivo en la medida necesaria para asegurar el pago de la deuda determinada.

El cumplimiento de las obligaciones omitidas o la constitución de garantías con la anuencia de la Administración tributaria, determinará el levantamiento inmediato de las medidas cautelares.

Las medidas habrán de ser proporcionales al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

#### **COMENTARIO:**

La institución del embargo precautorio permite garantizar el interés fiscal en los casos que señala el precepto; sin embargo, se requiere de un plazo perentorio para que se dicte resolución. Adicionalmente, el contribuyente debe estar en posibilidad de substituir el embargo por otra forma de garantía.

También se prevé la inhibición general de vender o gravar los bienes del deudor, la que debe quedar sin efecto cuando el deudor presente bienes suficientes de embargo u otorgue otra garantía. En todos los casos en que proceda el embargo precautorio, y en los que no pueda hacerse efectivo por la falta de bienes conocidos o por dificultades para cuantificar los tributos omitidos, cabe decretar la inhibición general de bienes.

### **Sección 9. Facultad de cobranza**

**Art. 82** La Administración tributaria exigirá el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

#### **COMENTARIO:**

El Modelo propone la facultad de cobranza por la vía administrativa, de todos los créditos fiscales constituidos en base a la declaración de los sujetos pasivos o determinados por la Administración tributaria, con resolución firme de esa Administración.

### **Sección 10. Facultad de conceder prórrogas**

**Art. 83** En los casos y en la forma que determinen las normas generales que al efecto establezca la Administración tributaria, ésta podrá diferir o fraccionar el pago de las deudas provenientes de ajustes de las obligaciones tributarias que la misma practique.

Las deudas diferidas o fraccionadas deberán garantizarse, en los términos previstos en la normas mencionadas en el párrafo anterior, excepto cuando las deudas sean inferiores a las cifras que fije la Administración tributaria.

Durante el plazo concedido se causarán los intereses sobre el saldo insoluto a la tasa prevista en el art. 37 de este Código.

Cesará la autorización para pagar a plazo diferido o en cuotas, cuando:

- 1) Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal sin que el contribuyente dé nueva garantía o la amplíe.
- 2) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- 3) El contribuyente no pague ..... cuota(s) con sus intereses.

#### **COMENTARIO:**

Este Artículo faculta a la Administración tributaria para aplazar el pago de las deudas tributarias, siempre que se den las siguientes condiciones:

- Se establezcan en normas generales
- Se trate de deudas provenientes de ajustes efectuados por la propia Administración tributaria.
- Se garantice el interés fiscal, salvo que la deuda sea inferior a una cantidad que determine la misma Administración tributaria en las normas generales.

#### **Sección 11. Facultad para declarar el archivo de las actuaciones por falta de interés fiscal o incobrabilidad**

**Art. 84** El titular de la Administración tributaria está facultado para establecer con carácter general los límites para disponer el archivo de los casos de fiscalización, determinación de oficio, liquidación de deudas en gestión administrativa o judicial, aplicación de sanciones u otros conceptos o procedimientos a cargo de la repartición, que en razón de su bajo monto o incobrabilidad no impliquen créditos de cierta, oportuna y/o económica concreción.

Decretado el archivo por incobrabilidad, en caso de ubicar bienes suficientes del deudor sobre los cuales hacer efectivo el cobro, se emitirá una resolución por el titular la Administración revalidando la deuda.

#### **COMENTARIO:**

Esta facultad permite archivar casos de fiscalización y deudas tributarias, en razón de su bajo monto o incobrabilidad. En el caso de la incobrabilidad, no implica la extinción de la obligación tributaria, ya que el mismo precepto prevé la posibilidad de revalidar la deuda.

#### **Sección 12. Facultad para condonar multas y recargos**

**Art. 85** El titular de la Administración tributaria podrá condonar total o parcialmente multas y recargos, mediante resolución fundada y previa petición del interesado, cuando el contribuyente o tercero responsable pruebe, a juicio del titular de la Administración tributaria, que ha procedido en circunstancias que hagan excusable la omisión que diera lugar a la aplicación de las multas y/o recargos.

#### **COMENTARIO:**

La facultad de condonación de multas y recargos otorgada por este artículo, debe entenderse de carácter discrecional, no cabiendo la impugnación por los interesados de la resolución que se adopte. Se trata de contemplar aquellos casos como, por ejemplo, los derivados de disposiciones tributarias

poco precisas que pueden generar errores excusables de interpretación.

### **Sección 13. Presunción de legalidad de los actos de la Administración tributaria**

**Art. 86** Los actos y resoluciones de la Administración tributaria se presumirán legales, y serán ejecutables, sin intervención previa de la Autoridad Judicial, sin perjuicio de las acciones que la ley reconozca a los obligados para la impugnación de esos actos o resoluciones.

#### **COMENTARIO:**

La presunción de validez o de legalidad es de la esencia de los actos administrativos. En tal sentido, no es necesario que una Autoridad Judicial se pronuncie sobre la legalidad del acto administrativo como requisito previo para el reclamo de pago.

Sin perjuicio de lo expuesto, en caso que el acto o resolución administrativa resulte controvertida, la Administración tributaria deberá probar los hechos que fundamenten dicho acto o resolución.

## **CAPITULO II - Obligaciones de la Administración tributaria**

### **Sección 1. Obligación de informar y asistir para facilitar el cumplimiento voluntario**

**Art. 87** La Administración tributaria proporcionará asistencia a los contribuyentes y para ello procurará:

- 1) Explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos a los sujetos pasivos.
- 2) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los sujetos pasivos en el cumplimiento de sus obligaciones.
- 3) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser cumplimentados por los sujetos pasivos y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación.
- 4) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los sujetos pasivos la presentación de declaraciones, comunicaciones y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige.
- 5) Difundir entre los sujetos pasivos los recursos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de la Administración tributaria y órganos ante quién

imponerlos.

- 6) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los sujetos pasivos, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias y durante los principales períodos de presentación de declaraciones.
- 7) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por la Administración tributaria que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los sujetos pasivos.

#### **COMENTARIO:**

Los actuales sistemas tributarios se basan en el cumplimiento voluntario de las obligaciones y tienen como deber correlativo de la Administración tributaria el que ésta informe debidamente a los sujetos pasivos y los asista en forma gratuita sobre el cumplimiento de las mismas.

### **Sección 2. Obligación de resolver**

**Art. 88** Las peticiones que se formulen a la Administración tributaria deberán ser resueltas en el plazo establecido en las normas respectivas o, en el caso de que éstas no lo establezcan, en un plazo no mayor de.....meses a contar de la fecha de presentación de la petición. Transcurridos dichos plazos sin que se notifique la resolución, el interesado podrá interponer ante el titular de la Administración tributaria la correspondiente queja por omisión o retardo de la autoridad competente para resolver, o considerar que la autoridad resolvió negativamente e iniciar los recursos que estime pertinentes.

#### **COMENTARIO:**

Frente a la anomalía que significa el silencio administrativo, el Modelo propone dos remedios a elección del particular:

- La queja ante el titular de la Administración tributaria, solución que puede ser suficiente en administraciones tributarias que funcionen adecuadamente.
- La negativa ficta que implica abrir otras instancias para que el interesado persiga la solución que estime que hace a su derecho.

### **Sección 3. Obligación de certeza de los actos administrativos**

**Art. 89** Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, excepto en los casos contemplados en los artículos 65 y 116 de este Código, sólo podrán ser modificadas cuando el obligado preste su conformidad y, en su defecto, por el tribunal competente mediante juicio iniciado por la Administración tributaria dentro de los....meses a contar desde la fecha en que

se dictó la respectiva resolución.

Cuando la Administración tributaria modifique las resoluciones generales que le autorizan a dictar las leyes y reglamentos, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

#### **COMENTARIO:**

La necesaria obligación de certeza que deben tener los actos administrativos se salvaguarda en las resoluciones individuales, obligando a la autoridad que considera que una resolución administrativa beneficia en forma ilegal a un particular a que sea un tribunal quien defina, en su caso, tal ilegalidad conforme al principio que la doctrina denomina con el nombre de “Recurso de Lesividad”. Se hace la excepción de los casos señalados en los artículos 65 y 116 del Modelo y que se refieren a la corrección de errores de hecho y aritméticos en actos de la Administración, y a errores motivados por conductas dolosas de los sujetos pasivos, respectivamente.

#### **Sección 4. Obligación de guardar reserva de la información tributaria**

**Art. 90** Los funcionarios que intervengan en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias y los propietarios y empleados de las entidades colaboradoras contratadas, estarán obligados a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes, por terceros responsables o por terceros, así como de las informaciones obtenidas en el ejercicio de las facultades de fiscalización. Dicha reserva no comprenderá los casos en que la Administración tributaria deba suministrar datos a:

- 1) Las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias.
- 2) Los restantes organismos que administren tributos, en tanto las informaciones estén estrictamente vinculadas con la fiscalización y percepción de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.
- 3) Las administraciones tributarias de otros países en cumplimiento de los intercambios de informaciones tributarias acordados en convenios internacionales y en otros supuestos contemplados en este Código.

No obstante la reserva establecida en este artículo, el Poder Ejecutivo podrá disponer que la Administración tributaria publique periódicamente la nómina de incumplidores y defraudadores tributarios, estableciendo en forma general las condiciones y requisitos a los que deberán ajustarse dichas publicaciones.

#### **COMENTARIO:**



El Modelo no reconoce como oponibles al Fisco diversos “secretos” que contienen otras ramas del derecho, tales como los secretos mercantil, bancario y profesional, no obstante, para garantizar que las informaciones obtenidas por la Administración tributaria en uso de sus atribuciones, no se utilizarán con ninguna otra finalidad que la tributaria, consagra en forma estricta la reserva o secreto fiscal.

## TITULO IV - PROCEDIMIENTOS

### CAPITULO I - Disposiciones generales

#### Sección 1. Disposiciones preliminares

**Art. 91 Ambito de aplicación y normas supletorias.** Las presentes normas serán aplicables al procedimiento tributario. En caso de situaciones que no puedan resolverse por lo dispuesto en el presente capítulo, se aplicarán subsidiariamente las normas de procedimiento administrativo o jurisdiccional que más se avengan a la naturaleza y fines de esta materia.

#### COMENTARIO:

Este artículo tiene como fundamento reconocer el principio de la especialidad del procedimiento tributario. Es flexible, ya que hace aplicable, en forma subsidiaria, procedimientos más generales, o sea, los procedimientos administrativos o jurisdiccionales que más se avengan a la naturaleza y fines de la materia.

**Art. 92 Forma del procedimiento.** El procedimiento tributario será escrito. Esta disposición es aplicable tanto a las exposiciones de los interesados, como a los informes o dictámenes de los funcionarios y demás actuaciones administrativas.

#### COMENTARIO:

El presente artículo se basa en los principios de certeza y seguridad que deben primar en la actividad administrativa, sin perjuicio de respetar, en cuanto fuere posible, el principio de la informalidad del acto.

Dada la dificultad de probar la existencia de actos de procedimiento verbal, se optó por eliminar la posibilidad de los mismos, lo que permite darle la certeza necesaria al procedimiento.

**Art. 93 Personería.** En todas las actuaciones los interesados podrán actuar personalmente o por

medio de representantes debidamente constituidos. En este último caso, deberá acreditarse la representación invocada, en la forma y condiciones que establezca la Administración tributaria.

La revocación del poder de representación sólo surtirá efectos frente a la Administración cuando ello se ponga en conocimiento de ésta.

Cuando se haya nombrado un representante para el procedimiento, la Administración podrá dirigirse a él.

#### **COMENTARIO:**

Se facilita la posibilidad de que el titular de un derecho o su representante, actúen ante la Administración por poder y obliga a que en caso de revocación del poder de representación, la misma se haga conocer a la Administración a los efectos de su validez. Asimismo, se habilita a la Administración a reglamentar las formas y condiciones de dicha representación, a efectos de darle flexibilidad y evitar rigurosidad formal al sistema.

**Art. 94 Acceso a las actuaciones.** Los interesados o sus representantes tendrán acceso a las actuaciones administrativas y podrán consultarlas sin mas exigencia que la justificación de su identidad y legitimación, excepto cuando se trate de acciones de fiscalización o investigación, y estas no estén concluidas.

#### **COMENTARIO:**

Se parte de la base que el conocimiento por los interesados y patrocinantes o representantes, de las actuaciones, asegura al particular la defensa de sus derechos y evita desviaciones arbitrarias de la Administración. Este principio debe compatibilizarse con el de celeridad, de modo tal que el particular, sin perjuicio de tener derecho a conocer las actuaciones que le afectan, no pueda, por esta vía, entorpecer la tramitación adecuada de las actuaciones administrativas.

**Art. 95 Constitución de domicilio.** En caso que los contribuyentes, terceros responsables o terceros no tengan domicilio tributario registrado en la Administración tributaria, deberán señalarlo en el primer escrito o comparecencia.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo se inscribe en los principios generales que fundamentan el régimen de notificaciones, que establece como principio básico la notificación en el domicilio denunciado por el contribuyente, y en caso de no tenerlo, esta norma prevé expresamente la obligación de señalarlo en la primera oportunidad.

**Art. 96 Plazo para la comparecencia.** En las citaciones a comparecer se establecerá la fecha o el plazo para la comparecencia. Cuando se fije un plazo, éste se contará a partir del día de la

notificación de la citación.

#### **COMENTARIO:**

Especialmente las citaciones a comparecer de la Administración deben contener la fecha o plazo para su cumplimiento y ser notificadas al destinatario de los mismos. No parecería procedente ni operativo contemplar con carácter subsidiario un plazo único en el Código que puede ser, además, inadecuado, ante la amplia casuística de comparecencias a las que pueden verse obligados los administrados.

### **Sección 2. Notificaciones**

**Art. 97 Medios de notificación.** Las notificaciones se practicarán en cualquier de estas formas:

- 1) Personalmente;
- 2) Por correspondencia postal, efectuada mediante correo público o privado, o por sistemas de comunicación telegráficos, facsimilares, electrónicos y similares, siempre que los mismos permitan confirmar la recepción;
- 3) Por cédula;
- 4) Por edictos;
- 5) Por constancia administrativa dejada en el expediente una vez transcurridos los plazos fijados para la comparecencia de los interesados en las citaciones que se les formulen, las que podrán ser hechas por los medios aludidos en los incisos anteriores de este párrafo.

Las resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones o decidan recursos y el requerimiento de pago para la iniciación del cobro ejecutivo, deberán notificarse personalmente al interesado o a su representante debidamente constituido, en el domicilio tributario o en las oficinas de la Administración o en el lugar en que este se encuentre, o por correspondencia postal dirigida al domicilio tributario de los destinatarios.

#### **COMENTARIO:**

Arts. 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104 y 105. Estos artículos, recogen, en forma orgánica y sistematizada el régimen de notificaciones. Los sistemas tributarios imperantes en la mayoría de los países de América Latina, han oscilado entre las tendencias flexibles, de facilitar trámites, aún a riesgo de las garantías de los particulares y las tendencias rígidas, vinculadas con las mayores garantías para la notificación de resoluciones que afectan derechos de los contribuyentes.

Esta situación, en los últimos tiempos, se ha complicado con el surgimiento de avances técnicos

registrados en materia de medios de comunicación (correos privados, faxes, electrónicos, etc.) avances que no son similares en todos los países del área y que hacen imposible pretender establecer sistemas con validez universal.

Por ello, el Modelo innova en esta materia, ya que deja establecido, en forma sistematizada distintos criterios aplicables en cuanto a:

- forma válida de notificación (art. 97) que se prevé hacerla personalmente o por correspondencia postal o similar, por cédula, por constancia administrativa y por edictos;
- clases de notificación: personal (art. 98), por correspondencia postal u otros sistemas (art. 99), por cédula (art. 100), por constancia administrativa (art. 101), tácita (art.102), por edictos (art. 105);
- domicilio donde debe practicarse (art. 103);
- autorizados para notificarse (art. 104).

Con ello, no solo se flexibiliza y se aclara el sistema, sino que al establecerse de antemano las formas válidas, las clases posibles y el lugar donde debe practicarse, se cumple con los requisitos de garantía y seguridad.

**Art. 98 Notificación personal.** La notificación personal se hará entregando personalmente al notificado copia íntegra de la resolución o del documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación del día, hora y lugar en que se haya practicado.

Las notificaciones personales a domicilio se practicarán con el interesado, su representante o persona expresamente autorizada y, en su defecto, con el principal o encargado del establecimiento donde se hubiere constituido el domicilio a los efectos tributarios. La persona con quien se practique la diligencia deberá firmar la constancia respectiva.

En los casos en que no se encuentre ninguna de las personas indicadas en el párrafo anterior, así como cuando éstas se negaren a firmar la constancia respectiva, se practicará la notificación por cédula.

También podrá practicarse la notificación personal citándose al interesado por los medios enumerados en el inciso 2) del primer párrafo del artículo anterior de este Código, para que concurra a las oficinas de la Administración dentro del plazo de....., bajo apercibimiento de darlo por notificado.

Los plazos empezarán a correr desde el día que se practicaron las diligencias referidas

precedentemente.

**COMENTARIO:**

Ver comentario al art. 97 del Modelo.

**Art. 99 Notificación por correspondencia postal y otros sistemas de comunicación.** En las notificaciones practicadas por correspondencia postal conforme al artículo 97, inciso 1) del párrafo primero, de este Código, los plazos empezaran a correr desde el día de su envío, a no ser que el envío se realice a través de oficinas de correos, en cuyo caso el plazo empezará a correr ..... días después de su recepción por dichas oficinas, excepto en el caso de que no hubiera llegado a su destino o lo hubiera hecho con posterioridad. En caso de duda, la Administración tendrá que demostrar la recepción de la notificación y el momento de ésta.

Cuando se apliquen estos medios de notificación podrá utilizarse firma facsimilar, pudiendo emitirse por procesos mecanizados los respectivos avisos o documentos.

**COMENTARIO:**

Ver comentario al art. 97 del Modelo.

**Art. 100 Notificación por cédula.** En los casos en que una notificación deba hacerse por cédula, ésta deberá contener copia íntegra de la resolución o actuación de que se trata, con los datos necesarios para su debida comprensión. Será entregada por el funcionario de la Administración que corresponda, en el domicilio tributario del notificado, a cualquiera persona mayor de edad que se encuentre en él, y si no hubiere persona mayor de edad que la reciba, se dejará la cédula en ese domicilio.

Los plazos comenzarán a correr desde el día que se practiquen estas diligencias.

**COMENTARIO:**

Ver comentario al art. 97 del Modelo.

**Art. 101 Notificación por edictos.** Si el interesado no tiene domicilio conocido en el país, o no se hubiere podido realizar la notificación por otros medios enumerados en el artículo 97 de este Código, se notificará mediante edictos publicados en el diario oficial por .... veces consecutivas, con intervalos de ..... días.

En este último caso, los términos legales comenzarán a correr a partir de la fecha de publicación del último edicto.

**COMENTARIO:**

Ver comentario al art. 97 del Modelo.

**Art. 102 Notificación por constancia administrativa.** Si la notificación se retardase por falta de comparecencia del interesado, se tendrá por hecha a todos los efectos, dejándose la respectiva constancia en el expediente el día siguiente al del vencimiento del plazo para comparecer.

**COMENTARIO:**

Ver comentario al art. 97 del Modelo.

**Art. 103 Notificación tácita.** Existe notificación tácita cuando, no habiéndose verificado notificación alguna o ella se hubiere efectuado en otra forma que la legal, la persona a quien debió notificarse un acto, resolución, providencia o documento, efectúe cualquier gestión que demuestre su conocimiento, contándose los plazos a partir de ese día.

**COMENTARIO:**

Ver comentario al art. 97 del Modelo.

**Art. 104 Domicilio para notificación.** Para los efectos de las notificaciones, se tendrá por domicilio el que corresponda conforme a las normas de este Código.

**COMENTARIO:**

Ver comentario al art. 97 del Modelo.

**Art. 105 Notificación a gerentes y administradores.** El gerente o administrador de empresas unipersonales, de sociedades de personas o cooperativas o el presidente o gerente de personas jurídicas, se entenderán autorizados para ser notificados a nombre de ellas, no obstante cualquiera limitación establecida en los contratos de trabajo, estatutos o actos constitutivos de dichas entidades.

**COMENTARIO:**

Ver comentario al art. 97 del Modelo. Coincidente con esta línea se parte de un supuesto que facilita el acto de notificación.

### **Sección 3. Prueba**

**Art. 106 Principio general de la prueba.** En los procedimientos tributarios, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo.

Esta obligación se entiende cumplida si se designan, de modo concreto, los elementos de prueba en

poder de la Administración tributaria.

#### **COMENTARIO:**

El artículo consagra el principio general de que quien alega la ocurrencia de un hecho para fundar su derecho, debe probarlo.

**Art. 107 Presunciones.** Las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que ellas expresamente lo prohiban.

#### **COMENTARIO:**

Se establece como principio general para las presunciones adoptadas en las normas tributarias, que éstas deben entenderse como presunciones que admiten prueba en contra, excepto en los casos en que expresamente se establezca que la presunción es de derecho y, consecuentemente, no admite prueba en contra.

**Art. 108 Medios de prueba.** Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho, con excepción de la confesión de los funcionarios de la Administración tributaria actuantes.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo, se funda en la admisibilidad de todos los medios de prueba, la cual será apreciada de acuerdo a las reglas de la sana crítica (art. 110).

No se admite la confesión de los funcionarios de la Administración tributaria, en mérito al carácter inócuo de este tipo de pruebas.

En efecto, la obligación de presentar informes y resoluciones administrativas como antecedentes y el hecho de que, en la mayoría de los casos, como consecuencia de la organización administrativa se llame a declarar por hechos que el funcionario citado no realizó personalmente, hacen inconducentes este tipo de pruebas.

**Art. 109 Admisión de la prueba.** Las pruebas inconducentes no serán admisibles y deberán rechazarse mediante resolución fundada. El afectado podrá dejar constancia de su disconformidad, la que será considerada al substanciarse el recurso que corresponda.

#### **COMENTARIO:**

El artículo recoge la solución adoptada en la mayoría de las legislaciones comparadas, se justifica porque evita dilaciones y no impide el control de oportunidad o conveniencia de la prueba rechazada, al dictarse resolución o sentencia.

**Art. 110 Apreciación de la prueba.** La prueba se apreciará conforme a la regla de la sana crítica.

**COMENTARIO:**

Es un principio básico en materia de apreciación de prueba, que supone que quien aprecia la prueba debe atenerse a principios de equidad y justicia, sin preconceptos o aspectos circunstanciales o hechos que no surgen de los antecedentes y elementos probatorios producidos en las actuaciones administrativas.

**Art. 111 Medidas para mejor proveer.** La autoridad administrativa impulsará de oficio el procedimiento. En cualquier estado del trámite podrá disponer medidas para mejor proveer.

**COMENTARIO:**

Es natural que si la Administración tributaria está obligada a resolver los asuntos que se planteen en la órbita de sus cometidos, también está facultada para impulsar el procedimiento por sí sola, incluyendo medidas para mejor proveer que constituirán, los antecedentes de hecho necesarios para resolver.

#### **Sección 4. Requisitos del acto administrativo resolutivo**

**Art. 112** El acto administrativo resolutivo deberá contener los siguientes requisitos:

- 1) Fecha, nombre, cargo y firma del funcionario competente.
- 2) En caso de tratarse de una determinación de tributos, indicará el tributo y período fiscal liquidado. En los demás casos, expresará el objeto o propósito de la resolución.
- 3) La resolución y sus fundamentos, con expresión de motivos y apreciación y valoración de la prueba producida.
- 4) Nombre o razón social del contribuyente, tercero responsable o tercero.

La inexistencia de uno o algunos de estos requisitos no causa la nulidad del acto administrativo, sino que, enmendado por la Administración, mantiene su validez.

**COMENTARIO:**

Este artículo regula en forma precisa el acto administrativo resolutivo, estableciendo los requisitos básicos que debe contener. Su inexistencia no vicia de nulidad total el acto, sino que ocasiona una nulidad formal.



## CAPITULO II - Procedimientos administrativos específicos

### Sección 1. Procedimiento para la fiscalización externa

**Art. 113 Fiscalización.** La fiscalización externa en el domicilio o establecimiento de contribuyentes o responsables se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

- 1) Toda actuación de fiscalización externa deberá estar fundada en orden de actuación proveniente de autoridad competente de la Administración tributaria, de la que surja la individualización de la actuación, contribuyentes o terceros responsables comprendidos y lugares donde ha de practicarse el acto de fiscalización, así como la identificación del o de los funcionarios actuantes.

Cuando el ocupante de la finca o edificio bajo cuya custodia se hallare el mismo se opusiere a la entrada de los fiscalizadores, estos podrán llevar a cabo su actuación solicitando directamente el auxilio de la fuerza pública. Cuando se trate de casa habitación del contribuyente o tercero responsable será preciso obtener previamente mandamiento judicial.

- 2) La actuación se documentará en actas, en las que se harán constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren conocido por los fiscalizadores. Los hechos u omisiones consignados por los fiscalizadores cuando no sean desvirtuados por el fiscalizado, hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de los tributos a cargo del fiscalizado en el período revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en los actos a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señala el lugar en que se encuentran siempre que éste sea el domicilio tributario o el lugar autorizado para llevar su contabilidad.

Corresponderá al contribuyente o responsable probar con documentos, libros de contabilidad u otros medios que las normas establezcan, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y montos de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

- 3) Durante el desarrollo de la fiscalización los fiscalizadores, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archivos u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al fiscalizado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archivos u oficinas que se sellen, sea necesario al fiscalizado para realizar sus actividades, se le permitirá

extraerlo ante la presencia de los fiscalizadores, quienes podrán sacar copia del mismo, dejándose constancia de este hecho.

En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos ..... días, durante los cuales el contribuyente o tercero responsable podrá aceptar total o parcialmente los hechos u omisiones consignados por los fiscalizadores.

- 4) Si en el cierre del acta final de la fiscalización no estuviere presente el fiscalizado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente. Si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar fiscalizado. En ese momento cualquiera de los fiscalizadores que hayan intervenido en la fiscalización y el fiscalizado o la persona con quien se entiende la diligencia firmarán el acta de la que se dejará copia al fiscalizado. Si el fiscalizado o la persona con quien se entendió la diligencia no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el fiscalizado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar la copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo, que tiene sus correlativos en los artículos vinculados con la fiscalización tributaria como medio para determinar tributos, pretende alinear el procedimiento a los cambios de la auditoría tributaria en los últimos años.

Ello obliga a que el acto de fiscalización, se encuadre en claras normas que determinan atribuciones, facultades, derechos y deberes del auditor y del auditado, y a la vez en un procedimiento que acompañe el carácter reglado del acto, procedimiento que impone la formulación de actos, medidas para asegurar la documentación revisada y un acta final de inspección, la que a la vez que cierra el procedimiento, cumple con las debidas garantías del contribuyente.

Todo el procedimiento previsto en este artículo, busca, como se señaló, no solo acompañar el procedimiento a los aspectos básicos de una auditoría, sino que también ello se hace sin desmedro de la celeridad, certeza y garantía debidas, como surge de la necesaria presencia del fiscalizado o su representante, y la posibilidad de expresar descargos y producir prueba, en defensa de su interés y antes del acta final de la fiscalización.

**Art. 114 Verificación.** La Administración tributaria podrá ejercer sus facultades fiscalizadoras, a través del procedimiento de verificación del cumplimiento de las obligaciones formales de los sujetos pasivos, en los establecimientos abiertos al público, sin que se requiera para ello otro trámite que el de la identificación del funcionario actuante, el cual en caso de verificar cualquier tipo de incumplimiento, levantará un acta en la cual hará constar las contravenciones y la firmará junto con la persona que se encuentre a cargo del establecimiento, entregándole copia de la misma.

## COMENTARIO:

Esta norma tiene por objeto asegurar que la Administración tributaria, si bien tiene libre acceso a los lugares comerciales y establecimientos del contribuyente, debe cumplir con reglas concretas de identificación y formalismos, cuya exigencia garantiza la transparencia del procedimiento y asegura la defensa de los derechos del contribuyente.

### **Sección 2. Procedimiento de determinación de los tributos por la Administración tributaria**

**Art. 115 Etapas del procedimiento de determinación.** El procedimiento de determinación por la Administración tributaria de los tributos sujetos a declaración-liquidación o autoliquidables por los sujetos pasivos, se inicia con el acta de observaciones o acta final en el caso del art. 113, en las cuales se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las normas tributarias por parte del contribuyente o tercero responsable, fundamentando las impugnaciones o cargos que se le formulen.

El interesado contará con un plazo de ... días contados a partir del día que surta efectos la notificación del acta de observaciones o del acta final de fiscalización, en su caso, para formular por escrito sus descargos y ofrecer y presentar las pruebas que hagan a su derecho.

Tratándose del acta final de fiscalización la prueba a ofrecer y producir no podrá referirse a la exhibición de documentos, libros y registros que debieron ser presentados durante el procedimiento de fiscalización externa establecido en el art. 113 de este Código.

Si no lo presentaren, se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en las actas de observaciones o acta final de fiscalización, según corresponda.

Agotado el plazo establecido en el párrafo anterior, la Administración tributaria dictará resolución determinando los tributos omitidos y sus accesorios y aplicando las sanciones pertinentes.

La resolución administrativa de determinación se notificará al interesado y deberá dictarse dentro de los ...días a contar del día en que se notificara el acta de observaciones.

No será necesario dictar la resolución de determinación si, antes de ese acto, el contribuyente o tercero responsable prestase su conformidad a las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá los efectos de una declaración para el responsable y de una determinación firme para la Administración.

## COMENTARIO:

Este artículo, regula el procedimiento de determinación de tributos, en forma sustitutiva o correctiva, de la declaración y liquidación del tributo que corresponderían a los sujetos pasivos,

estableciendo la obligatoriedad para la Administración tributaria de la formulación del Acta de observaciones que refleja los hechos y acciones que, a juicio de la Administración tributaria ameriten un incumplimiento del responsable.

La norma comentada prevé la notificación al contribuyente y la posibilidad de éste de desvirtuar la opinión de la Administración tributaria, presentando su descargo y ofreciendo y produciendo la prueba, de forma tal, que antes de dictarse la resolución, sea oído o tenga oportunidad de ser oído.

**Art. 116 Alcances de la determinación.** Si la determinación practicada por la Administración en los términos del artículo anterior de este Código, resultara inferior a la realidad, quedará subsistente la obligación del contribuyente o tercero responsable de así denunciarlo y satisfacer el tributo correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones de este Código.

La resolución administrativa de determinación del tributo, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente o tercero responsable en los siguientes casos:

- 1) Cuando en la resolución respectiva se hubiera dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior;
- 2) Cuando se compruebe la existencia de dolo por parte de los obligados en la aportación de los elementos de juicio que sirvieron de base a la determinación anterior.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo, pretende evitar que las dificultades para el conocimiento pleno de los hechos por los errores inducidos por los contribuyentes o terceros responsables, en los procedimientos de determinación por la Administración, puedan favorecer a quienes, conscientemente, no cumplan a cabalidad sus obligaciones tributarias.

### **Sección 3. Procedimiento de repetición y devolución**

**Art. 117 Requisitos y procedimiento general.** La acción de repetición y de devolución de saldos a favor a petición del contribuyente o tercero responsable deberá iniciarse con un reclamo administrativo ante la Administración tributaria, en el que deberán exponerse detalladamente todos los hechos y fundamentos que se refieran al derecho del interesado, acompañando los documentos y pruebas que establezca la reglamentación.

La autoridad podrá resolver sin más trámite la restitución o mandar a producir la prueba que estimara procedente, fijando un plazo perentorio para ello, y dictará resolución dentro del término de ..... días, contados desde el día siguiente al de la presentación del reclamo.

Pasado el plazo de .... días tal acto sin que la resolución fuese dictada o dictada ésta sin satisfacer la pretensión ejercida, quedarán expeditos para el contribuyente o responsable los recursos y acciones respectivos.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo contempla la repetición y la devolución de saldos intentando con ello hacer extensivo a otras situaciones tributarias específicas, más allá de los casos de pago indebido, los derechos del contribuyente o tercero responsable. En tal sentido la sola expresión repetición, de claro contenido civilista (pago de lo indebido) se complementa con otras posibilidades de devolución, derivada de la propia mecánica del tributo, como puede ser el de la constitución de saldos a favor de los sujetos pasivos.

La celeridad del procedimiento se prevé en el párrafo segundo de este artículo, estableciendo para la Administración tributaria la posibilidad de resolver sin más trámite o fijando un plazo perentorio de prueba, previendo la posibilidad de recursos en caso de denegatoria expresa o tácita.

**Art. 118 Saldo a favor del contribuyente.** En los casos de saldos a favor del contribuyente, la Administración tributaria podrá devolver esos saldos de oficio o a petición de parte, de otra forma que no sea observando el procedimiento previsto en el artículo anterior, sin que tal devolución afecte sus derechos para fiscalizar y determinar los tributos.

#### **COMENTARIO:**

Recogiendo la experiencia de las prácticas administrativas, este artículo deja a salvo la posibilidad de utilización de otros procedimientos de devolución, acordes con la propia mecánica de aplicación de ciertos tributos, que operan de oficio o a petición de parte.

**Art. 119 Repetición de tributos retenidos o percibidos.** Cuando la acción de repetición se refiera a tributos retenidos o percibidos, la misma podrá ser ejercida por los respectivos agentes de retención o percepción, o por el contribuyente, de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1) Cuando la acción sea ejercida por los agentes de retención o percepción, éstos deberán presentar la nómina de los contribuyentes a quienes, de ser procedente, deberán efectuarse los pagos de los importes reclamados, salvo que dichos agentes acrediten en forma fehaciente la autorización de aquellos para su cobro.
- 2) Cuando la acción sea ejercida por el contribuyente, éste deberá acreditar fehacientemente que el agente respectivo practicó la retención o percepción. En tal caso, la Administración tributaria verificará si dicho agente ingresó oportunamente al Fisco las sumas retenida o percibidas.

#### **COMENTARIO:**

El artículo incorpora al régimen de devolución la figura del agente de retención o percepción, condicionada a que dichos agentes presenten la nómina de los contribuyentes a quienes, de proceder, deben efectuarse los pagos y a que el contribuyente (de ejercer este derecho) acredite que se le efectuó la retención o percepción.

#### **Sección 4. Denuncia**

**Art. 120** La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria conforme a las disposiciones de este Código, y podrá ser realizada por las personas físicas o jurídicas que tengan capacidad de obrar en el orden tributario, con relación a hechos o situaciones que conozcan y puedan ser constitutivos de ilícitos tributarios o de otro modo puedan tener trascendencia para la gestión de los tributos.

Recibida una denuncia, se dará traslado de la misma a los órganos competentes para llevar a cabo las actuaciones que procedan.

Las denuncias infundadas podrán archivarse sin más trámite.

No se considerará al denunciante como parte ni como interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma.

#### **COMENTARIO:**

El artículo distingue la denuncia pública, o sea, el acto de comunicar a la Autoridad competente la existencia de posibles ilícitos u omisiones tributarias, del deber de colaborar con la Administración tributaria, figuras que conceptual y jurídicamente difieren entre sí.

En este sentido, la denuncia puede ser realizada por cualquier persona o entidad que tenga "capacidad de obrar", o sea, que pueda ser sujeto de derechos y obligaciones tributarias.

No sólo es denunciabile el ilícito tributario, sino también es denunciabile todo hecho que pueda tener trascendencia para la gestión tributaria.

A efectos de evitar la formulación de denuncias infundadas, o con objetivos espúreos, se prevé la exclusión jurídica y económica del denunciante en la actuación administrativa que con motivo de la denuncia se realice y en sus resultancias.

#### **Sección 5. Procedimiento de determinación y aplicación de sanciones**

**Art. 121 Procedimiento sancionatorio.** Las sanciones se impondrán en los procedimientos de

determinación de tributos cuando procedan o mediante resoluciones independientes.

#### COMENTARIO:

Este artículo permite que las sanciones se apliquen juntamente con el procedimiento de determinación de tributos (cuando procedan), o mediante resolución independiente de dichos procedimientos. Ello flexibiliza el sistema, lo hace más ágil y es coherente con el criterio objetivo sancionatorio que se establece en los artículos siguientes. En estos artículos, se establece el procedimiento específico para las sanciones por contravención y por infracciones. Dada la distinta característica en el tipo de algunas contravenciones e infracciones administrativas - que surge de su propia definición - y de las respectivas sanciones, se prevé, en un caso la aplicación directa, sin previo traslado, (art.122) y en otro caso (art. 123) el previo traslado al posible infractor.

Pero siempre se mantiene el principio del contralor de la actividad administrativa que surge "a posteriori" en la presunta posibilidad de recurrir.

**Art. 122 Aplicación de sanciones sin procedimiento previo.** Las sanciones pecuniarias por la infracción administrativa de mora, y por las contravenciones tributarias establecidas en el art. 169 de este Código, por el carácter objetivo que lleva su comisión, se determinarán y aplicarán sin otro procedimiento previo que el de su liquidación por la Administración tributaria o por el propio contribuyente al momento de la declaración y pago, sin perjuicio de la utilización de los recursos legales que correspondan.

#### COMENTARIO:

Ver comentario al art. 121 del Modelo.

**Art. 123 Procedimiento para la aplicación de sanciones por contravenciones e infracciones administrativas tributarias.** Las sanciones por infracciones administrativas tributarias, salvo la de mora, y por las contravenciones, excepto las contempladas en el art. 169 de este Código, deberán aplicarse previo traslado al responsable por el término de ....días para que este ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho, a contar del día en que éste fuera notificado de los cargos.

Contestado el traslado y ofrecida y producida la prueba o transcurrido el término sin hacerlo, la Administración tributaria deberá dictar resolución en el término de.....días, aplicando y liquidando la sanción si correspondiere.

#### COMENTARIO:

Ver comentario al art. 121 del Modelo.

### Sección 6. Procedimiento administrativo de cobro ejecutivo

**Art. 124 Iniciación del período para el cobro ejecutivo.** La recaudación de los tributos se realizará mediante el procedimiento de cobro ejecutivo, cuando no se realice el pago voluntario en la forma y con los efectos previstos en este Código.

El período para ejercitar el procedimiento ejecutivo de cobro se inicia:

- 1) Para las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el art. 35 de este Código.
- 2) En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiese concluido, al presentar aquélla.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo establece el momento de inicio del procedimiento de cobro administrativo. Los plazos que se disponen atienden la necesaria presunción de legalidad para la exigencia del pago de la deuda.

**Art. 125 Iniciación del procedimiento de cobro ejecutivo.** El procedimiento de cobro se iniciará mediante providencia notificada al deudor, en la que se identificará la deuda pendiente y se le requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente.

La providencia anterior, expedida por el órgano competente, es el título suficiente que inicia el procedimiento de cobro sobre el patrimonio del obligado y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

Juntamente con dicho requerimiento, la Administración podrá disponer orden de embargo sobre los bienes del deudor o exigirle fianza suficiente para cubrir el monto de lo adeudado, accesorios y gastos. Si el deudor no hiciera el pago dentro del plazo de ... días, o no lo afianzare, se procederá al embargo de sus bienes. En caso de no existir o no conocerse bienes suficientes, se ordenará la inhibición general de bienes, la cual se mantendrá hasta que se extinga la deuda o se ofrezca garantía suficiente o se identifiquen bienes suficientes a embargar.

El deudor deberá satisfacer las costas del procedimiento de cobro coactivo.

#### **COMENTARIO:**

Esta disposición establece la constancia de deuda notificada al deudor como acto inicial del procedimiento y el incumplimiento de la misma para habilitar las diligencias de embargo. Se prevé también la posibilidad de evitar el mismo, ofreciendo fianza suficiente, o pagando el monto requerido. Para el caso de que no se pague ni garantice la deuda y no se pueda practicar el embargo, se establece la inhibición general de bienes para el obligado, hasta que se extinga la deuda o pueda llevarse adelante el procedimiento de cobro coactivo.



**Art. 126 Oposiciones al procedimiento de cobro ejecutivo.** Contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- 1) Pago, prórroga para el pago o extinción de la deuda.
- 2) Prescripción.
- 3) Falta de notificación de las deudas determinadas por la Administración.

#### **COMENTARIO:**

Iniciado el procedimiento de cobro administrativo con la providencia de adeudo notificada al deudor, éste puede plantear un contradictorio a la acción administrativa, tal como surge del artículo comentado. Al igual que en las legislaciones comparadas, inclusive en aquellas en que se aplica el sistema judicial de cobro, se limitan las oposiciones a aquellas circunstancias de tipo sustancial, vinculadas con la inexistencia de la deuda (pago) o falta de exigibilidad (prórroga) o extinción del derecho a su cobro (prescripción) o falta de notificación de la deuda determinada por la Administración (falta de emplazamiento).

**Art. 127 Naturaleza y no acumulatividad del procedimiento de cobro ejecutivo.** El procedimiento de cobro será exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todos sus incidentes es exclusiva de la Administración tributaria.

Dicho procedimiento no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o continuación no se suspenderá por la iniciación de aquéllos, salvo en los casos previstos en el artículo 136 de este Código y en las normas del párrafo siguiente.

Sin perjuicio del respecto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en el caso de concurrencia del procedimiento de cobro administrativo para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución sobre los bienes embargados, se seguirán las siguientes reglas:

- 1) Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de cobro será preferente cuando el embargo efectuado en el curso del mismo sea el más antiguo.
- 2) En los supuestos de concurrencia del procedimiento de apremio con procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, aquel procedimiento tendrá preferencia para la ejecución de los bienes o derechos que hayan sido objeto de embargo en el curso del mismo, siempre que dicho embargo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal.

## COMENTARIO:

Este artículo establece exclusivamente el sistema de cobro en vía administrativa. Coherentemente con este precepto, establece la no acumulabilidad de procedimientos judiciales u otros de ejecución, disponiéndose la independencia de procedimientos, excepto en los casos previstos en el Modelo.

El párrafo tercero, establece reglas de prelación en los casos en que la concurrencia de procesos afecte bienes embargados en dichos procesos concurrentes.

**Art. 128 Ejecución de garantías de la deuda.** Si la deuda estuviera garantizada mediante aval, prenda, hipoteca o cualquier garantía real o personal, se procederá en primer lugar a ejecutarla, lo que se realizará en todo caso por los órganos de cobranza competentes a través del procedimiento administrativo de cobro.

## COMENTARIO:

En este artículo se establece la obligatoriedad de ejecutar previamente las garantías otorgadas, mediante el procedimiento de cobro administrativo ejecutado por los órganos de la Administración.

**Art. 129 Tramitación del embargo.** En caso de no existir garantía suficiente de la deuda y el importe de sus accesorios legales, se procederá a trabar embargo sobre los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria.

En el embargo se guardará el orden siguiente:

- 1) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades financieras.
- 2) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- 3) Sueldos, salarios y pensiones.
- 4) Bienes inmuebles.
- 5) Establecimientos mercantiles o industriales.
- 6) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- 7) Frutos y rentas de toda especie.
- 8) Bienes muebles y semovientes.
- 9) Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo.

Siguiendo el orden anterior, se embargarán sucesivamente los bienes y derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda; se dejará para el último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del deudor.

A solicitud del deudor se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan con la misma eficacia y prontitud el cobro de la deuda que los que preferentemente deban ser trabados y no se causare con ello perjuicio a tercero.

No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables con carácter general por las leyes ni aquellos de cuya realización se presuma que resultaría fruto insuficiente para la cobertura del costo de dicha realización.

Cuando los bienes embargados estén constituidos por bienes perecederos u otros que por su naturaleza, impliquen costos para su mantenimiento o conservación, estos costos estarán a cargo exclusivo del deudor, quedando exceptuada la Administración tributaria de toda responsabilidad por eventuales pérdidas o deterioros de los bienes embargados, cuando el deudor no provea en forma suficiente y oportuna los recursos para aquel mantenimiento o conservación.

#### **COMENTARIO:**

La norma comentada prevé el orden de prelación en la traba de embargo cuando no existan garantías suficientes.

El orden de prelación que se establece es similar al recogido en la mayoría de las legislaciones comparadas y su fundamento es simplificar la vía de cobro administrativo ejecutando, en primer lugar, los bienes de mejor o más fácil realización.

**Art. 130 Solidaridad por dificultar el embargo.** Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas:

- 1) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.
- 2) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo.
- 3) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en la disposición de los bienes.

#### **COMENTARIO:**

Sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiere lugar, éste artículo hace responsables solidarios de la deuda tributaria pendiente a quienes con dolo o culpa, impidan, obstaculicen o

colaboren en la frustración de los derechos de la Administración.

**Art. 131 Bienes obrantes en entidades depositarias.** Cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores u otros bienes entregados o confiados a un depositario, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda, sin necesidad de precisar los datos identificativos y la situación de cada cuenta, depósito u operación existentes en la referida oficina. Tratándose de valores, si de la información suministrada por la persona o entidad depositaria en el momento del embargo se deduce que los existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el artículo 125 de este Código, se concretarán por el órgano de cobranza los que hayan de quedar trabados.

Cuando los fondos o valores se encuentren depositados en cuentas a nombre de varios titulares, sólo se embargará la parte correspondiente al deudor. A estos efectos, en el caso de cuentas de titularidad conjunta mancomunada, el saldo se presumirá dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente.

#### **COMENTARIO:**

El artículo tiene por objeto asegurar el cobro de la deuda evitando que el deudor oculte o distraiga bienes por la vía de la existencia en depósitos o entrega a depositarios.

Este artículo, así como el siguiente, se respaldan en el principio, admitido sin discusiones, de que todos los bienes del deudor, cualquiera fuera su ubicación o situación, responden ante el acreedor, salvo los inembargables.

**Art. 132 Ampliación del embargo.** El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento de cobro, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir la deuda.

#### **COMENTARIO:**

Ver comentario al art. 125 del Modelo de Código.

**Art. 133 Organos competentes para la ejecución y facultades.** Las oficinas ejecutoras desarrollarán las actuaciones materiales necesarias para la ejecución de los actos que se dicten en el curso del procedimiento de cobro.

Cuando en el desarrollo del procedimiento de cobro sea necesario entrar en la casa habitación del afectado, o efectuar registros en la misma, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o, en su defecto, la oportuna autorización judicial. No obstante, cuando la casa habitación coincida con el lugar donde se realice la actividad industrial, comercial, económica o profesional del contribuyente o tercero responsable, no se requerirá su consentimiento ni autorización judicial.

Las diligencias extendidas en el ejercicio de sus funciones de cobro a lo largo del procedimiento de ejecución por funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en oficinas de cobranza, tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

Los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de cobranza serán considerados agentes de la autoridad cuando lleven a cabo las funciones de cobro que les correspondan. Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario para el ejercicio de la gestión de cobranza.

#### **COMENTARIO:**

Respetando la organización interna que puede existir en cada país, se hace referencia a los "órganos de cobranza" como las reparticiones administrativas competentes para materializar los actos de cobro.

Complementando la disposición del órgano competente, deben preverse sus calidades, y la participación de agentes auxiliares, lo que se hace también en el artículo comentado. Para evitar abusos administrativos, se consagra la regla de requerir la orden judicial para introducirse en la casa-habitación del deudor, no mediando, lógicamente, el consentimiento de éste, excepto en el caso de que en ese lugar se desarrollen actividades económicas o profesionales del contribuyente o tercero responsable.

**Art. 134 Entorpecimiento de las actuaciones.** Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presuma que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, tomará las medidas pertinentes, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquel suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabará embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina ejecutora, donde serán abiertos en el término de .... días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario por un experto designado por la propia oficina.

Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabará embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior.

#### **COMENTARIO:**

La norma propuesta es coherente con el carácter sumario de la vía de cobro administrativo. Así como se limitan las oposiciones sustanciales deben evitarse las oposiciones o entorpecimientos fácticos al cobro administrativo.

Todo ello, sin perjuicio de que se reconozcan las garantías del deudor de conocer y controlar la transparencia y objetividad del procedimiento.

**Art. 135 Documentación de las diligencias de embargo.** Cada actuación de embargo se documentará en acta, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.

Hecho el embargo, se notificará al deudor y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones y a los condueños o cotitulares de los mismos.

Si los bienes embargados fueren inscribibles en un Registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el Registro correspondiente, conforme a mandamiento expedido por funcionario del órgano competente, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo.

Cuando se embarguen bienes muebles, la Administración podrá disponer su depósito en la forma que ella determine.

Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad en la dirección de la actividad hace previsible la producción de perjuicios irreparables en la solvencia del deudor, la autoridad competente de la Administración tributaria, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca.

#### **COMENTARIO:**

Por este artículo se establecen los métodos para documentar y notificar el embargo y el derecho de la Administración tributaria de anotar la medida en los organismos competentes cuando se trate de bienes registrables.

Asimismo, y para los supuestos de embargos de establecimientos industriales y comerciales, se faculta a la Administración tributaria para designar interventor fiscal en la gestión de negocio, ello con la finalidad de evitar perjuicios irreparables en la solvencia del deudor, que impidan el cobro de la deuda.

**Art. 136 Suspensión del procedimiento de ejecución.** Si antes de iniciar el procedimiento de cobro por parte de la Administración tributaria, se acreditase que el interesado interpuso demandas jurisdiccionales o Contencioso Administrativa, contra la respectiva liquidación practicada por la

Administración tributaria, la ejecución se suspenderá limitándose a la traba de embargo en bienes del interesado en cantidad suficiente para cubrir el monto de lo reclamado, sus accesorios y costas o a decretar la inhibición general de bienes cuando no se pudiere cubrir ese monto. En todo caso, podrá ofrecerse la sustitución de estas medidas por otra garantía la que deberá ser aceptada por la Administración tributaria en forma expresa.

Tratándose del cobro de deudas derivadas de declaración-liquidación o autoliquidación sin realizar el ingreso, practicadas por los contribuyentes o terceros responsables, o por falta de pago en tiempo de todo tipo de deudas para las que se hubiese solicitado diferimiento o fraccionamiento o prestado conformidad, el procedimiento no se suspenderá por la interposición de ningún tipo de demanda.

#### **COMENTARIO:**

Describe los supuestos de suspensión del procedimiento. En el segundo párrafo, se admite la suspensión del procedimiento cuando está en trámite la acción jurisdiccional o contenciosa-administrativa sobre liquidaciones practicadas por la Administración. Se limita exclusivamente a las acciones interpuestas con anterioridad a la iniciación del procedimiento ejecutivo, ya que, conforme a lo previsto en el artículo 124, para el caso de deudas resultantes de determinaciones efectuadas por la Administración, aquel procedimiento debe iniciarse con posterioridad al vencimiento del plazo para recurrir.

Con la disposición proyectada se logra un equilibrio, ya que si bien se cautela el crédito del Fisco a través de la traba de embargo o la inhibición general de bienes, se contempla también al obligado, evitando que se llegue hasta la enajenación de sus bienes, cuando la sentencia sobre los recursos interpuestos podría disponer la anulación o modificación del acto administrativo del que surge aquel crédito.

**Art. 137 Tercerías.** Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio de los bienes o derechos embargados o cuando un tercero considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia al Fisco, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

Tratándose de una reclamación por tercería de dominio, se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes controvertidos, una vez que se hayan tomado las medidas de aseguramiento que procedan, sin perjuicio de que se puede continuar dicho procedimiento sobre el resto de los bienes o derechos del obligado al pago que sean susceptibles de embargo hasta quedar satisfecha la deuda, en cuyo caso se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes objeto de la reclamación, sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante.

Si la tercería fuera de mejor derecho, proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes, y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la tercería.

El reglamento determinará el procedimiento para tramitar y resolver las reclamaciones de tercería.

## COMENTARIO:

El artículo comentado tiene por objeto salvaguardar los derechos de terceros ya sea en relación a los bienes embargados o créditos preferenciales a los fiscales. La norma recoge idéntica solución a la existente en los países que poseen sistemas de cobro judicial o de cobro administrativo y es, en tal sentido, generalmente aceptada en protección de terceros con mejor derecho o dominio.

**Art. 138 Enajenación de los bienes embargados.** La enajenación de los bienes embargados se llevará a efecto mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente.

Cuando el bien embargado sea dinero, su aprehensión será considerada como pago del deudor.

El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación al Fisco de los bienes embargados cuando no lleguen a enajenarse por el procedimiento regulado reglamentariamente.

El importe por el que se adjudicarán dichos bienes será el de la deuda no pagada, sin que exceda del ... de la valoración que sirvió inicialmente de base en el procedimiento de enajenación.

En cualquier momento anterior al de la adjudicación de bienes se podrán liberar los bienes embargados pagando la deuda tributaria, las costas y los intereses posteriores devengados durante el procedimiento.

## COMENTARIO:

El procedimiento establecido en este artículo como culminación de la vía de cobro administrativo, es también admitido en la mayoría de las legislaciones: la enajenación mediante subasta, concurso, o adjudicación directa. Sólo se prevé la adjudicación al Fisco cuando los bienes no lleguen a enajenarse por ninguno de los procedimientos previstos anteriormente.

Todo ello salvo que el deudor, o incluso un tercero, pague la deuda tributaria y todos sus accesorios hasta el momento anterior a la adjudicación.

**Art. 139 Inhibición para la adquisición de bienes embargados.** Queda estrictamente prohibido adquirir los bienes que se enajenen objeto de embargo, por si o por medio de interpósita persona, a todos aquellos que hubieren intervenido por parte del Fisco en el procedimiento de cobro. La enajenación efectuada con infracción a este precepto será nula y los infractores serán sancionados conforme a este Código.

## COMENTARIO:

Esta norma tiene por objeto mantener la transparencia de la gestión de la Administración tributaria



y sus funcionarios en el procedimiento de cobro administrativo. La gravedad de la sanción a recaer supondría, incluso, la posible aplicación de penas por defraudación común, o régimen sancionatorio a los funcionarios.

### **Sección 7. Recurso de reconsideración contra las resoluciones de la Administración tributaria**

**Art. 140** Contra las resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, impongan sanciones o nieguen el reintegro o devolución de tributos, quienes tengan un interés legítimo podrán interponer el recurso de reconsideración, dentro del término perentorio de ..... días a contar del de la fecha de notificación de la resolución recurrida.

El recurso de reconsideración deberá interponerse ante la autoridad que hubiere dictado el acto administrativo. Se presentará por escrito y deberá contener una exposición detallada de los agravios que se invoquen.

La Administración tributaria tendrá .....días para sustanciar y resolver el recurso de reconsideración, a partir de la fecha de su interposición, pudiendo en caso de estimarlo procedente, disponer las medidas establecidas en el art. 111 de este Código.

#### **COMENTARIO:**

El presente artículo regula el recurso contra el acto administrativo resolutivo, ya sea de carácter determinativo, sancionatorio, o denegatorio, por devolución o reintegro de tributos.

Recogiendo una vasta experiencia en esta materia, se sugiere un solo recurso administrativo; el de reconsideración ante el mismo órgano que dictó el acto recurrido.

### **Sección 8. Acciones jurisdiccionales contra las resoluciones de la Administración tributaria**

**Art. 141** Quienes estén facultados para interponer el recurso administrativo de reconsideración contra las resoluciones de la Administración tributaria podrán, dentro del término fijado en el primer párrafo del artículo 140, optar por impugnar directamente esas resoluciones mediante acción ante los tribunales judiciales o administrativos pertinentes.

En caso de que se hubiese interpuesto previamente el recurso de reconsideración, esta acción deberá interponerse en aquel mismo término de.....días, a contar de la fecha de notificación de lo resuelto sobre el recurso de reconsideración o del vencimiento del plazo para resolver acordado a la Administración por el tercer párrafo del art. 140.

Dicha acción no tendrá efecto suspensivo sobre el ejercicio del procedimiento de cobro coactivo por parte de la Administración, excepto en la forma y en los casos expresamente previstos en este Código.

El procedimiento de la acción de impugnación de las resoluciones de la Administración tributaria ante los tribunales judiciales o administrativos se regirá por las normas específicas que regulen la materia en cada caso.

#### **COMENTARIO:**

Se prevé la posibilidad de que el contribuyente opte directamente por la vía jurisdiccional, contemplándose la interposición de la acción ante tribunales judiciales o administrativos, en razón de que en diversos países existen tribunales administrativos independientes de la Administración tributaria, con competencia para conocer sobre esta materia.

A fin de darle agilidad al procedimiento y evitar consecuencias dilatorias derivadas del carácter independiente de ambas jurisdicciones, se establece el mismo plazo para interponer el recurso de reconsideración y la acción jurisdiccional.

## **TITULO V - ILICITOS TRIBUTARIOS Y SANCIONES**

### **CAPITULO I - Disposiciones generales**

#### **Sección 1. Disposiciones preliminares**

**Art. 142 Excepciones a la irretroactividad.** Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman ilícitos, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breve.

#### **COMENTARIO:**

Recoge expresamente el principio de derecho penal común, de que las normas punitivas deben tener efecto retroactivo cuando establecen soluciones menos gravosas para el infractor.

**Art. 143 Principios y normas aplicables.** Las disposiciones de este Título se aplican a todos los ilícitos tributarios, salvo disposición legal expresa en contrario.

A falta de normas tributarias expresas se aplicarán supletoriamente los principios generales del derecho en materia punitiva.

#### **COMENTARIO:**

El párrafo 1º tiene por objeto solucionar la duda que podría plantearse acerca de cuáles son los textos aplicables a las infracciones no previstas en el Código. En tal sentido se declara, en principio, la aplicación de éste, salvo disposición legal expresa en contrario.

El párrafo 2º dispone la aplicación supletoria de los principios generales del derecho en materia punitiva, norma que debe entenderse en el sentido de que el intérprete deberá apreciar la adaptación de esa solución a la naturaleza y fines del derecho tributario. En consecuencia, frente a un vacío o oscuridad de la ley tributaria penal no es simplemente aplicable el Código Penal, sino solamente cuando éste ofrezca una solución compatible con las características del derecho tributario, especialmente en cuanto a sus fines.

**Art. 144 Ilícito tributario.** Constituye ilícito tributario todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales.

#### **COMENTARIO:**

Se ha construido un concepto amplio del ilícito tributario de tal forma de englobar dentro de él las diferentes formas o tipos de incumplimiento de las normas tributarias.

Se entiende por obligación tributaria principal o sustancial aquella consistente en dar una suma de dinero al Estado. Obligación secundaria o accesorio es la que impone alguna conducta coadyuvante al cumplimiento de la obligación principal, consistente en obligaciones de hacer, no hacer o soportar.

**Art. 145 Tipos de ilícito tributario.** Son ilícitos tributarios:

- 1) La contravención tributaria.
- 2) La infracción administrativa tributaria.
- 3) El delito tributario.

#### **COMENTARIO:**

Este detalle busca especificar una clasificación de los diferentes tipos de ilícitos tributarios, todos ellos relacionados con la tributación interna ya que se expresa en forma categórica que no se ha incluido el ilícito tributario de los impuestos externos, o sea, el contrabando.

**Art. 146 Contravención tributaria.** Constituye contravención tributaria toda acción u omisión que viole las disposiciones relativas a los deberes formales de los contribuyente, terceros responsables o terceros.

#### **COMENTARIO:**

La definición que contiene este artículo incorpora la conducta positiva o la abstención de un contribuyente referido a los deberes formales u objetivos, abarcando en el concepto a toda la gama que puede adoptar el sujeto pasivo.

**Art. 147 Infracción administrativa tributaria.** Constituye infracción administrativa tributaria toda acción u omisión que viole los deberes sustanciales de los contribuyentes y terceros responsables.

#### COMENTARIO:

Los deberes sustanciales están referidos al cumplimiento de la obligación principal del contribuyente, cual es pagar el tributo.

El tipo de infracción administrativa tributaria significa la comisión de un ilícito que provoca directamente un perjuicio pecuniario al Fisco de parte de los sujetos pasivos.

El Modelo se inclina por la responsabilidad objetiva en las contravenciones y las infracciones administrativas tributarias basado en una cuestión de orden práctico y en economía procesal, para obtener una rápida resolución de la infracción y de si procede o no la sanción.

**Art. 148 Delito tributario.** Constituye delito tributario la amenaza o daño del patrimonio fiscal mediante el incumplimiento doloso o culposo de las obligaciones tributarias.

#### COMENTARIO:

Se especifica que el delito tributario se configura no sólo como una figura punible por el resultado, sino que también por la amenaza al patrimonio del Fisco, y en cuanto a la intencionalidad se incorporan además de la figura del dolo los llamados delitos culposos, en los que basta la existencia de negligencia grave.

**Art. 149 Reincidencia y reiteración.** Habrá reincidencia siempre que el sancionado por sentencia o resolución firme cometiere un nuevo ilícito del mismo tipo dentro del plazo de ... meses contados a partir de la comisión de aquél.

Habrá reiteración cuando el imputado incurriere en nuevo ilícito del mismo tipo, sin que mediare condena por sentencia o resolución firme, dentro del mismo plazo contemplado en el párrafo anterior.

#### COMENTARIO:

En materia de reincidencia y reiteración se hace la distinción correspondiente y, además, el artículo dispone que el nuevo ilícito debe ser del mismo tipo del primitivo, ya que tratándose de

circunstancias computables para graduar la sanción sería contrario a la equidad que un ilícito de escasa gravedad, como los de índole formal o la simple mora, pudiera determinar la pena de un ilícito de mayor trascendencia.

**Art. 150 Extinción de acciones y sanciones.** Las acciones y sanciones por ilícitos tributarios se extinguen:

- 1) Por muerte del infractor, sin que esto importe la extinción de la acción y de la sanción contra los coautores, cómplices y encubridores. No obstante subsistirá la responsabilidad por las multas aplicadas cuyas decisiones hubieren quedado firmes o pasado en autoridad de cosa juzgada.
- 2) Por amnistía dispuesta por ley.
- 3) Por prescripción.
- 4) Por condonación.

#### **COMENTARIO:**

Siguiendo el principio de la personalidad, el Modelo opta por la solución de que la muerte del infractor extingue las acciones y sanciones, salvo en aquellos casos de sanciones pecuniarias, en que la decisión hubiera quedado firme o pasada en autoridad de cosa juzgada, resolviendo así un punto controvertido en la doctrina y que ha sido objeto de soluciones diferentes en el derecho comparado. Las demás causales de extinción no requieren mayor explicación.

### **Sección 2. Responsabilidad**

**Art. 151 Naturaleza de la responsabilidad.** La responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones contempladas en este Código y en otras leyes.

#### **COMENTARIO:**

Esta disposición establece como principio general que la responsabilidad por infracciones tributarias es personal. No obstante esto, hay excepciones que se justifican por las características del derecho tributario y del llamado "derecho económico", como es el supuesto de la transmisibilidad de las multas firmes; la responsabilidad directa de las personas; la responsabilidad indirecta por actos de los subordinados y otras situaciones de esta índole.

**Art. 152 Eximentes de responsabilidad.** Excluyen la responsabilidad:

- 1) La incapacidad absoluta.

- 2) La fuerza mayor y el caso fortuito.

#### **COMENTARIO:**

Establecen las eximentes de responsabilidad clásicas y que no requieren mayores explicaciones por ser de todos conocidas.

**Art. 153 Concurso de infractores.** Se aplicará la misma sanción que al autor principal, sin perjuicio de la graduación de la sanción que corresponda:

- 1) A los coautores, cómplices y encubridores, considerándose tales a los que financien, instiguen o ayuden de cualquier manera al autor según el caso;
- 2) Al que, para su provecho, adquiera o tenga en su poder, oculte, venda o colabore en la venta o negociación de mercaderías, productos u objetos respecto de los cuales sepa o deba saber, conforme a las circunstancias, que se ha cometido una infracción;
- 3) A los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten la comisión de un ilícito.

#### **COMENTARIO:**

Se refiere a la coparticipación en el acto ilícito, a la que aplica la misma solución que es corriente en la doctrina y en la legislación punitiva, vale decir, establece la misma sanción que corresponda al autor principal.

**Art. 154 Participación de profesionales en la comisión de ilícitos tributarios.** A los profesionales que participen en ilícitos tributarios en cualquiera de las formas previstas en el art. 153 de este Código, además de las sanciones en él previstas, se les aplicará la inhabilitación para el ejercicio de la profesión por el término de....

Se considerarán profesionales a los efectos de este artículo a los abogados, contadores, escribanos, notarios, agentes de aduana y demás personas que por su título, oficio o actividad habitual sean especialmente versadas en materias contables y tributarias.

#### **COMENTARIO:**

La presente disposición es novedosa en la legislación latinoamericana, pero reconoce antecedentes en el Modelo de Código Tributario OEA/BID y en el derecho positivo. Así, por ejemplo, el art. 423 de la Ordenanza Tributaria Alemana y el art. 266 del Texto Unico, número 645, del 29 de enero de 1958, de Italia, también prevén la responsabilidad de los profesionales que intervengan en asuntos tributarios. Nuestro artículo se refiere a aquellas personas, que por sus conocimientos o versación especial, están en condiciones de apreciar las consecuencias o alcances de los actos en que ellos

hayan participado.

**Art. 155 Mal ejercicio de la profesión.** El profesional que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance de un contribuyente o que como encargado de la contabilidad del contribuyente, incurriere en inexactitudes que no se encuadren en las disposiciones del artículo 154 de este Código y que puedan causar perjuicio fiscal, estará sujeto a inhabilitación de.....

#### **COMENTARIO:**

Este ilícito tributario tiene carácter objetivo y se caracteriza por el ejercicio incorrecto de la profesión. Teniendo en cuenta la posibilidad de que esos actos no llegaran a configurar una conducta dolosa, se establece una sanción especial para los profesionales que, estando habilitados para suscribir documentos comprobatorios de las operaciones de los contribuyentes o terceros, no cumplan en forma adecuada los deberes y obligaciones propios de su condición.

**Art. 156 Responsabilidad de las entidades, colectividades o unidades económicas.** Las entidades, colectividades o unidades económicas, tengan o no personalidad jurídica, podrán ser sancionadas por contravenciones o infracciones administrativas tributarias.

Sin perjuicio de la responsabilidad pecuniaria de la entidad, sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios podrán ser sancionados por su actuación personal en el ilícito tributario.

#### **COMENTARIO:**

Este artículo establece la responsabilidad pecuniaria de las personas jurídicas y entidades asimilables, sin necesidad de imputar la infracción a una persona física determinada, lo cual es un principio generalizado en el derecho tributario contemporáneo. El segundo párrafo se refiere a la responsabilidad en que, independientemente, pueden incurrir las personas naturales por su actuación personal en dichos ilícitos.

**Art. 157 Responsabilidad por acto de los representantes.** Cuando un mandatario, representante, administrador o encargado incurriere en ilícito tributario, los representados serán responsables por las sanciones pecuniarias, sin perjuicio de su acción de reembolso contra aquéllos.

#### **COMENTARIO:**

Se establece en este artículo, como regla general, que la responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, sin perjuicio de las responsabilidades civiles o pecuniarias, quedando siempre vigente la acción de reembolso de los representados en contra de sus representantes.

**Art. 158 Responsabilidad por acto de los dependientes.** Las entidades o colectividades y los patronos en general son responsables por las sanciones pecuniarias aplicables a los ilícitos

tributarios cometidos por sus dependientes en su actuación como tales.

**COMENTARIO:**

Las sanciones pecuniarias por incurrir en ilícitos tributarios se imponen a los sujetos pasivos que deben cumplir las obligaciones tributarias, cualquiera sea la causa o el causante del incumplimiento.

**Art. 159 Responsabilidad accesoria de los copartícipes.** Los autores, coautores, cómplices y encubridores responden solidariamente por las costas y demás gastos procesales. Esta responsabilidad es independiente del pago solidario de las obligaciones tributarias que no tuvieran carácter sancionatorio.

**COMENTARIO:**

Se establece la responsabilidad accesoria de los copartícipes por las costas y demás gastos procesales, la cual es independiente de las obligaciones tributarias.

### **Sección 3. Sanciones**

**Art. 160 Aplicación de sanciones.** Las sanciones administrativas serán aplicadas por la Administración tributaria, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes.

La pena de prisión sólo podrá ser aplicada por los órganos judiciales competentes.

**COMENTARIO:**

Como garantía jurisdiccional, se establece expresamente que la pena privativa de libertad, solamente podrá imponerse por la justicia ordinaria.

**Art. 161 Tipos de sanciones.** Las sanciones aplicables son:

- 1) Prisión;
- 2) Multa;
- 3) Comiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla;
- 4) Clausura temporal de establecimiento;
- 5) Suspensión y destitución de cargos públicos;



- 6) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones;
- 7) Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas;
- 8) Cancelación de inscripción en registros públicos;
- 9) La pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito fiscal, inhabilitación para participar en licitaciones públicas y pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de ..... años.

#### **COMENTARIO:**

Contiene un detalle de las diferentes sanciones aplicables a los ilícitos tributarios, cualquiera sea su índole, y ellas serán aplicables en la medida que su imposición se prevea expresamente en el Código para algún tipo de ilícito.

**Art. 162 Graduación.** Las sanciones, si fuere procedente, se graduarán tomando en cuenta las siguientes circunstancias agravantes y atenuantes:

- 1) La reincidencia y la reiteración;
- 2) La condición de funcionario público que tenga el autor principal, sus coautores, cómplices o encubridores;
- 3) El grado de cultura del infractor;
- 4) La importancia del perjuicio fiscal y las características del ilícito;
- 5) La conducta que el autor asuma en el esclarecimiento de los hechos;
- 6) Las demás circunstancias atenuantes que resulten de los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, aunque no están previstas expresamente por la ley.

#### **COMENTARIO:**

Esta norma establece el principio de la individualización de la pena, disponiéndose que se tendrán en cuenta las circunstancias atenuantes y agravantes en él enumeradas, que por regla general siguen las soluciones del derecho penal común, adaptadas a las especiales exigencias del derecho tributario.

**Art. 163 Sustitución del comiso.** Si no fuere posible el comiso por no poder aprehenderse las mercaderías u objetos, será reemplazado por multa igual al valor de éstos.

#### **COMENTARIO:**

Tiene como objetivo lograr un efectivo cumplimiento de la sanción, de tal forma que al existir impedimento físico del comiso puede reemplazarlo por multa en dinero.

**Art. 164 Fijación de valores.** Cuando las sanciones estén relacionadas con el valor de mercaderías u objetos, se tomará en cuenta el valor real del día en que se cometió la infracción.

#### **COMENTARIO:**

La norma tiene por objeto aclarar dudas; debe tomarse en cuenta el valor real de las mercaderías vinculadas con el ilícito, esto es, el valor de venta en plaza, lo que excluye valores arbitrarios o ficticios. La referencia al día de la comisión de la infracción tiene su explicación en el hecho de que el acto punible se aprecia según la legislación y circunstancias del momento de su realización.

## **CAPITULO II - Disposiciones especiales**

### **Sección 1. Contravenciones tributarias**

**Art. 165 Tipos de contravenciones.** Las contravenciones tributarias se originan por el incumplimiento de las obligaciones formales siguientes:

- 1) Inscribirse.
- 2) Emitir y exigir comprobantes de pago.
- 3) Llevar libros y registros contables.
- 4) Presentar declaraciones y comunicaciones.
- 5) Permitir el control de la Administración tributaria.
- 6) Informar y comparecer ante la misma.

#### **COMENTARIO:**

Se realiza un detalle de las diferentes contravenciones las cuales están relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones formales por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Se contemplan tipos genéricos que incluyen posibilidades de sancionar incumplimientos específicos.

**Art. 166 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de inscribirse.**

Constituyen contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de inscribirse en los registros de la Administración tributaria:

- 1) No inscribirse en los registros de la Administración tributaria.
- 2) Proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en los registros, en forma parcial, insuficiente o errónea.
- 3) No proporcionar o comunicar a la Administración tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros, dentro de los plazos establecidos.

Serán sancionadas con una multa de \$..... a \$.....

#### **COMENTARIO:**

Se establecen las situaciones vinculadas a la obligación accesoria de inscribirse en registros que constituyen contravenciones, debiendo señalarse que en ellas no está presente en forma inmediata el perjuicio fiscal.

La pena pecuniaria la establece cada país recomendándose una sanción variable de un mínimo a un máximo.

#### **Art. 167 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de emitir comprobantes.**

Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de emitir y exigir comprobantes:

- 1) No otorgar los comprobantes y otros documentos de emisión obligatoria, u otorgarlos sin que reúnan los requisitos y características exigidos por las normas tributarias.
- 2) Transportar mercaderías sin la documentación exigida por las normas tributarias.
- 3) Otorgar comprobantes por medios mecánicos parcial o totalmente ilegibles o mediante máquinas registradoras que no reúnan los requisitos exigidos por la Administración tributaria.

Serán sancionados con una multa de \$.... a \$.... y, en caso de reiteración, para cuya configuración no se exigirá en este caso el transcurso del plazo previsto en el art. 149 de este Código, con una clausura de hasta ... días de la oficina o establecimiento en que se hubiera cometido la contravención.

#### **COMENTARIO:**

La tipificación de las contravenciones relacionadas al incumplimiento de la obligación de emitir documentos y de que éstos cumplan plenamente los requisitos legales es de enorme importancia,

especialmente con la aplicación generalizada en los países pertenecientes al CIAT del Impuesto al Valor Agregado, en el cual el documento sirve de justificación a los créditos y débitos fiscales.

Es relevante comentar que se recomienda una pena accesoria a la de la multa, consistente en la clausura temporal del lugar en el cual se cometió la contravención, esta sanción económica se ha demostrado que constituye un mecanismo real de ejemplarización.

Se recomienda a las administraciones tributarias regular en forma interna y con detalle la procedencia de la aplicación de las sanciones en este artículo, especialmente para evitar que se sancione por actos que no están correctamente encuadrados o tipificados o en los cuales existen pruebas que hacen dudar sobre la contravención.

Un elemento que permite distinguir la gravedad de la contravención, es la existencia de perjuicio fiscal o la amenaza de éste y que puede ser tomado en cuenta al momento de graduar la sanción accesoria de clausura.

**Art. 168 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables.** Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables:

- 1) No llevar los libros o registros contables exigidos por las leyes y reglamentos, en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes.
- 2) Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes la contabilidad u otros registros exigidos por las disposiciones tributarias.
- 3) No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.
- 4) No conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos; así como, los sistemas o programas computarizados de contabilidad, los soportes magnéticos o los microarchivos.

Serán sancionadas con una multa de \$..... a \$.....

#### **COMENTARIO:**

En relación a las obligaciones accesorias de llevar libros y registros contables en diferentes soportes: documental, magnéticos, etc., se sanciona el incumplimiento de ello atendida la relevancia de la información ahí contenida y la necesidad de precaver que ella sea fidedigna.

Se recomienda que la multa tenga un rango variable.

**Art. 169 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de declarar.** Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

- 1) No presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos.
- 2) No presentar otras declaraciones o comunicaciones.
- 3) Presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera de plazo o con errores aritméticos.
- 4) Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo.
- 5) Presentar más de una declaración rectificatoria o la primera declaración rectificatoria con posterioridad al plazo establecido en el artículo 57.
- 6) Presentar las declaraciones en formularios o lugares no autorizados por la Administración tributaria.

Serán sancionadas con una multa de \$....

#### **COMENTARIO:**

En relación a la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones vinculadas a los tributos, se tipifican y sancionan con multa las diversas situaciones que se puedan presentar.

**Art. 170 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de permitir el control.** Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración tributaria:

- 1) No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.
- 2) Producir, circular o comercializar productos o mercaderías gravadas sin el signo de control visible exigido por las normas tributarias o sin los comprobantes de pago que acrediten su adquisición.
- 3) No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas y los soportes magnéticos utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas computarizados.
- 4) No exhibir, ocultar o destruir carteles, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración tributaria.

- 5) No facilitar a la Administración tributaria los equipos técnicos de recuperación visual, pantallas, visores y artefactos similares, para la revisión de orden tributario de la documentación micrograbada que se realice en el local del contribuyente.

Serán sancionadas con una multa de \$..... a \$..... y el comiso de bienes si procediere.

#### **COMENTARIO:**

Establece que en las contravenciones atinentes al control o fiscalización de la autoridad tributaria, se aplica la sanción de multa y el comiso de bienes, si fuere procedente, para las diversas situaciones previstas en esta norma.

**Art. 171 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de informar y comparecer.** Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de informar y comparecer ante la Administración tributaria:

- 1) No proporcionar información que sea requerida por la Administración tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, dentro de los plazos establecidos.
- 2) Proporcionar a la Administración tributaria información parcial, insuficiente o errónea.
- 3) No comparecer ante la Administración tributaria cuando ésta lo solicite.

Serán sancionadas con una multa de \$..... a \$.....

#### **COMENTARIO:**

Las contravenciones circunscritas al no cumplimiento de la obligación de informar y comparecer ante la Administración tributaria, en las diferentes situaciones aquí previstas, se sancionan con multa que tiene un rango variable.

### **Sección 2. Infracciones administrativas tributarias**

**Art. 172 Tipos de infracciones administrativas tributarias.** Las infracciones administrativas se originan por incurrir en mora o en omisión de tributos.

#### **COMENTARIO:**

Se señalan los dos casos en los cuales la infracción administrativa se configura, lo trascendente en estas situaciones es que existe un perjuicio económico, ya que en ambos hay falta oportuna de la percepción de los tributos y, por lo tanto, se ocasiona un daño al patrimonio fiscal.

**Art. 173 Mora.** Incurre en mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido antes de tal fecha prórroga.

Sin perjuicio de la aplicación de los intereses correspondientes, la mora será sancionada, excepto en los casos en que resulten aplicables los recargos previstos en el art. 37 de este Código, con..... el por ciento de la deuda tributaria por cada mes o fracción de mes de retardo, lo que no podrá superar el .... por ciento del total de los tributos adeudados.

#### COMENTARIO:

La mora queda configurada por el hecho del pago del tributo después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido la prórroga legal. La infracción se produce tanto en los casos de pago espontáneo como en los realizados por requerimiento de la Administración o como consecuencia de inspecciones, sin embargo, cuando se trate de los casos de regularización espontánea previstos en el art. 37 del Modelo, los recargos aplicables serán los establecidos en ese artículo.

**Art. 174 Omisión de tributos.** Incurre en la infracción administrativa de omisión de tributos, el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales.

Se considera que configura omisión de tributos, entre otras acciones u omisiones:

- 1) No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos erróneos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
- 2) No pagar en los plazos establecidos, los tributos retenidos o percibidos.
- 3) No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley o por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades legales.

Serán sancionadas con un recargo equivalente a.....veces el tributo omitido.

#### COMENTARIO:

Se fijan los diferentes tipos de infracciones administrativas tributarias y su sanción, siempre que ellas signifiquen un detrimento en los ingresos fiscales ya sea por el no pago, por otorgar exenciones improcedentes o por cualquiera otra ventaja fiscal indebida para el contribuyente.

**Art. 175 Actualización de multas y recargos.** Las multas y recargos impagados estarán sujetos a la tasa de interés moratorio. A tal efecto se considera como fecha de devengo, la fecha en que se cometió el ilícito tributario o, cuando no sea posible establecerla, la fecha en que la Administración detectó el ilícito tributario.

## COMENTARIO:

Se establece la aplicación de una tasa de interés moratorio que se aplicará al incumplimiento del pago de multas y otros recargos, fijándose las fechas desde las cuales se produce la aplicación de la tasa del interés moratorio, aun cuando no sea posible establecer la fecha de la infracción.

### Sección 3. Delitos tributarios

**Art. 176 Tipos de delito tributario.** Constituyen delitos tributarios:

- 1) La defraudación tributaria.
- 2) La desobediencia a las decisiones de la Administración tributaria en uso de sus facultades legales.

## COMENTARIO:

Se asemeja el concepto de delito tributario al de defraudación tributaria que se define en el artículo siguiente, y al de ciertos tipos de desobediencia a decisiones de la Administración tributaria, de esta forma se busca la uniformidad conceptual en los países que conforman el CIAT.

La conceptualización es sin perjuicio de otro tipo de delitos tributarios que estime conveniente prever o que prevea la legislación de cada país.

**Art. 177 Titular de la acción penal.** Las acciones penales por delitos tributarios ante la justicia ordinaria, serán iniciadas por querrela o denuncia del titular de la Administración tributaria, el cual podrá actuar por sí o por medio de mandatarios y podrá ser ejercida sin más trámite que la constatación fundada de que se ha cometido un delito tributario.

## COMENTARIO:

Se establece que el titular de la acción penal es quien dirige la Administración tributaria, pudiendo ejercer el mismo directamente la acción judicial o requerirla a quien corresponda.

Se establece que la acción penal se puede ejercer por intermedio de un mandatario, el cual se recomienda individualizar en la respectiva resolución, ello para evitar la dispersión y contradicciones que pueden presentarse si la facultad queda radicada en diversas personas, más aún, se consagra la idea que sea un instituto coadyuvante a la política de fiscalización que sigue la autoridad tributaria.

Ante la evidencia fundada, esto es, con las pruebas pertinentes, que se está en presencia de un delito tributario, se faculta la interposición inmediata de la acción penal, para lograr una efectiva y rápida acción judicial y obtener una efectiva represión del ilícito, evitando demoras investigaciones



previas que hacen extemporánea la acción penal.

Por último, la legislación de cada país debe contemplar la normativa necesaria para investigar, juzgar y sancionar efectivamente los delitos tributarios, asimismo debe establecer las estructuras administrativas necesarias para ello.

**Art. 178 Defraudación tributaria.** Incurre en delito de defraudación tributaria el contribuyente, tercero responsable o tercero que, mediante simulación, ocultación o cualquiera otra forma de engaño, induce a error a la Administración tributaria, del que resulte o pudiera resultar para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquélla a la percepción de los tributos.

Es agravante especial la circunstancia de que la defraudación se cometa con la participación del funcionario que, por razón de su cargo, intervenga o debiera intervenir en los hechos constitutivos de la infracción.

#### **COMENTARIO:**

Desde el punto de vista subjetivo la defraudación requiere que el autor, cómplice o encubridor actúe con fraude, es decir, mediante actos que podrán tener distintas características, pero que todos responden a la noción de engaño al damnificado. A título de ejemplo la definición legal cita los casos de simulación, ocultación y demás maniobras.

El fraude debe tener como finalidad la obtención de un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos fiscales, ya sea por el no pago de una obligación, ya por la obtención de una devolución o cualquier otro beneficio. En consecuencia, para que la defraudación quede consumada no es imprescindible, de acuerdo con la disposición, que el daño se produzca; basta que la actuación del agente haya provocado el engaño del Fisco induciendo a éste a aceptar el pago o a conceder el beneficio, o a adoptar cualquier resolución equivalente.

**Art. 179 Enumeración.** Son casos de defraudación, de acuerdo con el artículo anterior, sin perjuicio de otras situaciones que la configuren:

- 1) Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria;
- 2) Emplear mercaderías, productos o bienes beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los que correspondan, según la exención o franquicia;
- 3) Elaborar o comerciar clandestinamente con mercaderías gravadas, considerándose comprendidas en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de la mercadería, su ocultación, cambio de

- destino o falsa indicación de procedencia;
- 4) Atestiguar los funcionarios o empleados públicos, o los depositarios de la fe pública, de haberse satisfecho un tributo sin que realmente hubiera ocurrido;
  - 5) Ocultar mercaderías o efectos gravados o productores de renta;
  - 6) Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción y/o identificación del contribuyente falsos o adulterados en cualquier actuación que se realice ante la Administración tributaria o en los casos en que se exija hacerlo.

### COMENTARIO:

Se describen diversos casos de defraudación. Se trata de actos que, de realizarse, configuran por sí mismos la defraudación, es decir, llevan implícito el fraude. La sola comprobación de la existencia de los hechos enumerados da lugar a la aplicación de las sanciones correspondientes. Por efecto de los Principios Generales de Derecho, dichas situaciones tendrán que ser probadas por el Fisco; si el contribuyente desea liberarse de responsabilidad, deberá probar que el hecho no se produjo.

**Art. 180 Presunciones de fraude.** Se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando:

- 1) Se adopten formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva operación gravada y ello se traduzca en apreciable disminución del ingreso tributario;
- 2) No se ingresen en los plazos establecidos los importes retenidos o percibidos por tributos;
- 3) Se lleven dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos;
- 4) Exista contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias;
- 5) No se lleven o exhiban libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que lo exija la ley;
- 6) Se produzcan informaciones inexactas sobre las actividades o negocios; y
- 7) Se omita la declaración de hechos previstos en la ley como generadores de tributos o no se proporcione la documentación correspondiente.
- 8) Obtener dos o más números de inscripción para el mismo sujeto pasivo en un mismo registro.

## COMENTARIO:

Trata de diferentes hechos sobre los cuales existe una presunción de que serán el medio para defraudar, esto es, de ocurrir la intención ya estaría probada o establecida.

Se trata de presunciones que admiten la prueba en contrario por parte del sujeto pasivo. Esta inversión de la carga de la prueba está justificada por las especiales dificultades que plantea la prueba del fraude en determinadas situaciones de hecho, las cuales son recogidas en diversos números de este artículo. Detectado por el Fisco el hecho que sirve de base a la presunción, aunque éste en sí mismo no sea fraudulento, se presume la intención de defraudar por parte del sujeto pasivo.

**Art. 181 Desobediencia a las decisiones de la Administración.** Se considerarán como delito tributario de desobediencia a las decisiones de la Administración:

- 1) La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda, con violación de una clausura impuesta por la Administración tributaria.
- 2) La destrucción, alteración o cualquier otra operación destinada a desvirtuar los sellos o cerraduras puestos por la Administración tributaria.
- 3) La sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del presunto infractor, en caso que se hayan adoptado medidas precautorias.

## COMENTARIO:

Se describen como delitos los casos en que se han desvirtuado intencionalmente las sanciones o medidas cautelares impuestas por la Administración tributaria.

**Art. 182 Sanción.** La defraudación y la desobediencia a las determinaciones de la Administración tributaria, serán penadas con multa de ..... a ..... veces el monto del tributo evadido o que se haya pretendido evadir en el caso de defraudación, y con multa de....a.....en el caso de desobediencia y además, en ambos casos, con prisión de.....a.....años.

## COMENTARIO:

La pena prevista es copulativa ya que se debe aplicar conjuntamente la pena de prisión y una pena pecuniaria.

### Sección 4. De los ilícitos de los funcionarios o empleados de la Administración tributaria

**Art. 183 Violación de los deberes de los funcionarios o empleados.** El funcionario o empleado

de la Administración tributaria que violando los deberes del cargo, que no se encuadren en los contemplados en el art. 184 de este Código, provoque o pueda provocar un daño económico al Fisco o al contribuyente, será sancionado con multa de \$ ..... a \$...... y suspensión de ..... a .....o remoción, según corresponda.

#### **COMENTARIO:**

Para los ilícitos de los funcionarios o empleados de la Administración tributaria, se establece una tipificación de la conducta y las penas que eventualmente pueden aplicárseles.

**Art. 184 Revelación de informaciones amparadas por la reserva fiscal.** El funcionario o empleado de la Administración tributaria y los propietarios de entidades colaboradoras y sus empleados, que divulguen informaciones sobre hechos o documentos que conozcan en razón de sus funciones o actividades, infringiendo la obligación de guardar reserva de la información tributaria establecida en el artículo 90 de este Código, serán sancionados con prisión de..... Además, la configuración de este ilícito será causal para la remoción del funcionario o empleado o rescisión del contrato de servicio con la entidad colaboradora, según corresponda.

#### **COMENTARIO:**

Se protege mediante la configuración de esta infracción el llamado "sigilo o secreto fiscal", como una forma de garantizarle a los contribuyentes la confidencialidad de la información que se obtiene, la pena propuesta es de prisión, estableciéndose la comisión de este ilícito como justa causa para la remoción de funcionarios y empleados o rescisión de contrato, según corresponda.

**Art. 185 Inaplicabilidad.** Las sanciones previstas en los artículos 183 y 184 no se aplicarán si los hechos constituyen un ilícito más grave, previsto en este Código o en otras leyes, en cuyo caso será de aplicación la sanción para él prevista.

#### **COMENTARIO:**

Se busca solucionar un eventual concurso de leyes penales sobre los mismos hechos, estableciendo que los hechos serán encuadrados en los ilícitos con sanciones más graves, especialmente si se trata de figuras contempladas en el derecho penal común.