

Modelo de Código Tributario del CIAT

UN ENFOQUE BASADO
EN LA EXPERIENCIA
IBEROAMERICANA

MAYO 2015



**MODELO DE CÓDIGO
TRIBUTARIO DEL CIAT:**
UN ENFOQUE BASADO EN LA
EXPERIENCIA IBEROAMERICANA

Ciudad de Panamá, Panamá
Mayo 2015

MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT:

UN ENFOQUE BASADO EN LA EXPERIENCIA IBEROAMERICANA © 2015,
Derechos reservados

© 2015 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

© 2015 Cooperación Alemana (GIZ)

© 2015 Banco Interamericano de Desarrollo (BID)

ISBN: 978-9962-647-81-2

Puede ser reproducido para fines no comerciales. Todos los demás derechos reservados.

Las opiniones expresadas en esta publicación son de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista de la GIZ o el BID, su Directorio Ejecutivo o los países que representan. Esta publicación no tiene como intención ser ni debe ser interpretada como asesoría legal provista por el BID, GIZ o CIAT.

CONTENIDO

Prólogo _____	5
Agradecimientos _____	7
Grupo de trabajo _____	9
Académicos a cargo de la revisión _____	13
Introducción _____	15
Estructura y contenido _____	19
 Modelo de Código Tributario del CIAT _____	 25
 ANEXO	
Principales novedades de la actualización del Modelo de Código Tributario del CIAT _____	 193

PRÓLOGO

Bien entrado el siglo XXI nadie discute ya las ventajas de codificar y sistematizar las normas tributarias generales: mayor estabilidad del régimen tributario, seguridad jurídica y confianza legítima de los contribuyentes. Pero también mayor eficacia y eficiencia del Sistema de Administración Tributaria, entendiendo por tal el conjunto de instituciones llamadas a aplicar los diferentes tributos, es decir, las distintas Administraciones Tributarias (nacionales y subnacionales), las Tesorerías, los Tribunales Administrativos y los Tribunales Judiciales, principalmente.

Acaso la discusión se pueda plantear más en la línea de si es adecuada la convergencia de los ordenamientos generales tributarios nacionales y, en su caso, cómo debe abordarse. La naturaleza de los tiempos (o la globalización) dota de sentido a toda forma de convergencia normativa y de cooperación a gran escala de los poderes públicos. La profundización de la internacionalización de las operaciones económicas de los contribuyentes demandan un mayor trabajo coordinado y convergente de las Administraciones Tributarias a nivel internacional.

En esta línea, un Modelo de Código Tributario es un elemento útil, casi imprescindible, para orientar los esfuerzos de regulación de las relaciones fisco-contribuyentes que favorezcan el funcionamiento coordinado de los sistemas tributarios. De este modo, el que los países puedan disponer de esta herramienta es un doble acierto: codificador y de coordinación o convergencia normativa.

Por ello me complace mucho presentar en esta ocasión a los países miembros de nuestro organismo, en particular, y a la comunidad tributaria internacional, en general, la versión actualizada del Modelo de Código Tributario del CIAT. Creo sin temor a equivocarme que esta es la versión mejor lograda de nuestra herramienta desde su primera publicación en 1997.

Son diversas las reformas que el Modelo ha inspirado en los Códigos Tributarios de los países de Iberoamérica. Son innumerables los trabajos académicos que se han referido a los preceptos emanados de él. Por ello creo que esta nueva actualización traerá aún más satisfacciones a nuestro organismo. Ahora mismo, sin haber sido publicada esta nueva versión, el Modelo viene sirviendo de base para esfuerzos codificadores en Ecuador, Honduras y Panamá.

No hay duda que los mejores productos logrados por nuestro organismo han sido posibles gracias a la cooperación y el intercambio de experiencias de sus países miembros. En esta ocasión no ha sido diferente. Quiero por ello agradecer profundamente a los Directores de las Administraciones Tributarias a las que pertenecen los delegados que conformaron el grupo de trabajo encargado de la actualización del Modelo, por haber tenido a bien autorizar su participación en este proyecto.

Aunque el Modelo seguirá denominándose Modelo de Código Tributario del CIAT, en estricto, el Modelo a partir del 2015

es también atribuible al BID y GIZ por el soporte técnico y financiero que ambas instituciones le han brindado a nuestro organismo en esta actualización. En ese sentido, el Modelo puede también denominarse Modelo de Código Tributario del CIAT, BID y GIZ.

Lo que viene luego de la publicación de la versión actualizada del Modelo es un reto mayor: lograr que pueda ser puesto en práctica en la región. Esto supone un amplio esfuerzo de diseminación y asistencia técnica. De inicio, hemos decidido poner a disposición un nuevo curso sobre codificación basado en el Modelo. La retroalimentación a través del mismo permitirá seguir perfeccionándolo a futuro.

Igualmente, debido a nuestra integración con organismos similares al CIAT en África, Asia y Europa Oriental, hemos dispuesto la traducción del Modelo al idioma inglés.

Finalmente, no podría dejar de reconocer el trabajo del Eco. Miguel Pecho Trigueros, Director de Estudios e Investigaciones del CIAT, quien ha coordinado el proyecto de actualización del Modelo, en general, y el grupo de trabajo, en particular. Su empuje y compromiso han sido fundamentales para el cumplimiento de los objetivos trazados. Sin su dedicación hubiera sido imposible obtener esta versión actualizada del Modelo.



Márcio F. Verdi
Secretario Ejecutivo
CIAT

AGRADECIMIENTOS

La Secretaría Ejecutiva del CIAT desea expresar su profundo agradecimiento a todas las personas que de una u otra forma estuvieron involucrados con la actualización del Modelo de Código Tributario del CIAT que aquí se presenta.

Queremos agradecer a nuestros patrocinadores, el BID y la GIZ. Sin su desinteresado apoyo no hubiera sido posible llevar a cabo tamaña tarea. En particular, queremos agradecer el apoyo de los señores Alberto Barreix y Jörg Wisner.

Queremos agradecer a los miembros del grupo de trabajo encargado de la actualización del Modelo por su dedicación. En su calidad de relatores, Liliana Chipoco y Adrián Torrealba. En su calidad de especialistas en la materia, y actuando a título personal, los señores Eduardo Gabriel de Góes Vieira Ferreira Fogaça (RFB de Brasil), Sully Fonseca (DGI de Uruguay), Juan Antonio López Vega (SAT de México), Miguel Pecho Trigueros (CIAT), Nora Quintana Flores (SUNAT de Perú), Juan F. Redondo Sánchez (AEAT de España) y Fernando Velayos (BID). Igualmente queremos agradecer las contribuciones de Luis Cremades Ugarte (entonces Jefe de la Misión Española ante el CIAT).

Queremos agradecer a los académicos que revisaron la versión preliminar elaborada por el grupo de trabajo y que con sus comentarios y sugerencias le permitieron al mismo perfeccionar la versión final del Modelo. Nos referimos a los Profesores Leonardo Costa (Uruguay), Carlos María Folco (Argentina) y Heleno Taveira Torres (Brasil).

Queremos agradecer a los participantes del Primer Encuentro de la Red de Áreas Jurídicas del CIAT celebrado entre los días 5 y 7 de agosto de 2013, que marcó el inicio del proyecto de actualización del Modelo. Ellos son los señores Fabián Hugo Fuertes (AFIP de Argentina), Enrique Martín Trujillo Velasquez (SIN de Bolivia), Eduardo Gabriel de Góes Vieira Ferreira Fogaça (RFB de Brasil), Jorge Gonzalo Torres Zúñiga (SII de Chile), Jenny Patricia Jiménez Vargas (DGT de Costa Rica), Carlos Alberto Vallejo Burneo (SRI de Ecuador), Juan F. Redondo Sánchez (AEAT de España), Zulma Maité Ávila Herrera (SAT de Guatemala), Alberto Castelló Baquedano (SAT de México), Henry Antonio Dávila Palacios (DGI de Nicaragua), Roxana Iveth Castillo Ortiz (DGI de Panamá), Roberto Leonel Rodríguez Estrella (DGII de República Dominicana), Sully Fonseca Altez (DGI de Uruguay), Verónica Isabel Gonzales Francis (SENIAT de Venezuela), Carlos Rubinstein (AGIP de Argentina), María Eugenia Caller (EY de Perú), Luis Durán (PUCP de Perú) y Regina Fernandes Barroso (consultora del CIAT).

Queremos agradecer a todos los países miembros del CIAT que nos hicieron llegar sus sugerencias y propuestas de inclusión, modificación, eliminación y/o reorganización de artículos y/o comentarios del Modelo.

Finalmente, queremos agradecer la asistencia de los colaboradores del CIAT que prestaron soporte a las actividades del grupo de trabajo, en particular, a Zoraya Miranda.

GRUPO DE TRABAJO

Liliana Chipoco es abogada peruana egresada de la Universidad de Lima (Perú); cuenta con estudios de Maestría en Derecho Empresarial por la Universidad de Lima y un Diplomado en Tributación por la misma universidad. Ha ocupado diversos cargos vinculados a la asesoría y consultoría tributaria, la política tributaria y la administración tributaria de su país como Abogada a cargo del Área Tributaria del Estudio Duany & Kresalja Abogados, Asesora de la Gerencia Central de Recaudación del Seguro Social de Salud del Perú, Consultora del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú, Asesora de Sala y posteriormente Asesora de Presidencia del Tribunal Fiscal Peruano. Ha sido Directora General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú e Intendente Nacional Jurídico de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria del Perú. Actualmente se desempeña como consultora tributaria del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y de Assistance Technique France – Adetef.

Eduardo Gabriel de Góes Vieira Ferreira Fogaça es Auditor Fiscal de la Receita Federal do Brasil, ejerciendo actualmente la función de Jefe de la División de Normas Generales del Derecho Tributario de la Coordinación General de Tributación. Es de nacionalidad brasileña, y licenciado en derecho por la Universidad Federal de Santa Catarina.

Sully Fonseca se desempeña desde el año 2010 como Directora de la División Técnico Fiscal de la Dirección General Impositiva de Uruguay. Es de nacionalidad uruguaya,

egresada de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República (Uruguay) como Doctora en Derecho y Ciencias Sociales. Cuenta con una Maestría en Derecho y Técnicas Tributarias en la Universidad de Montevideo (Uruguay) y ha cursado Derecho y Técnicas Tributarias de la Escuela de Estudios Tributarios de Madrid (España). En el pasado ha prestado servicios como Asesora Legal en el Banco Hipotecario del Uruguay y en la Dirección Nacional de Aduanas. En la Administración Tributaria, se ha desempeñado asimismo como Encargada del Departamento Contencioso de la División Técnico Fiscal, Encargada del Departamento Jurídico de la División Grandes Contribuyentes, y como Asesora del Departamento Jurídico. Ha participado en múltiples eventos en su país y en el extranjero, como expositora, ponente y asistente en temas tributario-fiscal. Está asociada al Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios y es miembro del Colegio de Abogados del Uruguay.

Juan Antonio López Vega actualmente se desempeña como Administrador Central de Normatividad de Impuestos Internos, en el Servicio de Administración Tributaria (México). Es de nacionalidad mexicana y Licenciado en Derecho y Ciencias Jurídicas por la Universidad Autónoma de Nuevo León, obtuvo el Título de Máster Universitario en Administración Tributaria y Hacienda Pública por parte del Instituto de Estudios Fiscales (España), tiene además el Título de Posgrado de Especialización en Justicia Constitucional, Derechos Fundamentales y Procesos de Amparo impartido por la Universidad de Castilla-La Mancha, en Toledo, España, así como

diversos diplomados entre los cuales destacan el Diplomado de Impuestos Internacionales (ITAM /HARVARD) y el Diplomado Automatizado en Impuestos (ITAM). Desde el año de 1993, a ocupado diversos cargos en la Administración Pública Federal Mexicana, desempeñándose como Jefe de Departamento en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y como Subadministrador y Administrador de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria. En el ámbito docente, Juan Antonio ha impartido cátedra en la Universidad Autónoma de Nuevo León, ya que su experiencia profesional, lo ha convertido en un especialista en materia fiscal que interviene directamente en la planeación de las reformas tributarias a la legislación mexicana.

Miguel Pecho Trigueros es el Director de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT. Miguel es de nacionalidad peruana. Cuenta con una Licenciatura en Economía por la Universidad de Lima (Perú), una Maestría en Economía por University College London (Inglaterra, Reino Unido) y un Diplomado en Tributación por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Ha ocupado diversos cargos técnicos y directivos en la administración tributaria nacional de su país (SUNAT) como Gerente de Estudios Tributarios, Intendente Nacional de Estudios Tributarios y Planeamiento y Jefe del Centro de Investigación del Instituto de Administración Tributaria y Aduanera. Antes de incorporarse al CIAT fue asesor de la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. Ha sido profesor universitario a nivel de pregrado y postgrado y consultor para el BID, Comunidad Andina, FMI y GIZ. Es miembro del Panel de Expertos del Departamento de Asuntos Fiscales del FMI, miembro del Subcomité de Asuntos Tributarios de las

Industrias Extractivas para los Países en Desarrollo del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU y miembro del Grupo de Asesoría Técnica de RA-FIT y TADAT. Está asociado a la International Fiscal Association (IFA).

Nora Quintana Flores es supervisora de la División de Normas Tributarias de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT, órgano administrador de tributos internos y aduaneros de Perú. Nora es de nacionalidad peruana. Cuenta con título de abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú y con un Diplomado de Especialización en Tributación de la Universidad de Lima. Antes de formar parte del área de la SUNAT encargada de la elaboración de proyectos de normas legales, en la que actualmente se desempeña, ocupó otros cargos técnicos en la SUNAT y fue jefe de la Sección Consultas de la Intendencia Regional Lima.

Juan F. Redondo Sánchez es Coordinador del Gabinete del Director General de la Agencia Tributaria española desde el año 2001. Cuenta con una Licenciatura en Derecho por la Universidad de Salamanca y ha seguido cursos de Doctorado en la Universidad Central de Barcelona así como diversos cursos en la Escuela de Hacienda Pública de Madrid -Alta especialización en Fiscalidad Internacional, especialidad de Intervención y Auditoría del Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas e Inspección de Aduanas- participando como coordinador de la Agencia Tributaria en la Comisión para la adaptación del derecho tributario general al ordenamiento comunitario. Desde 1991 es Inspector de Hacienda del Estado y ha prestado servicios en diversos puestos de trabajo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y de la Agencia Tributaria. Fue coordinador del Grupo de Trabajo para la primera revisión

del Modelo de Código Tributario del CIAT 2005-2006.

Adrián Torrealba Navas es socio y fundador del Departamento de Impuestos (Faycatax) en el Bufete Facio & Cañas. Obtuvo su licenciatura en derecho en la Universidad de Costa Rica, además obtuvo un Doctorado en derecho financiero y tributario en la Universidad Complutense de Madrid y obtuvo especialidad en derecho financiero y tributario en la Università di Pisa (Universidad de Pisa) y en derecho constitucional y ciencias políticas en el Centro de Estudios Constitucionales de Madrid. Adrián es profesor de Derecho Financiero y Tributario en el Posgrado de Derecho Público en la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, y es director y profesor del curso de especialidad en asesoría fiscal de la Universidad FUNDEPOS. En el período de julio del año 2000 hasta junio del año 2003 fungió como Director de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda de Costa Rica. Ha participado como expositor en múltiples conferencias tanto nacionales como internacionales. También ha participado como miembro de jurado internacional para 4 Concursos de Profesor Titular en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (agosto 2009) y desde el 20014 es Coordinador de la Comisión Tributaria del Colegio de Abogados de Costa Rica. Ha laborado como consultor jurídico para el Banco Interamericano de Desarrollo para asesorar al Ministerio de Economía y Finanzas de Perú, el Ministerio de Hacienda de Honduras y el Ministerio de Hacienda de Costa Rica, en procesos de reforma tributaria. El Dr. Torrealba ha publicado numerosos libros y artículos en materia tributaria, entre ellos están: "Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense" (1997), "El Nuevo Régimen Sancionador Tributario" (2001), "Principios de Aplicación de los Tributos"

(2001), "Reforma Tributaria y Fiscalidad Internacional" (2003), "Administración Tributaria" (2003), "La Imposición sobre la Renta en Costa Rica" (2003), con una segunda edición en el año 2009 y editada por la Escuela Judicial, "La Hacienda Municipal en Costa Rica: reflexiones para una reforma" (Editorial Universidad de Costa Rica, 2004); "Derecho Tributario. Parte General. Tomo I: Principios Generales y Derecho Tributario Material" (Editorial Jurídica Intercontinental, 2009), Volumen II: "Derecho tributario formal" y Volumen III: "Derecho tributario sancionador", "Manual de Derecho Tributario Internacional", Primera Edición Costarricense, con V. UCKMAR, G. CORASANITI Y P. DE'CAPITANI DI VIMERCATE, (2014).

Fernando Velayos es consultor internacional en política tributaria, prestando servicios de asistencia técnica en materia de reformas tributarias: IVA, Renta, Códigos Tributarios y tributación internacional principalmente, al Banco Interamericano de Desarrollo, al Fondo Monetario Internacional, al Banco Mundial, a Naciones Unidas, al CIAT y a algunos Gobiernos de América Latina (Guatemala, Haití, Panamá, República Dominicana, entre otros). Es abogado y economista por la Universidad Complutense de Madrid. En 1992 accedió al Cuerpo de Inspectores de Hacienda y de Aduanas del Estado español (Auditores Fiscales). Durante sus primeros 5 años de carrera profesional trabajó para la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España. Ocupó puestos en las áreas de Cobranza coactiva e Información y Asistencia al contribuyente. En 1997 pasó a desempeñar servicios de asesor del Secretario de Estado de Hacienda, en materias de política tributaria internacional (Unión Europea, OCDE, bilateral). En 2000 fue nombrado Subdirector de Tributación Internacional. Desde este puesto llevó a cabo la política tributaria internacional del Ministerio de

Hacienda de España y preparó la de la reforma de los Impuestos sobre la Renta y de los No Residentes de 2002. También fue especialista fiscal líder en la División Fiscal y Municipal del Banco Interamericano de Desarrollo. Ha sido y es ponente-invitado en varios foros internacionales. También es co-autor del "Manual de Fiscalidad Internacional" editado por el Instituto de Estudios Fiscales de España y de diversas publicaciones como el "Manual de Tributación Internacional para Inspectores de Aduanas", el libro "Taxation and Latin-

American Integration", coordinado por Vito Tanzi (Harvard Univ Press) y el libro colectivo "Recaudar no basta " (Ed.Palgrave y FCE). Ha publicado diversos artículos en materia de tributación internacional, IVA y de tasas y precios públicos.

ACADÉMICOS A CARGO DE LA REVISIÓN

Leonardo Costa es graduado del Programa Master de Impuestos International Tax Program. Harvard Law School. Harvard University, Cambridge MA, USA (1998). Abogado. Profesor de Fiscalidad Internacional y de Derecho Financiero de la Universidad Católica del Uruguay. Profesor de Principios de la Tributación de la Especialización y Maestría Tributaria de la Universidad de la República (UDELAR). Socio de Brum Costa Abogados. Consultor del Banco Interamericano para el Desarrollo para las reformas tributarias de Uruguay, Paraguay, Bolivia, Guatemala, Costa Rica, El Salvador. Consultor del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento en apoyo del Ministerio de Economía y Finanzas, para la elaboración del Proyecto de Ley de Mercado de Valores de Uruguay. Fue Prosecretario de la Presidencia de Uruguay (2000-2005). Lideró los procesos representación del Uruguay ante GAFI y OCDE. Presidente de GAFISUD (2003). Represento al Uruguay ante el Foro Global de OCDE 2003-2004. Autor de varios proyectos de ley sobre prevención de lavado de activos en Uruguay. Consultor de la Asociación de Supervisores Bancarios de las Américas. Autor de varios trabajos académicos en materia tributaria.

Carlos María Folco es Juez Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias. Carlos es de nacionalidad argentina. Cuenta con un título de grado de Abogado y un Doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales por la Universidad Nacional del Litoral de Argentina. Ha ocupado diversos cargos diversos cargos técnicos y directivos en la administración tributaria nacional de su país (AFIP) durante el periodo 1978 –

2006 año en que se produce su ingreso a la Judicatura Federal. Es el Director Académico del Curso de Postgrado de Especialización en Derecho Tributario en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional del Litoral de Argentina y Profesor Titular (Regular) de la asignatura “Derecho Financiero, Tributario y Aduanero en esa casa de altos estudios. Es profesor de grado Asociado en la Universidad de Belgrano (UB) y profesor Titular en la Universidad CAECE Sede Mar del Plata. Además, es profesor de Postgrado en la Universidad Nacional de Salta, Universidad Nacional de Tucumán, Universidad Nacional de Catamarca, Universidad de Belgrano, Universidad San Juan Bosco de la Patagonia, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas (IEFPA) y de la Escuela Judicial del Consejo de la Magistratura del Poder Judicial de la Nación de la República Argentina. Es autor y coautor de diversos libros y artículos de la especialidad tributaria. Conferencista en Universidades Nacionales y Extranjeras.

Heleno Taveira Torres es Profesor Titular de Derecho Financiero en el Departamento de Derecho Económico, Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Pablo (USP), Brasil. Docente libre de la Universidad de San Pablo. Doctor por la Pontificia Universidad Católica de San Pablo (PUC-SP). Maestro por la Universidad Federal de Pernambuco (UFPE). Especialista por la Universidad de Roma – La Sapienza, en Derecho Tributario. Profesor de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la USP desde 2002. Fue Vice-Presidente y Miembro del Comité Ejecutivo de la Asociación Fiscal Internacional

(International Fiscal Association – IFA) de 2008 a 2013, Miembro del Consejo Ejecutivo del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), y de otras importantes asociaciones del Brasil y el extranjero. Miembro del Consejo Editorial de la Revista World Tax Journal, del International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD (Amsterdam). Miembro del Comité Editorial de la Revista Derecho y Práctica Tributaria Internacional, editada por la CEDAM. Miembro del Comité Editorial de la Revista de Derecho Tributario Internacional,

editada por el Departamento de Teoría del Estado de la Facultad de Ciencias Políticas de la Universidad de Roma – La Sapienza, de la Revista de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal, editada por Almedina, de Portugal, y otras publicaciones extranjeras y nacionales. Autor de diversos libros y artículos publicados en el país y el extranjero. Abogado.

INTRODUCCIÓN

La primera versión del Modelo de Código Tributario del CIAT fue publicada el año 1997 y surgió de la convicción de que para que las reformas tributarias puedan implementarse adecuadamente, es necesario asegurar la efectividad del Sistema de Administración Tributaria. En ese sentido, fortalecerlas institucionalmente y mejorar el desempeño de todas las entidades que la conforman se convirtió en el objetivo de muchos procesos de reforma fiscal iniciados a mediados de los ochenta en los países de América Latina.

Los profundos cambios experimentados por las Administraciones Tributarias superaron rápidamente las regulaciones sobre las relaciones fisco-contribuyente contenidas en los Códigos Tributarios. Aunque varios países los habían adoptado desde los años sesenta, los cuerpos normativos no aseguraba que contribuyeran con una efectiva aplicación de los tributos por parte de la Administración Tributaria en un ambiente de seguridad jurídica.

O dicho de otro modo, los esfuerzos emprendidos para mejorar el desempeño de las Administraciones Tributarias se confrontaban con serias dificultades de aplicación, emergentes de la inadecuación de los Códigos Tributarios para regular correctamente el ejercicio de sus funciones.

La estructura lógica de muchos Códigos Tributarios era deficiente y no preveían disposiciones necesarias para el desarrollo de las actuaciones administrativas que podían haber desde el nacimiento de la

obligación tributaria hasta su extinción. La falta de una estructura lógica conllevaba, además, a una extrema complejidad que generaba incertidumbre a las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, perjudicando el normal desenvolvimiento de la relaciones fisco-contribuyente.

Faltaba además adaptar las regulaciones a las nuevas disponibilidades tecnológicas que venían adoptando las Administraciones Tributarias como parte de sus procesos de modernización, de manera que se posibilitara un mayor aprovechamiento del impacto positivo que la moderna tecnología aportaba a la eficiencia y eficacia de las Administraciones Tributarias, y a la facilitación del cumplimiento de las obligaciones de los administrados.

En esa época empezó a redefinirse también el rol de las Administraciones Tributarias. Superando la visión fiscalista, surgió una nueva orientación que incorporaba la noción de servicio y asistencia al contribuyente como un elemento fundamental. Esto significaba que, más que como un organismo represor del incumplimiento, la Administración Tributaria debía actuar como promotora de ese cumplimiento, especialmente, facilitándoles a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones.

La constatación de todas estas circunstancias, motivó a mediados de los años noventa la iniciativa del CIAT de propiciar, con los auspicios de la Misión

Alemana en el 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. Este grupo de trabajo estuvo integrado por Rubén Aguirre Pangburn (México), Carlos Dentone (Uruguay), Carlos Esparza (Argentina), Bernardo Lara Berríos (Chile) y Claudino Pita (CIAT), 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 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 (México), Alba Lucía Orozco (Colombia), Javier Paramio Fernández (España), Nikolaus Raub (Alemania), Jaime Ross Bravo (Chile) y Ramón Valdés Costa (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 Modelo de Código Tributario del CIAT se contó con la colaboración del Jefe de la Misión Española en el centro, Rafael Salinas.

Una década después, la necesaria adecuación de las normas en el tiempo, la evolución tecnológica, la internacionalización de las relaciones económicas, así como el deseo de adoptar nuevas regulaciones en materia de revisión de los actos de naturaleza tributaria, entre otras razones, aconsejaron actualizar el Modelo de Código Tributario del CIAT.

Para ello se constituyó un nuevo grupo de trabajo, esta vez auspiciado por España e integrado por Roberto Sericano (Argentina), Maria das Graças Patrocinio Oliveira (Brasil), Bernardo Lara (Chile), Carmen Teresa de Rodríguez (Colombia), Javier Paramio Fernández y Juan Francisco Redondo Sánchez (España) y Pablo Ruíz Herrera y Jesús Rojas (México). Por la Secretaría Ejecutiva del CIAT participó Márcio Verdi, entonces Director de Estudios del CIAT. Los trabajos estuvieron caracterizados por una permanente búsqueda de consenso, y contaron con la muy valiosa colaboración y aportes de los Profesores Victor Uckmar (Italia) y Eugenio Simón Acosta (España), lo cual permitió también incorporar una perspectiva académica que enriqueció el resultado de los trabajos.

En el marco de estos trabajos se realizó una profunda revisión de la estructura y sistemática del Modelo anterior con el objetivo de hacerlo más didáctico.

Las tareas del grupo culminaron en 2006 con la publicación de la nueva versión Modelo de Código Tributario del CIAT, la misma que fue presentada en el marco de la Conferencia Técnica realizada en Madrid, España.

El tiempo nuevamente transcurrió y el contexto en el que se desarrolla el derecho tributario veinte años después de la primera publicación del Modelo presenta también nuevos retos que deben ser considerados en cualquier intento de codificación en la actualidad, junto con otros tópicos que por diversos motivos no pudieron ser abordados en versiones anteriores.

Entre ellos destaca la parafiscalidad. Esto es, el conjunto de prestaciones pecuniarias coactivas que se gestionan fuera de la órbita de la Administración Financiera del Estado, que no se integran en los

Presupuestos Generales del Estado o que se afectan a un gasto determinado. Gozan de muchas características similares a los tributos, pero no constituyen propiamente un tributo bajo la clásica definición, por lo que ha sido un problema permanente la aplicación a los mismos de las normas tributarias, en particular los principios y normas generales.

Adicionalmente está el surgimiento de nuevas propuestas para la solución de controversias tributarias, como lo son la transacción, la conciliación o la figura del arbitraje que en el derecho tributario internacional ya ha venido siendo incorporada.

Igualmente, se puede citar la profundización de la internacionalización de las operaciones económicas de los contribuyentes que ha dado paso a un verdadero contribuyente global, demandando un mayor trabajo coordinado y convergente de las Administraciones Tributarias a nivel internacional.

No está demás señalar que múltiples instituciones tributarias, cuyo delineamiento en anteriores versiones del Modelo había quedado solo esbozado, requerían mejorarse, clarificarse o precisarse. Ahí está la figura de los responsables y retenedores, el procedimiento de determinación de oficio, el régimen sancionador o los

procedimientos de revisión de los actos de naturaleza tributaria, entre otros,

En ese sentido, la Secretaría Ejecutiva del CIAT promovió una nueva actualización del Modelo. Por decisión del Consejo Ejecutivo se constituyó un grupo de trabajo, auspiciado por GIZ y BID, que estuvo integrado por los señores Eduardo Gabriel de Góes Vieira Ferreira Fogaça (RFB de Brasil), Sully Fonseca (DGI de Uruguay), Juan Antonio López Vega (SAT de México), Miguel Pecho (CIAT), Nora Quintana Flores (SUNAT de Perú), Juan F. Redondo Sánchez (AEAT de España) y Fernando Velayos (BID). También se contó con la contribución de Luis Cremades (Jefe de la Misión Española ante el CIAT).

El proyecto de actualización del Modelo de Código Tributario del CIAT fue revisado por los Profesores Leonardo Costa (Uruguay), Carlos María Folco (Argentina) y Heleno Taveira Torres (Brasil). La versión final de la actualización del Modelo que aquí se presenta cuenta con varios perfeccionamientos sugeridos por ellos.

La nueva versión del Modelo fue publicada en 2015 y presentada a los países miembros del CIAT y a toda la comunidad fiscal internacional con ocasión de la Asamblea General de Lima, Perú.

ESTRUCTURA Y CONTENIDO

La estructura del nuevo Modelo es similar a la publicada en 2006. Está integrada por cinco grandes títulos: el Título I que está dedicado a las disposiciones preliminares, el Título II que regula el tributo y las relaciones tributarias sustantivas, el Título III que establece las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos y de los convenios de asistencia administrativa mutua en materia fiscal, el Título IV que trata de las infracciones y sanciones tributarias y, finalmente, el nuevo Título V que incorpora las normas relativas a los procedimientos de revisión de los actos de la Administración Tributaria.

En materia de estructura el aspecto sin duda más novedoso es la ampliación de los comentarios a cada artículo, donde no solo se han incluido muchos más ejemplos y amplias explicaciones, sino que también se han propuesto, en algunas ocasiones, redacciones alternativas a la del artículo comentado.

El Título I contiene reglas relativas a su ámbito de aplicación, a los principios generales tributarios y a las normas tributarias. Se ha perfeccionado la definición del concepto de tasa y contribución especial y se ha recogido la regla de la aplicación inmediata de las normas procesales y formales, con prescindencia de la fecha de acaecimiento del hecho generador. Igualmente se ha incorporado dentro del ámbito de aplicación del nuevo Modelo a los tributos parafiscales, no sólo planteando una definición para ellos sino también sometiéndolos a los principios constitucionales tributarios y dotándoles de un régimen jurídico supletorio completo.

El Título II regula los aspectos sustantivos y formales comunes a todos los tributos, cuyo eje central está constituido por la obligación tributaria principal que tiene por objeto una prestación de contenido económico, el pago.

Se ha incorporado una visión más actual de las obligaciones tributarias formales y materiales. Se ha dotado de mayor claridad al concepto de no sujeción. Se ha perfeccionado la relación de los obligados tributarios, eliminando los artículos correspondientes al sujeto pasivo y al sustituto e incluyendo a la relación integrada por el contribuyente y los obligados que facilitan o aseguran el pago de la obligación principal, a aquellos sujetos que deben cumplir con las obligaciones formales y a los que gozan de beneficios tributarios. Se ha mejorado el concepto de contribuyente solidario y el del régimen jurídico de la responsabilidad tributaria, de acuerdo a lo establecido por la mayoría de las legislaciones tributarias. Se ha estandarizado el orden de imputación de los pagos por parte de la Administración Tributaria evitando discrecionalidad de su parte; y se ha agregado a las formas ya reconocidas de compensación (a instancia del obligado tributario y de oficio), la compensación automática para los casos expresamente establecidos por ley haciendo más expeditiva la utilización de los saldos tributarios contra los débitos. Se han incorporado importantes cambios al instituto de la prescripción.

Para fortalecer la garantía patrimonial del acreedor tributario, se ha incorporado una norma de extensión de responsabilidad

solidaria entre los integrantes de un grupo económico y otra para los agentes de retención y percepción. Igualmente, se ha establecido que el uso abusivo o fraudulento de la personalidad jurídica de las sociedades como medio de elusión o evasión fiscal, da lugar a la responsabilidad subsidiaria de la sociedad. Se ha cubierto un vacío normativo, incluyendo un capítulo sobre la capacidad de obrar tributaria, incluyendo regulación sobre capacidad tributaria y representación (voluntaria, de personas físicas y de entes sin personería jurídica, de residentes en el extranjero). Se ha admitido el aplazamiento o fraccionamiento de deudas provenientes de tributos retenidos o percibidos, con carácter excepcional y sujeto a condiciones especiales, atendiendo la existencia de dificultades económicas del agente de retención o de percepción que imposibiliten el pago de los tributos retenidos o percibidos.

El Título III contiene la regulación de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos y de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

Se ha precisado el ámbito de aplicación del Modelo y normas supletorias señalando que son de aplicación respecto de actuaciones y procedimientos de tributos del país en cuestión y de actuaciones y procedimientos orientados al desarrollo de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal prevista en Convenios de Derecho Internacional Tributario. Además, se reconoce principio de especialidad del procedimiento tributario, admitiéndose, en forma subsidiaria, procedimientos más generales: procedimientos administrativos o jurisdiccionales que más se avengan a la naturaleza y fines de la materia.

Se han precisado diversos aspectos de las notificaciones como su cómputo,

las personas autorizadas a recibirlas, los datos de acuse de recibo, entre otros. Se han distinguido los conceptos y clases de determinación o liquidación de oficio (definitivo y previo) para otorgar claridad a los alcances de las determinaciones de la Administración Tributaria generando seguridad jurídica. Se ha adoptado un modelo de procedimiento determinativo más garantista que da audiencia previa al obligado tributario antes del acto de liquidación. Conscientes de la automatización de los procedimientos de notificación, se ha reconocido el uso del buzón electrónico que permite la recepción o salida de solicitudes, escritos y comunicaciones relativas a procedimientos y trámites ante la Administración Tributaria.

Se ha hecho un desarrollo amplio sobre el instituto de la consulta tributaria, regulándose su alcance (consultas sobre situaciones presentes o pasadas, referentes a obligaciones tributarias ya nacidas, determinadas y pagadas), su carácter vinculante para la Administración Tributaria (la respuesta alcanza el caso concreto consultado no solo del consultante sino de otros obligados tributarios; no afecta hechos generadores que ocurran con posterioridad a un cambio de criterio de la Administración Tributaria) y los supuestos para declararla improcedente.

Se ha perfeccionado la regulación en relación a la asistencia administrativa mutua en materia fiscal, en particular el intercambio de información y las fiscalizaciones simultáneas. Se han ampliado los supuestos de lo que no constituye reserva de información tributaria, cuando es solicitada por o se refiera a la Autoridad Electoral, la Contraloría o Tribunal de Cuentas, las Administraciones Tributarias de otros países y los créditos fiscales firmes no pagados o garantizados o fraccionados.

Se han mejorado las regulaciones sobre los procedimientos de fiscalización, enmarcándolo bajo normas que determinan atribuciones, facultades, derechos y deberes del auditor y del auditado. Con esto, se promueve el carácter reglado del procedimiento a través de la formulación de actos, la adopción de plazos y la elaboración de un acta final de la fiscalización que cautela las garantías del contribuyente. Igualmente, se ha incorporado un desarrollo de procedimientos de control tributario en sede de gestión, lo que obedece a la tendencia y evolución hacia controles más extensivos basados en el uso de las modernas tecnologías informáticas.

En cuanto a las obligaciones de colaboración y de información, se han establecido los deberes de los particulares y organismos oficiales en materia de suministro de toda clase de información con trascendencia tributaria. Se ha excluido toda forma de oposición amparados en secretos bancario, bursátil, de seguros, de pensiones o en normas estatutarias o reglamentos internos de los entes obligados a informar. Se han establecido las obligaciones de colaborar con las gestiones de recaudación y fiscalización de la Administración Tributaria. 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.

Sobre los procedimientos de devolución de pagos indebidos y debidos, se ha establecido un procedimiento ágil, sujeto a plazos, respetuoso del derecho del contribuyente a las devoluciones y que reconoce el derecho de la Administración Tributaria de decidir, discrecionalmente, la realización de una verificación,

una comprobación abreviada o una fiscalización, con base en las cuales determine la existencia de una suma a devolver.

Se ha establecido el acuerdo conclusivo como mecanismo alternativo a la solución de conflictos. Se ha establecido que por acuerdo entre acreedor y deudor puedan definirse la concreción de hechos y bases imponibles, sin dejar de reconocer la indisponibilidad del crédito tributario. Se reconoce la posible intervención como mediador de algún órgano institucional público, por ejemplo el Defensor del Obligado Tributario. Se ha establecido la obligación de otorgar garantía de la deuda de forma previa a la suscripción del acuerdo. Se ha dispuesto la obligación de publicar los acuerdos con finalidades de transparencia.

El Título IV ofrece muchas novedades. En este Título se abordan las normas relativas a las infracciones y sanciones tributarias: las normas generales sobre responsabilidad, sanciones, y la tipificación de ilícitos tributarios que comprenden las infracciones y sanciones tributarias.

Se han establecido disposiciones para evitar la doble persecución penal y administrativa y el concurso aparente de infracciones. En general lo que se ha buscado es evitar la proliferación de sanciones respetando el principio de non bis in idem. Se ha dado un alcance mayor al principio pro libertatis, extendiéndolo del ámbito penal al ámbito tributario, estableciendo que también tendrán efecto retroactivo las normas tributarias que fijen términos de prescripción de la infracción o de la sanción más breves. Se han atendido casos excepcionales que justifican el incumplimiento tributario frente a la rigidez de la responsabilidad objetiva, para lo cual se han establecido diversos supuestos.

Se han calificado con mayor detalle los tipos de sanciones (principales y accesorias). Atendiendo al principio de proporcionalidad de las sanciones, se ha fijado un procedimiento y criterios para la aplicación de la graduación de sanciones, reglado con parámetros objetivos. Se establecen de forma taxativa los criterios que incrementan la sanción, excluyéndose las circunstancias que eliminan o mitigan la sanción previstas como causas eximentes de responsabilidad o como circunstancias para la reducción de sanciones. Se ha mejorado el concepto de infracción tributaria, al enfatizar que esta comprende tanto el incumplimiento de obligaciones sustanciales como formales, sin que exista una prevalencia de una respecto de otra. Se han calificado las infracciones en leves, graves, o muy graves en función de constatarse la concurrencia de determinadas circunstancias en la conducta del sujeto infractor, como son el ocultamiento de datos o la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad. Se ha distinguido a los sujetos en función del grado de participación en la infracción en infractores y causantes o colaboradores.

Se hace una aplicación más justa de las sanciones por infracciones tributarias, excluyendo la responsabilidad objetiva en materia de ilícitos tributarios, requiriendo algún grado de voluntad del agente. Se requiere dolo o culpa para responder por infracciones tributarias. Igualmente, se han introducido supuestos objetivos de responsabilidad solidaria de los sujetos intervinientes en la comisión de infracciones, lo que facilita la labor de recaudación de la Administración Tributaria, aportando un balance a la responsabilidad subjetiva en materia penal. Finalmente, se ha redefinido la reducción de sanciones para fomentar el cumplimiento espontáneo o forzoso dentro de determinados plazos. Se prevé que las sanciones sean reducidas

en los porcentajes decrecientes que se establezcan, si se subsanan en tres diferentes momentos: i) sin intervención de la Administración Tributaria y de forma espontánea, ii) Después de iniciada la actuación fiscalizadora y dentro de un plazo razonable luego de haberse iniciado ésta; y iii) Después de transcurrido el plazo de inicio de la actuación fiscalizadora y dentro del plazo para plantear recursos de revisión, sin interponer tales recursos.

Una de las principales novedades del Modelo de Código Tributario del CIAT publicado en 2006 fue la creación del Título V con el fin de acometer una regulación completa de los procedimientos de revisión de los actos tributarios. En este nuevo Modelo se reforzó esta especial atención a lo que en muchas ocasiones constituye una fase de cierre del proceso tributario, y que tiene por objeto preservar adecuadamente las garantías de los contribuyentes frente a las actuaciones de la Administración Tributaria.

Se revisó la regulación para incluir una lista cerrada de vicios muy graves o graves que afectan la validez del acto y, por ende, dan lugar a la nulidad el caso de actos que contravengan la Constitución, que hubieren sido dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido y siempre que causen indefensión o que hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes. Se ha establecido también una excepción a la regla de la irrevocabilidad de los actos en sede administrativa, permitiéndose que la propia Administración Tributaria declare la nulidad, ya sea de oficio o a instancia del interesado.

Se ha establecido que los actos administrativos de naturaleza tributaria podrán revisarse a través de los recursos administrativos o promoverse directamente

recurso contencioso administrativo ante los Tribunales Judiciales. Se ha optado por esta posición (subsistencia de la vía administrativa a elección del administrado) en el entendido que los recursos administrativos son una garantía para la persona y no un privilegio del Estado para demorar el acceso a la instancia judicial.

Se ha regulado el plazo de ofrecimiento y actuación de las pruebas y el contenido de las resoluciones, buscando asegurar que el procedimiento de revisión se desarrolle a través de etapas preclusiva, que se atienda el principio de verdad material y que se cautele la validez de los actos administrativos a través de la debida motivación de las resoluciones. Asimismo, se ha tutelado el derecho del

recurrente a obtener una decisión en plazo, suspendiendo la aplicación de intereses moratorios hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento. Con ello se evita que la demora injustificada genere un perjuicio económico en el recurrente mayor que aquel que hubiera sufrido si no hubiese interpuesto los recursos. Finalmente, para reducir la litigiosidad en la vía judicial, se ha establecido que no cabe recurso alguno contra la resolución del Tribunal Administrativo en la vía administrativa, salvo la solicitud de corrección de errores materiales o numéricos, ampliación de fallo sobre puntos omitidos o aclaración de fallo de algún concepto dudoso de la resolución.

**MODELO DE CÓDIGO
TRIBUTARIO DEL CIAT**

ÍNDICE

TÍTULO I	
DISPOSICIONES PRELIMINARES	35
Capítulo I. Ámbito de aplicación	35
Artículo 1. Ámbito de aplicación.	
Artículo 2. Concepto y clasificación de los tributos.	
Artículo 3. Impuesto.	
Artículo 4. Tasa.	
Artículo 5. Contribución especial.	
Capítulo II. Principios generales tributarios	38
Artículo 6. Ordenación y aplicación de los tributos.	
Artículo 7. Principio de legalidad.	
Artículo 8. Vigencia de la norma tributaria en el tiempo.	
Artículo 9. Interpretación de las normas tributarias.	
Artículo 10. Calificación de hechos y simulación.	
Artículo 11. Cláusula antielusiva general.	
Artículo 12. Validez de los actos.	
Artículo 13. Cómputo de los plazos.	
Artículo 14. Presunción de legalidad.	
Capítulo III. Normas tributarias	45
Artículo 15. Fuentes del derecho tributario.	
Artículo 16. Derecho supletorio.	
Artículo 17. Aprobación de normas generales.	
Artículo 18. Aprobación de criterios interpretativos y efectos de su publicación.	
TÍTULO II	
EL TRIBUTO Y LAS RELACIONES TRIBUTARIAS SUSTANTIVAS	49
Capítulo I. Disposiciones generales	49
Artículo 19. Concepto de relación jurídico tributaria.	
Artículo 20. Obligaciones tributarias.	
Artículo 21. Concepto de hecho generador, no sujeción y exención.	
Artículo 22. Periodo impositivo y devengo.	
Artículo 23. Convenios entre particulares.	
Capítulo II. Sujeto activo y obligados tributarios	51
Sección 1. Conceptos	51
Artículo 24. Sujeto activo.	

Artículo 25. Obligados tributarios.

Artículo 26. Contribuyente.

Artículo 27. Obligados a realizar pagos a cuenta o anticipados.

Artículo 28. Agente de retención y obligado a realizar ingresos a cuenta.

Artículo 29. Agente de Percepción.

Artículo 30. Obligado a repercutir.

Artículo 31. Sucesor mortis causa.

Artículo 32. Terceros responsables.

Artículo 33. Responsables solidarios.

Artículo 34. Responsabilidad solidaria de socios por los impuestos de la sociedad.

Artículo 35. Responsabilidad solidaria de los integrantes de un conjunto económico.

Artículo 36. Responsabilidad solidaria por dificultar el embargo.

Artículo 37. Responsabilidad solidaria del agente de retención o de percepción.

Artículo 38. Responsables subsidiarios.

Artículo 39. Responsabilidad subsidiaria de la sociedad por la deuda tributaria de los socios.

Sección 2. Régimen jurídico de las responsabilidades tributarias 61

Artículo 40. Alcance la responsabilidad tributaria.

Artículo 41. Establecimiento de la responsabilidad tributaria.

Artículo 42. Clases de responsabilidad tributaria.

Artículo 43. Solidaridad.

Artículo 44. Efecto de la solidaridad.

Capítulo III. Capacidad de obrar tributaria 63

Artículo 45. Capacidad tributaria.

Artículo 46. Representación voluntaria.

Artículo 47. Representación de personas físicas y de entes que carecen de personería jurídica.

Artículo 48. Representación de personas o entidades residentes en el extranjero.

Capítulo IV. Domicilio Tributario 65

Artículo 49. Domicilio de las personas físicas.

Artículo 50. Domicilio de las personas jurídicas.

Artículo 51. Personas domiciliadas en el extranjero.

Artículo 52. Declaración y cambio de domicilio.

Capítulo V. Determinación de la obligación tributaria 67

Artículo 53. Cuantificación y determinación de la obligación tributaria.

Artículo 54. Formas de la determinación.

Artículo 55. Determinación sobre base presunta.

Capítulo VI. La deuda tributaria 69

Sección 1. Disposiciones generales. 69

Artículo 56. Definición de deuda tributaria.

Artículo 57. Modos de extinción de la obligación tributaria.

Sección 2. El pago.	70
Artículo 58. Obligados al pago.	
Artículo 59. Medios de pago.	
Artículo 60. Plazo para el pago.	
Artículo 61. Intereses y recargos por pago fuera de plazo.	
Artículo 62. Imputación de pagos.	
Artículo 63. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.	
Sección 3. Compensación.	73
Artículo 64. Compensación.	
Sección 4. Condonación o remisión.	74
Artículo 65. Condonación o remisión.	
Sección 5. Prescripción.	74
Artículo 66. Plazo general de prescripción.	
Artículo 67. Extensión del plazo de prescripción.	
Artículo 68. Computo del plazo.	
Artículo 69. Interrupción de la prescripción.	
Artículo 70. Suspensión de la prescripción.	
Artículo 71. Alcance de la prescripción.	
Artículo 72. Declaración de la prescripción.	
Artículo 73. Pago de una obligación prescrita.	
Sección 6. Privilegio de la deuda tributaria.	78
Artículo 74. Orden de privilegio.	
Capítulo VII. Derechos de los obligados tributarios	79
Artículo 75. Derechos y garantías de los obligados tributarios.	
Artículo 76. Defensor del obligado tributario.	
TÍTULO III	
ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y DE LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL	83
Capítulo I. Disposiciones generales	83
Sección 1. Disposiciones preliminares.	83
Artículo 77. Ámbito de aplicación y normas supletorias.	
Artículo 78. Acceso a las actuaciones.	
Artículo 79. Medidas para mejor proveer.	
Sección 2. Notificaciones.	84
Artículo 80. Notificación.	
Artículo 81. Formas de notificación.	
Artículo 82. Lugar o dirección de notificación.	

Artículo 83. Personas que pueden recibir notificaciones en el lugar de notificación.

Artículo 84. Notificación personal y por correo postal.

Artículo 85. Notificación por comparecencia y constancia administrativa.

Artículo 86. Notificación por estrados físicos y electrónicos.

Artículo 87. Notificación por medios electrónicos y telemáticos.

Sección 3. Prueba, presunciones y fundamentación fáctica de actuaciones. 91

Artículo 88. Prueba.

Artículo 89. Presunciones.

Artículo 90. Fundamentación fáctica de las actuaciones.

Sección 4. Determinación de oficio de los tributos y requisitos del acto administrativo resolutivo. 92

Artículo 91. Concepto y clases de determinación o liquidación de oficio.

Artículo 92. Etapas del procedimiento de determinación.

Artículo 93. Liquidación provisional de tributos.

Artículo 94. Requisitos del acto administrativo resolutivo.

Artículo 95. Obligación de resolver.

Sección 5. Administración Tributaria electrónica. 99

Artículo 96. Utilización de tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas.

Artículo 97. Equivalencia de soportes documentales.

Artículo 98. Buzón electrónico.

Sección 6. Información y asistencia. 101

Artículo 99. Obligación de informar y asistir para facilitar el cumplimiento voluntario.

Artículo 100. Consultas tributarias.

Sección 7. Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. 106

Artículo 101. Formas de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

Artículo 102. Acuerdos Nacionales e Internacionales Interinstitucionales.

Artículo 103. Carácter reservado de la información.

Artículo 104. Intercambio de información por solicitud.

Artículo 105. Intercambio de información automático y espontáneo.

Artículo 106. Fiscalizaciones simultáneas.

Artículo 107. Presencia de funcionarios de otros Estados.

Artículo 108. Validez de informaciones proporcionadas por
Administraciones Tributarias extranjeras.

Artículo 109. Asistencia internacional en materia de notificaciones.

Artículo 110. Asistencia en materia de recaudación.

Sección 8. Colaboración en la aplicación de los tributos. 112

Artículo 111. Colaboración.

Artículo 112. Celebración de contratos con entidades colaboradoras.

Sección 9. Obligaciones de colaboración y de información. 113

Artículo 113. Disposición general.

Artículo 114. Deberes de información de terceros.

Artículo 115. Deberes relativos a la facilitación de la fiscalización y recaudación.

Artículo 116. Deberes de colaboración de los funcionarios del sector público y otras entidades.

Artículo 117. Obligación de guardar reserva de la información tributaria.

Sección 10. Denuncia pública. 121

Artículo 118. Denuncia pública.

Capítulo II. Procedimiento de gestión 122**Sección 1. Procedimiento de repetición y devolución. 122**

Artículo 119. Derecho de repetición y devolución.

Artículo 120. Procedimiento de devolución de pagos indebidos.

Artículo 121. Procedimiento de devolución de pagos debidos.

Artículo 122. Repetición de tributos retenidos o percibidos.

Sección 2. Procedimientos de liquidación a nivel de gestión. 127

Artículo 123. Deber de iniciativa.

Artículo 124. Corrección de declaraciones.

Artículo 125. Procedimiento de determinación con intervención de la Administración Tributaria.

Artículo 126. Procedimiento de comprobación formal o abreviada.

Sección 3. Inscripción y verificación de cumplimiento de deberes formales. 130

Artículo 127. Deberes y formalidades de inscripción, liquidación y para el suministro de información.

Artículo 128. Verificación de obligaciones formales.

Capítulo III. Procedimiento de fiscalización 132

Artículo 129. Atribuciones para fiscalizar.

Artículo 130. Desarrollo del procedimiento de fiscalización.

Artículo 131. Medidas cautelares en el procedimiento de fiscalización

Artículo 132. Lugar para el ejercicio de la fiscalización.

Artículo 133. Acuerdo conclusivo.

Capítulo IV. Procedimiento de cobro 139

Artículo 134. Facultad de cobranza.

Artículo 135. Iniciación del período para el cobro ejecutivo.

Artículo 136. Iniciación del procedimiento de cobro ejecutivo.

Artículo 137. Oposiciones al procedimiento de cobro ejecutivo.

Artículo 138. Naturaleza y no acumulación del procedimiento de cobro ejecutivo.

Artículo 139. Ejecución de garantías de la deuda.

Artículo 140. Tramitación del embargo.

Artículo 141. Bienes obrantes en entidades depositarias.

Artículo 142. Ampliación del embargo.

- Artículo 143. Órganos competentes para la ejecución y facultades.
- Artículo 144. Entorpecimiento de las actuaciones.
- Artículo 145. Documentación de las diligencias de embargo.
- Artículo 146. Tercerías.
- Artículo 147. Enajenación de los bienes embargados.
- Artículo 148. Paralización de la enajenación de bienes.
- Artículo 149. Inhibición para la adquisición de bienes embargados.
- Artículo 150. Facultad para declarar el archivo de las actuaciones por falta de interés fiscal o incobrabilidad.
- Artículo 151. Facultad de imponer medidas cautelares.

TÍTULO IV
LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

149

Capítulo I. Disposiciones generales
Sección 1. Disposiciones preliminares

149
149

- Artículo 152. Concepto de infracción tributaria y clasificación.
- Artículo 153. Principios y normas aplicables.
- Artículo 154. Tipicidad de las infracciones tributarias.
- Artículo 155. Principio de no concurrencia.
- Artículo 156. Irretroactividad de las normas sobre infracciones tributarias.
- Artículo 157. Extinción de sanciones.

Sección 2. Responsabilidad.

156

- Artículo 158. Sujetos infractores.
- Artículo 159. Causantes o colaboradores.
- Artículo 160. Participación de profesionales en la comisión de ilícitos tributarios.
- Artículo 161. Responsabilidad subjetiva.
- Artículo 162. Eximentes de responsabilidad.
- Artículo 163. Responsabilidad solidaria de sujetos intervinientes en la comisión de la infracción.
- Artículo 164. Responsabilidad en la sanción de clausura de sujetos no intervinientes en la comisión de la infracción.

Sección 3. Sanciones.

163

- Artículo 165. Tipos de sanciones.
- Artículo 166. Graduación de las sanciones: reglas de determinación.
- Artículo 167. Criterios de graduación.
- Artículo 168. Reducción de sanciones.
- Artículo 169. Intereses sobre sanciones.

Capítulo II. Disposiciones especiales
Sección 1. Infracciones materiales.

169
169

- Artículo 170. Infracciones materiales.
- Artículo 171. Infracciones materiales por omisión, inexactitud, u obtención o aplicación indebida de devoluciones o compensaciones.

Artículo 172. Calificación de las infracciones tributarias.

Artículo 173. Sanciones aplicables.

Sección 2. Infracciones formales.

173

Artículo 174. Tipos de infracciones formales.

Artículo 175. Infracciones formales relacionadas con la obligación de inscribirse.

Artículo 176. Infracciones formales relacionadas con la obligación de emitir
y portar o conservar comprobantes.

Artículo 177. Infracciones formales relacionadas con la obligación de llevar libros
y registros contables y tributarios.

Artículo 178. Infracciones formales relacionadas con la obligación de declarar.

Artículo 179. Infracciones formales relacionadas con la obligación de permitir el control.

Artículo 180. Infracciones formales relacionadas con la obligación
de informar y comparecer.

Sección 3. Procedimiento de determinación y aplicación de sanciones.

178

Artículo 181. Procedimiento sancionatorio.

Artículo 182. Procedimiento para la aplicación de sanciones
por infracciones administrativas tributarias.

TÍTULO V

LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS

179

Artículo 183. Disposición general.

Capítulo I. De los procedimientos especiales de revisión

179

Artículo 184. Nulidad de pleno derecho.

Artículo 185. Rectificación de errores.

Artículo 186. Revocación.

Artículo 187. Declaración de lesividad.

Capítulo II. Procedimientos a través de Recursos Administrativos

183

Sección 1. Disposiciones generales.

183

Artículo 188. Clases de recursos.

Artículo 189. Práctica de la Prueba.

Artículo 190. De las resoluciones.

Sección 2. Tribunales Administrativos.

186

Artículo 191. Organización.

Artículo 192. Competencia.

Sección 3. El recurso de reconsideración.

187

Artículo 193. Objeto y naturaleza del recurso.

Artículo 194. Iniciación.

Artículo 195. Suspensión de la ejecución.

Artículo 196. Resolución.

Sección 4. Recurso ante los Tribunales Administrativos.	189
Artículo 197. Objeto del recurso.	
Artículo 198. Iniciación.	
Artículo 199. Suspensión de la ejecución.	
Artículo 200. Resolución.	
 Capítulo III. Recursos ante Tribunales Judiciales.	 191
Artículo 201. Recurso contencioso administrativo.	

TÍTULO I

DISPOSICIONES PRELIMINARES

Capítulo I

Ámbito de aplicación

Artículo 1. Ámbito 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.

COMENTARIO:

1. Se define el ámbito de aplicación material del Modelo, considerándose que el mismo regirá para toda clase de tributos, término éste que se define en el artículo 2, incluidos los tributos aduaneros, salvo disposición expresa prevista en ley general específica sobre la materia o en tratados o acuerdos supranacionales. En cuanto a los niveles de gobierno a los que serían aplicables las normas del Modelo, 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 tributaria.
2. Es preciso indicar que las disposiciones de este Modelo son de aplicación complementaria y en lo que no se oponga a lo establecido en los Convenios de Derecho Internacional Tributario que prevean la asistencia administrativa mutua entre Administraciones Tributarias, para la realización de actuaciones, tales como las de notificación, fiscalización o cobranza coactiva.

Artículo 2. Concepto y clasificación de los tributos.

1. Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su

potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que ésta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer necesidades públicas.

Constituyen tributos para fiscales aquellos establecidos de manera obligatoria por una Ley, cuando no respondan totalmente a ninguna de las categorías del numeral 2. Estos tributos se regirán supletoriamente por las disposiciones de este Código.

2. Los tributos se clasifican en:
 - a) Impuestos.
 - b) Tasas.
 - c) Contribuciones especiales.

COMENTARIO:

1. La definición de tributos adoptada se encuadra en la consagrada tradicionalmente por la doctrina y por diversos Códigos Tributarios de Iberoamérica. Recoge los elementos que caracterizan los tributos: prestación pecuniaria, obligatoria, "ex lege"; explicitándose, asimismo, su finalidad, cual es la de satisfacer necesidades públicas.
2. En cuanto a la característica "pecuniaria" del tributo, ésta busca destacar en la definición propuesta su calidad dineraria al constituir los tributos la fuente principal de financiamiento de la actividad estatal, siendo, en tal orden de ideas, la finalidad de hacer posible el gasto público la principal función del tributo, lo que permite diferenciarlos de la sanción por acto ilícito.
3. Sin embargo el propósito fiscal de los tributos no enerva su utilización con fines

extra fiscales o de política económica, en los cuales el objetivo recaudatorio no es el más relevante sino mas bien el incentivar o desincentivar una determinada conducta, haciendo más o menos gravosa una determinada actividad de los particulares; tal es el caso de los tributos ambientales, en los cuales el propósito es la protección del medio ambiente a través de promover que los sujetos empleen vías alternativas menos dañinas al entorno.

4. De otro lado, si bien la definición de tributo propuesta no lo señala de manera expresa, excluye la sanción de acto ilícito (multa), ello en tanto se alude a que el tributo surge como consecuencia de la realización del "hecho imponible", concepto, éste último, distinto al de infracción que puede originar la sanción.
5. Se hace mención a los tributos parafiscales, como aquellos que constituyendo prestaciones exigidas coercitivamente, no reúnen la totalidad de los rasgos que definen las diversas especies tributarias, sea por su destinación específica a la realización de finalidades de interés público, o por tratarse de recursos que no ingresan al presupuesto general del Estado, o porque se establecen en beneficio de un determinado grupo de personas, o, en general, porque se apartan del régimen general de los tributos.
6. La opción de incorporar a los tributos parafiscales al Modelo, obedece a la necesidad someterlos expresamente a los principios constitucionales tributarios (legalidad, igualdad, capacidad contributiva, etc.) y de dotar de un régimen jurídico supletorio completo a figuras cuya regulación propia es frecuentemente escasa o incompleta.
7. Cabe indicar que aun cuando para diversos Códigos Tributarios de Iberoamérica y algunos

pronunciamientos jurisprudenciales las exacciones parafiscales son parte de la especie tributaria "Contribuciones especiales", siguiendo la opinión de un sector de la doctrina el Modelo opta por considerar que se trata del genero tributo, dado que dependiendo de la forma en que se estructure el hecho imponible pueden asimilarse a cualquiera de las tres especies tributarias.

8. Se regula también la clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, que corresponde a la predominante en el derecho positivo y en la doctrina, correspondiendo indicarse que las legislaciones de algunos países, agregan a la precitada clasificación tripartita a las aportaciones a la seguridad social, las cuales poseen características particulares que impiden asimilarlas directamente a alguna de las tres especies antes enunciadas.

Artículo 3. Impuesto.

Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo.

COMENTARIO:

1. La definición de impuesto adoptada es coincidente con la del Modelo de Código Tributario OEA/BID y con la de gran parte de los Códigos Tributarios de Iberoamérica.
2. Se incorporan en su definición dos notas características del impuesto, por un lado la referencia a la capacidad económica como aquel índice fundamental en torno al cual deberá estructurarse el hecho imponible y que constituye el límite frente al deber de contribuir; y por otro, la alusión a su carácter de

tributo no vinculado, esto es, aquel cuya exigibilidad no está relacionada con la realización de alguna actividad estatal a favor de los contribuyentes, sino únicamente con la de proveer los ingresos fiscales que permitan atender los gastos públicos.

Artículo 4. Tasa.

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público o el aprovechamiento de un bien público, individualizado o que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al obligado tributario, cuando el servicio o el aprovechamiento no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado, y cuyo monto debe corresponder al costo o mantenimiento del servicio.

COMENTARIO:

1. La definición de tasa adoptada se inspira en la del Modelo de Código Tributario OEA/BID y en la de otros Códigos Tributarios de Iberoamérica, poniendo de manifiesto la característica distintiva de las tasas, esto es su naturaleza vinculada: servicio estatal o aprovechamiento de un bien público (actuación estatal) individualizada o referida a un obligado tributario.
2. Con el fin de enfatizar que el pago de la tasa se da por la sola existencia de una relación entre la actividad estatal desplegada y el obligado, se incluye en el texto propuesto la mención a que el servicio estatal o el aprovechamiento del bien público se "refiera, afecte o beneficie" directamente al obligado tributario, de manera de cubrir los diversos supuestos en que pueda darse dicha vinculación; indicándose también, como elemento diferenciador de los precios públicos, que debe tratarse de servicios o aprovechamientos en los que no medie la voluntad del sujeto solicitante de éstos.
3. Se incluye además en el texto propuesto, que el hecho generador de la tasa (existencia de la relación entre la actividad estatal desplegada y el obligado tributario) puede obedecer a un servicio efectivo o potencial, entendido este último como aquel servicio de recepción obligatoria en el que no cabe, como medio de sustraerse del pago de la tasa, argumentar que no se quiere consumir el servicio (ejemplo: hago uso de un servicio privado de recolección de residuos sólidos y alego no recibir el servicio público como eximente del pago de la tasa); debe advertirse que la característica de tratarse de servicios de recepción obligatoria (en los que no medie la voluntad del sujeto solicitante de éstos), constituye el elemento diferenciador de los precios públicos.
4. Con el propósito de distinguirlo de los precios públicos, los montos exigibles en concepto de tasa no podrán superar, respectivamente, las siguientes magnitudes: el costo del servicio a cada usuario, el costo de mantenimiento del bien público, prorrateado este último por el número medio habitual o esperado de usuarios del mismo, y, en su caso, el costo del daño. En definitiva, todo establecimiento de una tasa debería acompañarse de una memoria económico-financiera que sustente su precio o monto.
5. Finalmente aun cuando desde el punto de vista financiero podría existir una similitud entre las tasas y los precios públicos, en tanto ambos cubren un gasto estatal, desde el punto de vista jurídico constituyen conceptos diferentes. Así si el pago por la actuación estatal deriva del poder del Estado como

tal y no como agente económico del mercado, se estará frente a un servicio público cuya prestación pecuniaria de cargo del obligado directo constituirá una tasa y no un precio. Este último se producirá cuando el servicio a cargo de un ente público tiene su origen en una relación de cambio.

6. Similar situación ocurre cuando lo que origina el pago de la prestación es el aprovechamiento de un bien público, entendido como de uso y dominio público, en cuyo caso ésta constituirá una tasa y no un precio. Por el contrario se estará frente a un precio si se tratara de bienes de uso privado.

Artículo 5. Contribución especial.

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas, o ampliación de servicios públicos. Su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

COMENTARIO:

1. La definición adoptada se ajusta al concepto más generalmente aceptado de Contribución especial basado en los beneficios, o más propiamente en la afectación, derivados de la realización de obras o del establecimiento o ampliación de servicios efectuados por el Estado a favor de un grupo determinado de personas, quienes son los que reciben los efectos con la obra realizada o con la actividad desplegada. Debe tenerse en cuenta que a diferencia de la tasa, la misma que se cobra por la prestación de un servicio, con la contribución lo que se financia es el establecimiento o la ampliación del servicio (la infraestructura para prestarlo).

2. En cuanto a la cuantificación de la contribución, se señala que el producto de lo recaudado debe tener como destino la financiación de las obras o actividades, dejando claro que para el Modelo el parámetro para la cuantificación de la contribución es el costo de las obras o las actividades que le dan origen, siendo que para la distribución de dicho costo entre los afectados con la realización de las obras o la prestación o ampliación de los servicios, tanto la base gravable como la alícuota deberán considerar criterios racionales que permitan distribuir el costo.
3. Finalmente, debe tenerse en cuenta que la contribución no debe financiar el costo total de la obra, sino la parte de la obra atribuible a los beneficios especiales, pues la obra también beneficia de manera difusa al conjunto de la comunidad.

Capítulo II

Principios generales tributarios

Artículo 6. Ordenación y aplicación de los tributos.

1. La ordenación y aplicación de los tributos se realizará atendiendo a los principios constitucionales vigentes.
2. Corresponde a los órganos administrativos o entidades de derecho público integrados en la Administración Tributaria el ejercicio de las facultades y el desarrollo de las funciones que se regulan en los Títulos III, IV y V de este Código.

COMENTARIO:

1. Se señalan los principios constitucionales que informan la ordenación y aplicación de los tributos. En el primer caso, los tributos se estructuran en

base a los principios de capacidad contributiva, justicia, igualdad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. Por su parte, para la aplicación de los tributos se tendrán en cuenta los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costos indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales.

2. Asimismo, se deja establecido que corresponderá a los órganos de la Administración Tributaria de cada país, la aplicación de las facultades y funciones de gestión, fiscalización, recaudación y revisión previstas en el Modelo.

Artículo 7. Principio de legalidad.

Sólo la ley puede:

- a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la obligación tributaria; indicar el obligado tributario; fijar la base de cálculo y alícuota y establecer el devengo.

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

- b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios tributarios.
- c) Establecer y modificar recargos y la obligación de abonar intereses.
- d) Establecer los procedimientos de revisión de los actos administrativos de carácter tributario.
- e) Establecer la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas a la obligación tributaria principal, a la realización de pagos a cuenta o anticipados y a la de retener o percibir.

- f) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones.
- g) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios.
- h) Regular los modos de extinción de la obligación tributaria por medios distintos del pago.
- i) Establecer y modificar los plazos de prescripción.

COMENTARIO:

1. Se consagra el Principio de Legalidad previendo la reserva para la ley de las materias consignadas.
2. Teniendo en cuenta que las normas constitucionales de algunos países conceden poder tributario tanto al Poder Ejecutivo como a otros entes públicos (tal es el caso de algunos países en los que el Poder Ejecutivo, previa delegación de facultades del Poder Legislativo, puede dictar normas con rango de ley, o el caso de los municipios o ayuntamientos que tienen facultad legislativa para dictar, sin ninguna delegación o autorización previa, normas con rango de ley), se entenderá cumplido el principio de legalidad en tanto los elementos esenciales del tributo estén expresamente definidos y predeterminados en una norma con rango legal.
3. Asimismo, con base en un cierto grado de flexibilización al Principio de Legalidad, se observa que algunas legislaciones disponen que tratándose de la designación de los agentes de retención o percepción de los tributos, continúe siendo privativo de la ley formal establecer las condiciones para la designación de tales agentes pero, dentro de tales límites o condiciones, pueda ser el Poder Ejecutivo o incluso la Administración Tributaria, a través de normas generales, quien designe a

dichos obligados tributarios. No obstante, dado que la designación de los agentes de percepción o retención, supone el señalamiento de reales obligados tributarios, se opta por establecer que corresponde a la ley el señalamiento de los agentes de retención o percepción del tributo.

4. El segundo párrafo del literal a), 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.
5. De otro lado el Modelo dispone la reserva de ley para establecer la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones, estimándose que dicha reserva de ley será relativa y solo debe alcanzar a las declaraciones de la obligación tributaria principal, la de realización de pagos a cuenta o anticipados y la de retener o percibir dejando a salvo la obligación de presentar declaraciones informativas, cuya legalidad queda cubierta por la obligación general de informar recogida más adelante en este Modelo y que por tanto podrán ser establecidas por normas de inferior jerarquía a fin de facilitar la obtención de información por parte de la Administración Tributaria.

Artículo 8. Vigencia de la norma tributaria en el tiempo.

1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas. Si no la establecieran, se aplicarán al día siguiente de su publicación oficial.
2. Las normas reguladoras de tributos periódicos se aplicarán a los periodos que se inicien a partir de su entrada en

vigor, salvo que en ellas se establezca otra cosa.

3. Las normas tributarias que establezcan o aumenten tributos no serán exigibles antes de días desde la fecha de publicación de la ley que los estableció o aumentó.
4. Las disposiciones tributarias formales y procesales se aplicarán, en todos los casos, a los procedimientos en trámite y a los que se inicien durante su vigencia, con prescindencia de la fecha de acaecimiento del hecho generador. La presente disposición se aplicará en defecto de norma expresa sobre el particular.
5. Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo. Por excepción, las normas por las que se regulan infracciones, sanciones y recargos tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado salvo cuando se trate de actos firmes.
6. La derogación de una norma tributaria no impide su aplicación a los hechos producidos durante su vigencia.

COMENTARIO:

1. Se establece la norma general de entrada en vigencia de las normas tributarias, tengan ellas el carácter de ley formal o material. La aplicación temporal de la norma está en función de la existencia o no de periodo impositivo en el tributo de que se trate.
2. Se incorpora, asimismo, la regla según la cual no podrán exigirse tributos antes de que haya transcurrido un determinado número de días desde la fecha de publicación de la ley que los estableció o incremento, habiéndose dejado a opción de cada legislación la determinación del plazo de vacatio legis. El propósito de la referida regla es reforzar el principio de seguridad jurídica,

dotando a los obligados tributarios de una mayor garantía en el conocimiento oportuno de aquellos cambios tributarios que tienen un impacto en sus obligaciones tributarias, como son los que establecen o incrementan tributos, de modo que no se vean sorprendidos con una exigencia tributaria inesperada.

3. Se establece, como regla general, el carácter irretroactivo de las normas tributarias, como materialización de la seguridad jurídica que debe imperar en el ordenamiento tributario, salvo el caso de normas que establezcan infracciones, sanciones o recargos cuya aplicación resulte más favorable que la establecida en la disposición que se modifica, supuesto en el cual tendrá aplicación retroactiva. Sobre este punto, aun cuando se reconoce que existen países cuyas disposiciones constitucionales establecen la regla de la irretroactividad de las leyes, se ha estimado conveniente admitir tal posibilidad en el caso que se trate de una retroactividad benigna en materia de infracciones y sanciones administrativas, siguiendo, de esa forma, el principio de la retroactividad de la norma penal más favorable.
4. Asimismo se recoge la regla de la aplicación inmediata de las normas procesales y formales, la misma que se basa en las premisas según las cuales toda norma debe regir a partir de su vigencia y que dicha vigencia debe mantenerse hasta que la norma sea derogada o modificada. Si bien, las legislaciones de algunos países aplican la regla de la ultractividad de las normas procesales, permitiendo que éstas, incluso después de haber sido formalmente derogadas, se apliquen al procedimiento tributario iniciado para que concluya al amparo de dicha disposición, el Modelo opta por la aplicación inmediata en razón de que el proceso, al ser una progresión

de actos procesales concatenados, no se erige en sí mismo como una situación consolidada sino como una secuencia jurídica que admite la aplicación de las nuevas disposiciones instrumentales tan pronto como éstas entran en vigencia, sin perjuicio de que aquellas actuaciones que ya se han cumplido de conformidad con la ley antigua sean respetadas y queden firmes. Sin embargo, a fin de dotar a los países de una alternativa a la opción asumida en el presente Modelo, se sugiere el siguiente texto:

"Los procedimientos tributarios iniciados antes de la entrada en vigencia de disposiciones tributarias formales y procesales, se regirán por la normativa anterior a éstas hasta su conclusión, salvo norma expresa en contrario."

Artículo 9. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho.
2. 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.
3. 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:

1. 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 obligado tributario en caso de duda.

2. Se introduce una regla de orden práctico, relativa al sentido que deberá otorgarse a los términos empleados en el ordenamiento tributario; ello en tanto es común que algunas normas tributarias, en particular aquellas que establecen una regulación muy extensa sobre alguna materia o disponen un régimen tributario, incorporen una disposición inicial en la que se establezcan las definiciones generales que ciertos términos o expresiones empleadas en la norma tendrán a lo largo de ésta, lo que facilita la labor del intérprete. Se precisa además que aquellos términos no definidos de manera expresa en el ámbito tributario, tendrán el sentido jurídico extratributario, el técnico o el usual de las palabras empleadas.
3. Al mismo tiempo, se rechaza, conforme al Principio de Legalidad asumido en el artículo precedente al 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.

Artículo 10. Calificación de hechos y simulación.

1. Los hechos con relevancia tributaria se calificarán con los mismos criterios, formales o materiales, utilizados por la ley al definirlos o delimitarlos.
2. En caso de actos o negocios simulados, el tributo se aplicará atendiendo a los actos o negocios realmente realizados.

COMENTARIO:

1. Se incluye una regla sobre la calificación del presupuesto de hecho que configure el tributo atendiendo a la naturaleza jurídica del acto, hecho o negocio realizado teniendo, para ello, en cuenta los criterios señalados por la ley al definirlos.

2. Asimismo se incluye una cláusula sobre los negocios simulados al objeto de facilitar la exigencia del tributo de acuerdo con el verdadero negocio realizado.

Artículo 11. Cláusula antielusiva general.

1. Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos usuales o propios para la obtención del resultado que se haya alcanzado.
2. Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes, a excepción del ahorro tributario.

COMENTARIO:

1. Se recoge la cláusula antielusiva general, la misma que busca evitar que se utilicen actos o negocios con una finalidad distinta de la prevista en la ley, o sin otra justificación que la de conseguir rebajar la tributación de quien los realiza, inclusive para la obtención de créditos fiscales indebidos o, en general, de algún beneficio tributario.
2. Frente a un sinnúmero de situaciones que involucran acciones tendientes a burlar la aplicación de normas tributarias mediante la adopción de caracterizaciones o configuraciones de figuras legales artificiales, inadecuadas o forzadas, los diversos ordenamientos jurídicos en el mundo tienden a reaccionar incorporando a sus legislaciones cláusulas antielusivas como la propuesta, que supone una herramienta que permite a las Administraciones Tributarias combatir las

conductas elusivas y en fraude a la ley tributaria.

3. Existen diversas formas y técnicas de combatir la elusión tributaria (la armonización de la normativa interna, el establecimiento de cláusulas específicas anti elusión fiscal, la adopción de reglas convencionales dirigidas a modalidades específicas de planificación fiscal agresiva). Una de ellas, es la adopción de una regla general antielusiva incorporada en un código tributario u otro ordenamiento general, de forma de cubrir con ella el mayor número de prácticas que tengan como único objetivo la reducción o eliminación de la carga fiscal.
4. Adicionalmente, este tipo de medidas están amparadas por el Plan de Acción Conjunta contra la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (BEPS, en inglés) de la OCDE. Dicho Plan establece, en particular, la necesidad de diseñar normas internas que impidan la concesión de los beneficios derivados de un Convenio de Derecho Internacional Tributario en circunstancias inapropiadas.
5. Cabe mencionar que, salvo cuando los Convenios de Derecho Internacional Tributario lo impidan expresamente, corresponderá aplicar las cláusulas antielusivas generales previstas en el Modelo, a operaciones que resulten amparadas por dichos Convenios.
6. Es oportuno indicar que la adopción de cláusulas antielusivas generales en los ordenamientos, como la prevista en el Modelo, no supone la apertura a la arbitrariedad, por el contrario corresponderá a las Administraciones Tributarias sustentar con los elementos de prueba que admite el sistema legal, el carácter impropio, inadecuado o artificial de las operaciones efectuadas por los obligados tributarios, así como

la inexistencia de una finalidad distinta al puro y simple ahorro fiscal. En ese orden de ideas, producida, por parte de las Administraciones Tributarias, la comprobación de la realización de tales conductas reprobables y, en consecuencia, acreditada su antijuridicidad al tratarse de actos premeditados y diseñados con el único propósito de evitar el pago de tributos u obtener algún tipo de ventaja tributaria, vulnerando con suficiente voluntad y conocimiento el deber de contribuir, corresponderá aplicar no solo el cobro del tributo eludido o disminuir o eliminar la ventaja tributaria, sino también la sanción correspondiente.

7. Finalmente es del caso mencionar que se considera recomendable que las Administraciones Tributarias adopten medidas internas para dar a conocer las conductas o casos que han sido calificados como prácticas elusivas, de manera que sirvan de orientación sobre los criterios adoptados por ellas en tales actos; es claro que dicho reporte o directorio deberá cautelar la reserva de la identidad de los sujetos involucrados, por lo que la información a publicarse debería estar referida, sin ser limitativa, a los tipos de esquema utilizados, la forma en que se han detectado, y los patrones de hechos y de las disposiciones legales que han sido vulneradas.

Artículo 12. 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:

1. Se 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.

2. El objetivo de la disposición es impedir que la obligación tributaria se eluda realizando la operación con algún defecto, de fondo o forma, que pudiera acarrear su anulación cuando sea procedente el gravamen. Así, si un hecho o negocio se ha realizado y tiene efectividad, se entiende que se ha manifestado capacidad económica y por tanto, debe ser objeto de gravamen.
3. No obstante, quedan fuera de la regla establecida respecto a la subsistencia de la consecuencia tributaria de los actos, como no podría ser de otra manera, los supuestos de anulación, rescisión o resolución de los actos jurídicos que dan lugar a la obligación tributaria.
4. Asimismo, quedan fuera de la regla comentada, los ingresos por actos ilícitos, cuando exista una sanción penal que absorba al ilícito fiscal a través de haber dispuesto el comiso de las ganancias obtenidas con ocasión de la comisión del delito o la condena a su devolución como responsabilidad civil. De no producirse la devolución de los ingresos ilícitos en alguna de las formas mencionadas, sí corresponderá declarar fiscalmente los incrementos patrimoniales de ellos derivados, en aplicación del principio de igualdad que prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete.

Artículo 13. Cómputo de los plazos.

Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera:

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

b) Los plazos establecidos por días se entienden referidos a días corridos o hábiles, de acuerdo con las leyes de cada país.

- c) En todos los casos, los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la Administración Tributaria se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

COMENTARIO:

1. Se regula el régimen de los plazos, estableciéndose que para el cómputo de los plazos expresados en años y meses, éstos serán contados de fecha a fecha, concluyendo el día igual al del mes o año que inició.
2. Por su parte, para el caso de los plazos fijados en días se deja abierta la posibilidad de que se entiendan como días corridos o calendarios, o como días hábiles según las leyes de cada país.

Artículo 14. Presunción de legalidad.

Los actos y resoluciones de la Administración Tributaria se presumirán legales y serán ejecutables sin intervención previa del Poder Judicial, sin perjuicio de las acciones que la ley reconozca a los obligados tributarios para la impugnación y, en su caso, suspensión de la eficacia de esos actos o resoluciones.

COMENTARIO:

1. La presunción de validez o de legalidad de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, es de la esencia de los actos administrativos; se trata de una regla que dota de eficacia a las labores de la Administración Tributaria y que es reconocida mayoritariamente por las legislaciones tributarias de los países.
2. En tal sentido, no es necesario que el Poder Judicial se pronuncie sobre la legalidad del acto administrativo como

requisito previo para la cobranza de la deuda tributaria.

3. No obstante, no se trata de una presunción absoluta, por lo que se reconoce el derecho de los obligados tributarios de discutir la mencionada legalidad a través de los recursos que se regulan en el Título V del presente Modelo.

Capítulo III Normas tributarias

Artículo 15. Fuentes del derecho tributario.

Los tributos cualesquiera que sean su naturaleza y carácter se regirán:

- a) Por las disposiciones constitucionales.
- b) Por las convenciones internacionales.
- c) Por el presente Código.
- d) Por las leyes propias de cada tributo.
- e) Por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.
- f) Por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de este Código y por las propias de cada tributo.
- g) Por las demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

COMENTARIO:

1. Se enumeran como normas que rigen los tributos, aquellas reconocidas como fuentes del Derecho Tributario, que no son otras que las que componen, según la 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 Iberoamérica.
2. 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 Poder 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 obligados tributarios 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.

Artículo 16. Derecho supletorio.

Se aplicarán supletoriamente otras leyes tributarias que rijan materias similares, los principios generales del derecho tributario y, en su defecto, las disposiciones administrativas y los principios del derecho administrativo y 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 las disposiciones administrativas, por los principios generales de este Derecho y cuando, aun 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; así para el caso del derecho tributario sustantivo se podrá recurrir de manera supletoria, entre otros, al derecho privado, por ejemplo en materia de representación se podrá aplicar las disposiciones referidas a la representación de menores o incapaces, y en materia de responsabilidad recurrir a las disposiciones acerca de la exigibilidad de la deuda en caso de solidaridad pasiva; y en el caso del derecho tributario formal

se podrá recurrir de forma supletoria, en particular, al derecho administrativo y aplicar, por ejemplo, las disposiciones referidas a la delegación de competencias, acumulación de procedimientos, entre otras.

Artículo 17. Aprobación de normas generales.

El titular de la Administración Tributaria está facultado para dictar normas generales para el desarrollo y la aplicación de las leyes tributarias.

COMENTARIO:

1. 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.
2. Como es evidente, las normas complementarias que la Administración Tributaria emita, deberán respetar el principio de legalidad, por lo que las disposiciones no deberán transgredir ni exceder las leyes y reglamentos que desarrollen.
3. Como regla de orden se dispone que la facultad de complementación recae en el titular de la Administración Tributaria, lo que dota de seguridad jurídica al proceso de complementación normativa que se realice e impide que cualquier órgano de la Administración Tributaria emita, de manera directa, normas que pretendan reglamentar las leyes o reglamentos tributarios.

Artículo 18. Aprobación de criterios interpretativos y efectos de su publicación.

1. El órgano competente podrá dar a conocer, por medio de su publicación oficial, criterios interpretativos generales

de las disposiciones de este Código y de las que rigen los tributos.

2. Los mencionados criterios interpretativos generales así publicados serán de observancia obligatoria para la Administración Tributaria, no así para los administrados.
3. Cuando el referido 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:

1. Se recoge una práctica importante y de evidente utilidad para los obligados tributarios, que se refiere a la publicidad de los criterios interpretativos normativos de la Administración Tributaria. Junto a las consultas tributarias, los criterios interpretativos dotan de seguridad jurídica a los administrados respecto al razonamiento administrativo y sirven para orientar las tareas de autodeterminación de los obligados tributarios.
2. A diferencia de lo que ocurre con las consultas tributarias, los criterios que son objeto de publicidad corresponden a interpretaciones de carácter general de las disposiciones tributarias, esto es de aquellos que señalan el sentido y alcance de las normas tributarias y que, por ende, son de aplicación no solo en el caso en el que hubiesen sido establecidos, sino en cualquier otro similar.
3. El precepto establece que los criterios interpretativos generales no son vinculantes para los particulares, y cuando se publiquen en el órgano oficial correspondiente, ampararán la situación de los obligados tributarios que se ajusten a los criterios publicados, en tanto esos criterios no se modifiquen.

4. Toda vez que los criterios interpretativos normativos se enmarcan en el deber de información y asistencia de la Administración Tributaria, ésta deberá cumplir con mantener debidamente actualizada la publicación de tales criterios, agrupándolos de manera que faciliten su conocimiento por parte de los obligados tributarios.

TÍTULO II

EL TRIBUTO Y LAS RELACIONES TRIBUTARIAS SUSTANTIVAS

Capítulo I

Disposiciones Generales

Artículo 19. Concepto de relación jurídico tributaria.

La relación jurídico tributaria es el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades que se originan por la aplicación de los tributos entre el Estado y los obligados tributarios.

COMENTARIO:

1. La aplicación de las normas jurídico tributarias da lugar a una pluralidad de vínculos y relaciones entre el Estado y los obligados tributarios y es a esta pluralidad de vínculos y relaciones a lo que se denomina relación jurídico tributaria.
2. La definición que se propone destaca el hecho de que la relación jurídica que surge entre el Estado (sujeto activo) y los obligados tributarios, dan lugar al surgimiento de derechos y obligaciones recíprocos entre tales sujetos, como se detallará en el artículo siguiente, se trata, en consecuencia, de una relación de derecho.

Artículo 20. Obligaciones tributarias

De la relación jurídico tributaria pueden derivarse obligaciones tributarias materiales y formales tanto para el Estado como para los obligados tributarios. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta o anticipados y de retener o percibir, así como todas las demás que tengan por objeto una prestación de dar de contenido económico.

COMENTARIO:

1. Se mantiene la división tradicional de las obligaciones que se pueden derivar de la relación jurídico tributaria entre obligaciones formales y materiales o sustantivas. Las referidas obligaciones pueden serlo tanto para el obligado tributario (por ejemplo, la obligación de presentar las declaraciones determinativas y de pagar los tributos), como para el Estado (por ejemplo, la obligación de devolver los pagos indebidos recibidos u obligación de pagar intereses por demora en la devolución), existiendo además obligaciones formales exigibles a terceros ajenos a la relación jurídico tributaria (por ejemplo, la obligación de los notarios de informar acerca de las transacciones civiles o comerciales en las que participen).
2. Tratándose de las obligaciones sustantivas de los obligados tributarios, éstas se fundan en el deber de contribuir con los gastos del Estado que es exigible a los ciudadanos; mientras que las obligaciones formales se sustentan en el deber de coadyuvar con la Administración Tributaria en la correcta determinación de las obligaciones tributarias sustantivas.
3. Por otra parte en cuanto a las obligaciones materiales, comúnmente configuradas como obligaciones de dar, destaca, por su importancia, la obligación principal de atender al pago del tributo, la de efectuar pagos a cuenta, a retener, a percibir y cualquier otra de contenido económico.

4. De otro lado, por obligaciones formales se quiere aludir a aquellas que son complementarias a las obligaciones materiales, aplicables a las personas sean o no deudores tributarios, y coadyuvan a su cumplimiento; suponen obligaciones de hacer (por ejemplo, presentar los libros o registros contables, o las declaraciones determinativas o informativas), no hacer (por ejemplo, no obstaculizar la actuación de la Administración Tributaria), o soportar (por ejemplo, admitir visitas inspectoras o inmovilizaciones de documentos).

Artículo 21. Concepto de hecho generador, no sujeción y exención.

1. El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.
2. La ley podrá delimitar el hecho generador mediante la mención de supuestos de no sujeción al tributo.
3. El supuesto de no sujeción, se produce cuando el hecho realizado por el obligado tributario no se encuentra comprendido en el presupuesto legal que da origen a la obligación tributaria.
4. En los supuestos de exención, a pesar de realizarse el hecho generador, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

COMENTARIO:

1. Se define el hecho generador en forma coincidente a la de la mayoría de las legislaciones de los países de Iberoamérica y a la doctrina predominante, como la descripción que hace la ley de un hecho concreto, que incluye la determinación de los elementos objetivo, subjetivo, espacial y temporal, cuya verificación en la realidad, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Todos aquellos

hechos que no tengan una coincidencia con lo descrito en la norma (subsunción), quedarán automáticamente fuera del campo de aplicación del tributo, y, por ende, no darán lugar al nacimiento de la obligación.

2. No obstante lo anteriormente indicado, constituye una práctica común de los países agregar a la delimitación del hecho generador los supuestos de no sujeción a la obligación tributaria, es decir la mención de los supuestos en los cuales no se origina el hecho imponible, como una forma de dar mayor claridad al hecho generador conceptualizado. Es por ello que el Modelo estima que resulta posible delimitar el hecho generador a partir de la mención de supuestos de no sujeción.
3. Asimismo, vinculado con la delimitación del hecho generador y en contraposición a los supuestos de no sujeción, se encuentran los supuestos de exención o exoneración, en virtud de los cuales a pesar de materializarse en la práctica el hecho generador, la ley libera al obligado tributario de cumplir con la obligación tributaria de pagar el tributo.

Artículo 22. Periodo impositivo y devengo.

1. En los tributos periódicos, cada periodo determina la existencia de una obligación tributaria autónoma.
2. El devengo es el momento en que el hecho generador se entiende legalmente producido y será determinante de la norma aplicable. La exigibilidad de la obligación tributaria se puede producir en un momento distinto de su nacimiento o devengo.

COMENTARIO:

1. Se desarrollan algunos conceptos relativos al aspecto temporal del hecho generador. En primer término, se precisa

que en el caso de los tributos periódicos, cada periodo entraña una obligación en sí misma, de la cual derivarán deberes sustanciales y formales.

2. Se define el devengo siguiendo la doctrina mayoritaria que lo identifica con el nacimiento de la obligación tributaria por haber ocurrido la realización del hecho generador.
3. De otro lado se establece que la exigibilidad de la obligación tributaria puede producirse en un momento posterior al devengo y constituye la oportunidad en que los obligados tributarios deberán cumplir con sus obligaciones materiales y formales. La determinación de la exigibilidad de la obligación tributaria, dependerá de si se trata de tributos que deben ser determinados por los obligados tributarios, en cuyo caso la exigibilidad ocurre al vencimiento del plazo establecido por la ley para cumplir con la presentación de las declaraciones autoliquidativas; o si se trata de tributos que deben ser determinados por la Administración Tributaria, los cuales serán exigibles al vencimiento del plazo que ésta señale en el acto de determinación.

Artículo 23. Convenios entre particulares.

Los convenios entre particulares, referentes a la posición del obligado tributario y demás elementos de la obligación tributaria, no son oponibles al Fisco sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas.

COMENTARIO:

1. La disposición 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.

2. Es conveniente precisar que los convenios o acuerdos entre particulares a los que alude el presente artículo, están referidos a la condición del obligado tributario frente al Fisco (por ejemplo, que en un contrato de arrendamiento de un inmueble se establezca que el responsable ante el Fisco del impuesto al valor agregado resultante será el arrendatario y no el arrendador, cuando la condición de contribuyente, de acuerdo a la ley, la ostenta el arrendador) y a los elementos de la obligación tributaria, (por ejemplo, que se pacte que no tendrán el carácter de ingresos para efectos tributarios los pagos parciales recibidos con anterioridad a la entrega de los bienes), en tanto el objetivo del precepto es impedir que por la vía del acuerdo particular las partes modifiquen lo dispuesto por una norma tributaria. Sin embargo, la referida prohibición no puede entenderse en sentido amplio y estimar que alcanza a cualquier aspecto que pudiera tener un impacto en lo tributario, como sería el caso del acuerdo de un préstamo de dinero en el que se pacte el no pago de intereses y se acredite, esto último, en forma debida con la contabilidad del deudor, ya que si bien este acuerdo tiene un claro efecto tributario, no podría ser desconocido por la Administración Tributaria al amparo de la disposición en comentario.

Capítulo II

Sujeto activo y obligados tributarios

Sección 1. Conceptos

Artículo 24. Sujeto activo.

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, en cuyo caso este ente se colocará como sujeto activo, es decir, como acreedor del tributo. En este último caso será sujeto activo el ente público titular de las potestades administrativas de gestión y recaudación del tributo, aun cuando ostente o no la potestad tributaria. Tal es el caso de las Administraciones Tributarias, las cuales ejercen la función de entes administradores y recaudadores de los tributos, o el caso de las Municipalidades o Alcaldías, las que son sujetos activos que reúnen en sí tanto la potestad tributaria, como las potestades de administración y recaudación.

Artículo 25. Obligados tributarios.

Son obligados tributarios los siguientes:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los obligados a realizar pagos a cuenta o anticipados.
- c) Los agentes de retención y los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- d) Los agentes de percepción.
- e) Los obligados a repercutir.
- f) Los sucesores.
- g) Los terceros responsables.
- h) Los sujetos a los que les resulten de aplicación exenciones o beneficios tributarios.
- i) Los que deban cumplir con obligaciones formales, incluyendo los obligados conforme a las regulaciones sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

COMENTARIO:

1. Se enumera, con un propósito didáctico, los diferentes tipos de obligados

tributarios a los cuales la normativa impone el cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales, los que serán definidos en los siguientes artículos del Modelo.

2. En la referida enumeración se incluye al contribuyente, deudor principal de la obligación tributaria de pago, y a los obligados distintos al contribuyente que tienen como elemento común el que facilitan o aseguran el pago de la obligación principal. Asimismo, dado que el Modelo recoge la acepción de obligación tributaria en su sentido amplio, la misma que incluye las obligaciones formales, se incluyen también como obligados tributarios a aquellos sujetos que deben cumplir con dichas prestaciones.
3. Es preciso indicar que en la presente versión del Modelo se han eliminado los artículos correspondientes al sujeto pasivo y al sustituto. En el primer caso, debido a que tanto en doctrina como en el derecho positivo, la clasificación y denominación de los sujetos pasivos son dos de los aspectos menos coincidentes (existiendo quienes desde una posición conservadora solo consideran como sujeto pasivo al contribuyente, otros quienes consideran como tales a los contribuyentes y los responsables –tesis mayoritariamente seguida en los Códigos Tributarios de Iberoamérica–, un tercer grupo que identifica como sujetos pasivos al contribuyente y al sustituto, una cuarta posición que sostiene que sujeto pasivo es aquel que efectivamente paga el tributo al Fisco, y, una quinta posición amplia, que otorga la calidad de sujeto pasivo a los obligados a cumplir las prestaciones tributarias), y teniendo en cuenta que la clasificación de sujeto pasivo tiene una mayor relevancia doctrinal que práctica, se optó por no asumir alguna

de las corrientes mencionadas de sujeción pasiva, dejando a la legislación de cada país dicha elección y en su lugar definir a cada uno de los obligados tributarios que la integrarían.

4. En el caso del sustituto porque además de existir dos posiciones antagónicas, una –mayoritaria– que lo considera un responsable tributario más y otra que lo separa de dicha categoría para ubicarlo como un deudor principal de la obligación tributaria de pago, está el hecho de que se trata de una figura poco utilizada hoy en día en las legislaciones tributarias de los países.

Artículo 26. Contribuyente.

1. Contribuyente es el obligado tributario designado por la ley del tributo por verificarse respecto de él el hecho generador de la obligación tributaria.
2. Tendrán también la condición de contribuyentes, en las leyes 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.
3. El contribuyente está obligado:
 - a) A satisfacer el tributo a la Administración Tributaria.
 - b) A rembolsar el importe del tributo, o a soportar la retención o la percepción del mismo, en caso de que lo pague el responsable, el agente de retención o de percepción, o, en general, un tercero deba satisfacerlo por imposición de la ley.
4. Están solidariamente obligados los contribuyentes que realicen o respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador.

COMENTARIO:

1. Se define a los contribuyentes como aquellos obligados tributarios 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” y asumen la condición de deudores principales de la obligación tributaria.
2. Se establece la necesidad de que esté designado por la ley y se determinan sus obligaciones.
3. Asimismo, atendiendo a lo establecido por la mayoría de las legislaciones tributarias, se recoge el supuesto de los contribuyentes solidarios, condición que se verifica cuando varios obligados tributarios realicen el mismo hecho generador. En el presente caso la solidaridad surge de manera automática y no requiere una norma expresa que la declare.

Artículo 27. Obligados a realizar pagos a cuenta o anticipados.

Está llamado a realizar pagos fraccionados, el obligado tributario cuando la ley de cada tributo le impone el deber de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible.

COMENTARIO:

Se establece la obligación de ciertas personas físicas o jurídicas de efectuar pagos anticipados y a cuenta de la obligación tributaria principal. Constituyen obligaciones distintas a la obligación tributaria sustantiva, la que aun no es exigible, de allí que tales sujetos no tengan todavía la condición de contribuyentes, pero ostentan desde ya la calidad de obligados tributarios.

Artículo 28. Agente de retención y obligado a realizar ingresos a cuenta.

1. Es agente de retención la persona o entidad, a quien la ley de cada tributo, atendiendo a su actividad, función o posición contractual, le impone la obligación de retener los tributos o los importes a cuenta de éstos de otros obligados tributarios y entregarlos al acreedor tributario.
2. Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo. El obligado tendrá el derecho de repercutir el pago efectuado al perceptor de la renta.

COMENTARIO:

1. El Modelo sigue la tendencia general en Iberoamérica, de incorporar las figuras de agentes de recaudación dada su efectividad en la cobranza de tributos.
2. En el caso de los agentes de retención se trata de sujetos que intervienen en actos u operaciones gravadas, a los que la ley les atribuye el deber de detraer de los pagos que tengan que efectuar, un porcentaje de los mismos por concepto del tributo que afecta la operación, o por concepto de una cantidad a cuenta del tributo que en definitiva se determinará una vez configurado el hecho imponible, quedando obligados a ingresar tales tributos o importes a cuenta de éstos al Fisco. Un ejemplo típico de un agente de retención lo constituye el empleador respecto del impuesto a la renta que grava la retribución que debe abonar a su trabajador. Así, si el empleador debe abonar 1 000,00 por concepto de retribución a su trabajador, y asumiendo que esos 1 000,00 están gravados con el impuesto a la renta en cabeza de este último y sujeto a una retención del 10%, el empleador deberá retener 100 de los

1 000,00 a pagar y abonarlos al Fisco; procediendo a pagar al trabajador la diferencia, esto es 900,00. Otro ejemplo, puede ser el caso de un IVA que grave con el 17% las ventas de bienes muebles y en las que se establezca una retención del 6% de las operaciones realizadas de cargo de los compradores, en su calidad de agentes de retención. Así, si A vende a B (agente de retención) un bien mueble que vale 100,00, B deberá pagar 117,00, pero debe retener el 6% de dicho monto y abonarlo al Fisco, con lo cual le pagará a A únicamente 110,00.

3. Otra modalidad de los agentes de recaudación, la constituye el obligado a realizar ingresos a cuenta. Se trata del pagador de una retribución en especie que debe ingresar un importe pecuniario a cuenta de la obligación tributaria principal. El pagador de la renta constituye así un obligado tributario, el que tendrá el derecho de recuperar el importe ingresado a las arcas fiscales, a través de su traslado económico al perceptor de la renta.

Artículo 29. Agente de Percepción.

Es agente de percepción la persona o entidad a quien la ley de cada tributo, atendiendo a su actividad, función o posición contractual, le impone la obligación de percibir e ingresar a la Administración Tributaria, el monto adicional cobrado con ocasión de los pagos que reciba de otros obligados tributarios, como tributo o pago a cuenta del tributo que corresponderá a éstos.

COMENTARIO:

Se incluye también en el Modelo la figura de los agentes de percepción. Se trata de sujetos que se hallan en la situación de recibir del contribuyente una suma de dinero, en vista de haberle brindado un servicio, transferido o suministrado un

bien, a la cual le adicionarán el tributo o el importe a cuenta de éste que luego ingresarán al Fisco. Un ejemplo de la figura del agente de percepción lo constituye el caso de un IVA que grava con el 17% las ventas de bienes muebles, y en las que se establezca que las operaciones de venta que realicen en el futuro los compradores de los bienes muebles deben estar sujetas a una percepción del 2%. Para ello, se designa a determinados vendedores como agentes de percepción. Así, en el caso en que A (agente de percepción) venda a B un bien mueble que vale 100,00, este último deberá pagarle 119,00 que comprende: 100,00 (por el valor del bien) más 17,00 (por concepto del IVA) más 2,00 (por el 2% de percepción) en tanto A debe cobrar e ingresar al Fisco el 2% al haber sido designado agente de percepción.

Artículo 30. Obligado a repercutir.

Está obligado a repercutir aquel que, conforme a ley, deba efectuar el traslado jurídico del tributo a terceros. Dicho tercero repercutido debe satisfacer al obligado tributario el importe del tributo repercutido.

COMENTARIO:

Se recoge la figura de la repercusión o traslado jurídico de los tributos, destacándose, por un lado, que es deber del obligado tributario efectuar el traslado del tributo y es obligación del repercutido soportar dicho traslado; debiéndose destacar que el obligado a repercutir es un contribuyente en el sentido de que es quien realiza el hecho generador.

Artículo 31. Sucesor mortis causa.

Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal de acuerdo con las normas civiles que sean de aplicación y 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.

Artículo 32. Terceros responsables.

1. Constituyen terceros responsables, solidarios o subsidiarios, aquéllas personas determinadas por la ley que pueden ser llamados al pago cuando los obligados tributarios a los que se refieren los literales a) al f) del artículo 25 hayan dejado de cumplir su obligación.
2. Los terceros responsables tienen acción de regreso contra los obligados tributarios.

COMENTARIO:

1. Los terceros responsables son aquellas personas que por determinación legal o administrativa basada en ley, deberán cumplir las obligaciones tributarias incumplidas de los deudores principales. Asimismo, se prevé la acción de regreso contra el obligado tributario principal.
2. Se incorpora las dos clases de responsabilidad existentes en el ámbito tributario como son la subsidiaria y la solidaria, siendo la primera la regla y la segunda la excepción que requiere mención expresa para su aplicación.

Artículo 33. Responsables solidarios.

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:
 - a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

- b) Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces.
 - c) Los donatarios y los legatarios por el tributo correspondiente a la operación gravada.
 - d) 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.
2. La responsabilidad establecida en los literales c) y d) del numeral anterior 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 literal d) cesará a los meses de efectuada la transferencia, si ésta fue comunicada a la autoridad de aplicación con días de anticipación por lo menos.
 3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

COMENTARIO:

1. Se recogen algunos supuestos de responsabilidad solidaria. Destaca, por su importancia, el relativo a los causantes o colaboradores en la realización de la infracción.
2. La responsabilidad solidaria en el supuesto de donatarios, legatarios y adquirentes de fondos de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo se limita al valor de los bienes recibidos, salvo en el caso de que el representante hubiese actuado con dolo, en cuyo caso no será aplicable esa limitación y responderán por la totalidad de la deuda tributaria.
3. Se deja abierta la posibilidad de que por ley se establezcan otros supuestos

distintos a los recogidos en este artículo, en los que necesariamente deberá existir algún vínculo jurídico o económico que los ligue al obligado tributario principal y que permita garantizar el pago de la deuda. Tales podrían ser, por ejemplo, el caso de los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas, quienes incurrirían en responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades dejan de pagar las deudas tributarias de sus representadas; también podría ser el caso de los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras quienes incurrirían en responsabilidad si por una acción u omisión de su parte se produce el incumplimiento de las obligaciones de su representado.

Artículo 34. Responsabilidad solidaria de socios por los impuestos de la sociedad.

Los socios, coparticipes, asociados, cooperativistas, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica de la cual sean miembros, socios, coparticipes, asociados, cooperativistas, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones, hasta el límite de éstos, en los casos en que exista responsabilidad limitada de sus integrantes, y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo periodo gravable.

COMENTARIO:

1. Se establece un supuesto de responsabilidad solidaria objetiva aplicable a los diversos integrantes de personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica.
2. Se dispone como regla de responsabilidad las siguientes:
 - a) a prorrata de los aportes o participaciones efectuados y del tiempo durante el cual los

mantuvieron en el respectivo periodo gravable;

- b) sin límite, en el caso de las de personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica que no limiten la responsabilidad patrimonial de sus integrantes;
- c) hasta el límite de los aportes o participaciones efectuados por los integrantes de las personas jurídicas o entes sin personalidad en el caso de existir responsabilidad patrimonial limitada.

Artículo 35. Responsabilidad solidaria de los integrantes de un conjunto económico.

1. Son responsables solidarios las personas, empresas o entidades que conforman un conjunto económico por los adeudos tributarios generados por cada uno de ellos.
2. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe conjunto económico cuando una persona, empresa o entidad participa de manera directa o indirecta en la dirección, capital, control o administración de otra u otras personas, empresas o entidades.
3. El reglamento señalará los supuestos en los que se configurará el conjunto económico.

COMENTARIO:

1. Se trata de una norma específica de extensión de responsabilidad, cuyo fin es obtener una mejor garantía para el crédito fiscal en caso de desdoblamiento de capitales entre distintas empresas, ello en vista de ser innegable la proliferación de organizaciones de empresas (independientes entre sí) que responden a un mismo grupo económico, con fuertes vinculaciones. Es común que en ciertas ocasiones algunas de estas empresas incurran en incumplimiento

de sus obligaciones tributarias y en estos casos, de acuerdo a las normas sobre obligados tributarios sólo es posible obtener la satisfacción del crédito de la empresa contribuyente, puesto que no hay una unidad jurídica entre los integrantes del grupo (esto es, no verifican el mismo hecho generador). No obstante, existen vínculos intensos entre las empresas que, de ser reconocidos por las normas tributarias, permitirían ampliar y fortalecer la garantía patrimonial del acreedor, en el sentido de permitirle ir contra el patrimonio de los restantes integrantes del grupo.

2. A fin de que lo dispuesto por esta norma no suponga un menoscabo de la seguridad jurídica, el texto propuesto incluye una serie de presunciones, que admiten prueba en contrario, que requieren la verificación de vínculos intensos entre los integrantes del conjunto económico para su aplicación, tales como la existencia de una dirección, capital, control o administración común entre dichos integrantes.
3. Por otra parte, la introducción de presunciones facilita la aplicación de la figura en relación a ciertos supuestos de hecho, sin retacear las posibilidades de defensa de los obligados, en la medida que se admite prueba en contrario.
4. Cuando se desee una mayor precisión o delimitación del concepto de grupo económico una redacción alternativa a la propuesta contenida en el presente artículo es la siguiente:
“Cuando se verifique la existencia de un conjunto económico entre sujetos independientes, sus integrantes responderán solidariamente por los adeudos tributarios generados por cada uno de ellos, no siendo necesaria a tales efectos la confección de un balance consolidado.

La existencia del conjunto económico será determinada según las circunstancias del caso.

Se presumirá que existe conjunto económico cuando:

- a) Exista una unidad de dirección o una coordinación conjunta de la actividad económica de diversos sujetos, la que podrá manifestarse en la identidad de las personas que ostentan poderes de decisión para orientar o definir las actividades de cada uno de ellos o la existencia de vínculos de parentesco entre los titulares o integrantes de sus órganos de decisión.*
- b) Exista una participación recíproca en el capital entre diversos sujetos o un traslado mutuo de ganancias o pérdidas.*
- c) La actividad económica de diversos sujetos se organice en forma conjunta, ya sea porque cada uno de ellos realiza una etapa de la misma cadena productiva o porque su giro es similar o utilizan en común capital o trabajo o tienen una estructura comercial o industrial común."*

Artículo 36. Responsabilidad solidaria 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:

- a) 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.
- b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo.
- c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en la disposición de los bienes.

COMENTARIO:

1. Sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiere lugar, se hace responsables solidarios de la deuda tributaria pendiente a quienes con dolo, culpa o negligencia, impidan, obstaculicen o colaboren en la frustración de los derechos de la Administración Tributaria. Se trata de la actuación de terceros ajenos a la generación de la deuda tributaria, quienes con su comportamiento, antes, durante o después del procedimiento de embargo, perjudican el derecho de cobro de la Administración Tributaria.
2. El alcance de la responsabilidad tendrá como límite máximo el valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, entendiéndose que el valor a tomarse en cuenta será el que corresponde a los bienes o derechos al momento de impedirse, dificultarse o frustrarse el embargo.

Artículo 37. Responsabilidad solidaria del agente de retención o de percepción.

1. Responderán solidariamente con el contribuyente, los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados y siempre que estén en posibilidad material de efectuarlas.
2. Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.
3. Si el agente en cumplimiento de esta solidaridad satisface el tributo, puede repetir del contribuyente el monto pagado al Fisco.

COMENTARIO:

1. Se establece como regla, mayoritariamente aceptada por la doctrina y las legislaciones, que existirá responsabilidad solidaria entre el agente

(de percepción o de retención) y el contribuyente cuando el primero haya omitido practicar la percepción o retención a que está obligado por ley, pues en esta situación no se sustituye de su obligación al contribuyente. Por el contrario, si el agente practica la percepción o retención libera de responsabilidad al contribuyente y es el único responsable ante la Administración Tributaria.

2. Se aclara que pueden haber situaciones en las que el agente de retención o percepción no esté en posibilidad material de practicar la retención o percepción, como sería el caso, por ejemplo, en que el porcentaje de retención sea uno si el contribuyente es no residente y uno menor si es residente, siendo que el agente no tenga los medios para constatar si el sujeto al que dirige el pago es o no residente. En tales casos, ante la imposibilidad del agente de retención o percepción de saber qué tasa de retención aplicar, corresponderá establecer que la obligación de tales agentes es por la tasa menor, no siendo responsables solidarios por la diferencia respecto a la tasa mayor, dado que hacer responsable al agente por la diferencia resultaría excesivo.
3. Se consagra además la acción de reembolso a favor del agente que en cumplimiento de la responsabilidad solidaria pagara la deuda que no hubiera sido percibida o retenida en su oportunidad del contribuyente.

Artículo 38. Responsables subsidiarios.

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:
 - a) Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen

realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones. Esta responsabilidad es incompatible con la prevista en el numeral 1 del artículo 33 de este Código, pero no impedirá la aplicación de este precepto a los administradores que incurran en el supuesto que en él se define.

- b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.
 - c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.
2. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en el apartado anterior.

COMENTARIO:

1. Se recogen los supuestos de responsabilidad subsidiaria atribuibles a los administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas y a los administradores concursales o liquidadores.
2. En el caso de los administradores de hecho o de derecho, la norma establece dos supuestos claramente diferenciables en los que se produce la responsabilidad subsidiaria:
 - a) el caso de la comisión de infracciones por parte de los entes que administran, en el que los administradores de hecho o de derecho no hubiesen realizado los actos necesarios para evitar la comisión de infracciones (negligencia); hubieran consentido tal incumplimiento por personas dependientes de ellos (culpa); o hubieran adoptado acuerdos que posibilitaran tales infracciones (dolo); y,
 - b) el caso de obligaciones tributarias pendientes de pago al cese de actividades de las entidades a cargo de los administradores y respecto de las cuales no hubieran tomado las medidas necesarias para su pago (negligencia) o hubieran tomado acuerdos que posibilitaran su impago (dolo).
3. En el primer supuesto, se trata del incumplimiento del deber de vigilancia por parte de los administradores lo que justifica la atribución de la responsabilidad, sin embargo no se trata de una responsabilidad objetiva, sino que será necesario demostrar, en cada caso, que se trata de actos que fueron de la incumbencia del administrador, o que se trató de incumplimientos que conocía o debía conocer de parte de las personas que de él dependían, o, en el caso de la adopción de acuerdos, que participó en la toma de decisiones y no salvó su voto. Dada la gravedad de los actos atribuibles al administrador, se establece, de manera excepcional, que la responsabilidad subsidiaria alcanzará también a las sanciones.
4. El segundo supuesto es más objetivo y en él basta acreditar el cese de actividades, la existencia de obligaciones tributarias pendientes con anterioridad al acuerdo de cese y la inexistencia de actos que demuestren que los administradores han hecho lo necesario para su pago, por ejemplo a través de la solicitud de facilidades de pago.
5. En el caso de los liquidadores e integrantes de la administración concursal, la responsabilidad subsidiaria se da por las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al inicio del procedimiento concursal o de liquidación, respecto de las cuales no hubieran efectuado las gestiones necesarias para su cumplimiento (negligencia).
6. Se deja abierta la posibilidad de que por ley se establezcan otros supuestos distintos a los recogidos en el artículo.

Artículo 39. Responsabilidad subsidiaria de la sociedad por la deuda tributaria de los socios.

Responderán subsidiariamente por la deuda tributaria de los socios, asociados, miembros o copartícipes, las personas jurídicas constituidas por aquellos en las que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto o en las que concurra una voluntad rectora común con ellas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido constituidas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial frente al Fisco.

COMENTARIO:

1. Se regula lo que en doctrina se conoce bajo el nombre del levantamiento del velo societario o el allanamiento de la personalidad jurídica. Se establece que el uso abusivo o fraudulento de la personalidad jurídica de las sociedades como medio de elusión o evasión fiscal, dará lugar a que la sociedad responda subsidiariamente por las deudas de aquellos socios que teniendo el control efectivo de la sociedad las utilicen para defraudar al Fisco.
2. Se trata de dejar de lado la regla general según la cual la sociedad es una persona distinta y separada de sus socios, atendiendo al hecho de haberse verificado un uso abusivo o fraudulento de la personalidad jurídica de la sociedad en desmedro de los intereses fiscales; ese sería el caso en el que se planteara la existencia de una insolvencia fraudulenta por parte del socio que ejerce el control de la sociedad y transfiriera a ésta sus bienes para evitar los embargos de parte de la Administración Tributaria.
3. No obstante, dados los riesgos para el tráfico jurídico de esta figura, se admite el allanamiento de la personalidad jurídica en situaciones excepcionales, debiendo concurrir una situación probada de control por parte del socio o accionista de la sociedad y una situación de abuso o fraude de la personalidad jurídica, siendo que en tales casos la responsabilidad de la sociedad será subsidiaria.

Sección 2. Régimen jurídico de las responsabilidades tributarias.

Artículo 40. Alcance de la responsabilidad tributaria.

La responsabilidad, salvo lo dispuesto en el literal a) numeral 1 del artículo 33

del presente Código, sólo se extiende a la obligación principal o sustantiva y no alcanzará a las sanciones, sin perjuicio de las responsabilidades accesorias en que pueda incurrir el responsable por incumplir su obligación.

COMENTARIO:

Se determina el alcance de la responsabilidad, recogiendo la posición mayoritariamente aceptada en las legislaciones respecto a que ésta solo alcanza a la obligación principal o sustantiva de pago del tributo y no a las sanciones, exceptuándose el caso de aquellos que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, en los que la responsabilidad se extenderá a la sanción; se aclara sin embargo, aquello que podría resultar obvio pero no por ello innecesario de precisar y es que la no responsabilidad por sanciones no involucra ni se refiere a aquellas por las que pudiera responder el obligado por incumplimientos propios de las obligaciones tributarias.

Artículo 41. Establecimiento de la responsabilidad tributaria.

1. La responsabilidad ha de ser declarada mediante acto administrativo, previa audiencia del interesado, en donde se señale la causal de atribución y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad, sin perjuicio de las medidas cautelares que puedan adoptarse con anterioridad.
2. La impugnación que se realice contra el acto de atribución de responsabilidad puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad, como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa.

COMENTARIO:

1. Se definen las líneas generales del procedimiento de declaración de responsabilidad, planteándose, en respeto al debido proceso, que para que la responsabilidad tributaria surta efecto debe haber sido comunicada al pretendido responsable en una audiencia convocada con tal fin y consignada en un acto administrativo, el mismo que como mínimo deberá indicar la causal en que se apoya la responsabilidad atribuida y el monto de la deuda que se atribuye.
2. En cuanto a la posibilidad de impugnación del acto administrativo de atribución de responsabilidad tributaria, el Modelo opta por admitir ésta tanto respecto de los supuestos de atribución de responsabilidad en sí mismos, lo que resulta bastante claro, como de la deuda tributaria atribuida, ello en el entendido de una elemental justicia, toda vez que si al tercero responsable se le exigirá la deuda tributaria del obligado tributario, debe tener el derecho de contradecirla como lo haría este último, esto es alegar en contra de los aspectos de fondo, (por ejemplo si ha ocurrido el hecho generador, si la determinación efectuada por la Administración Tributaria es correcta, y si la liquidación practica es la debida) y aportar las pruebas que estime pertinentes.
3. Se deja fuera de la mencionada posibilidad de impugnación, no obstante, el supuesto en el cual haya quedado firme en la vía administrativa la deuda tributaria objeto de atribución; ello en atención a que no cabe la revisión de actos firmes, como indirectamente ocurriría si se admitiera la impugnación de la deuda tributaria por parte del tercero responsable.

Artículo 42. Clases de responsabilidad tributaria.

1. La responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria.
2. Salvo precepto expreso de ley en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria, siendo necesario, en tal caso, la previa declaración de insolvencia del obligado tributario principal.

COMENTARIO:

1. Se establece la clasificación de la responsabilidad tributaria en solidaria y subsidiaria. Mediante la primera el acreedor tributario podrá dirigirse simultáneamente a los obligados tributarios principales [entendidos éstos como los obligados tributarios señalados en los literales a) al f) del artículo 25] y a los terceros responsables por la deuda tributaria total o parcial; mientras que en la responsabilidad subsidiaria el acreedor tributario solo podrá dirigirse al tercero responsable luego de haber agotado las acciones frente a los obligados tributarios principales y obtenido la declaración de insolvencia de éstos.
2. Se consagra además la regla general de que la responsabilidad será subsidiaria salvo que expresamente y por ley se diga lo contrario.

Artículo 43. Solidaridad.

La solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley, con excepción de la responsabilidad solidaria por hecho generador prevista en el numeral 4 del artículo 26, en la que la solidaridad será automática.

COMENTARIO:

Se establece que la solidaridad no se presume sino que deberá ser señalada

por la ley, exceptuándose el supuesto de la solidaridad que surge de manera automática por la realización del hecho generador.

Artículo 44. Efecto de la solidaridad.

Los efectos de la solidaridad son:

- a) La obligación principal puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los obligados tributarios.
- b) El pago efectuado por uno de los obligados tributarios libera a los demás.
- c) En el caso de la solidaridad aplicable a los obligados tributarios, el cumplimiento de un deber formal por parte de uno de dichos obligados tributarios libera a los demás, salvo que se trate de deberes que deban ser cumplidos por todos y cada uno de ellos.
- d) La exención o remisión de la obligación libera a todos los obligados tributarios, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás.
- e) Los actos de interrupción o suspensión de la prescripción reconocidos por la Administración Tributaria, surten efectos colectivamente para todos los obligados tributarios.

COMENTARIO:

1. En cuanto a los efectos de la solidaridad, pueden sintetizarse indicando que, por el lado del acreedor tributario, la solidaridad le permite dirigir su acción de cobro de la deuda tributaria al obligado tributario principal o al tercero responsable, de forma indistinta, y por el todo o una parte de la misma; y en el caso de los responsables solidarios que el pago de la deuda de cualquiera de ellos libera a los demás, teniendo, adicionalmente un efecto colectivo los supuestos de exención, remisión, interrupción o suspensión de la

prescripción.

2. Respecto del cumplimiento del deber formal previsto en el literal c) del artículo en comentario, se ha optado por considerar que el cumplimiento de los deberes formales debe ser, por regla general, liberatorio para todos los obligados tributarios porque los deberes formales son indivisibles, salvo que se trate de deberes que deban ser cumplidos por todos y cada uno de ellos, en cuyo caso la liberación de uno de los obligados tributarios no alcanza a los demás.

Capítulo III

Capacidad de obrar tributaria

Artículo 45. Capacidad tributaria.

Tienen capacidad tributaria las personas físicas o jurídicas, las comunidades de bienes, las herencias yacentes, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad para obrar o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

COMENTARIO:

Se establece que se goza de derechos y obligaciones tributarias, aunque no se ostente capacidad civil para obrar o personalidad jurídica, siempre que la ley así lo disponga.

Artículo 46. Representación voluntaria.

1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante. El empleo de la representación no impide la intervención del propio obligado tributario cuando lo considere pertinente, ni el cumplimiento por éste de las obligaciones que exijan

su comparecencia personal.

2. La representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente. A estos efectos, serán válidos los formularios de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos.
3. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.
4. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración Tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración Tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el numeral 2 de este artículo.
5. La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de días.

COMENTARIO:

1. Se incorpora el presente artículo que regula la actuación voluntaria de los obligados tributarios a través de representantes, designación que podrá recaer en cualquier sujeto a elección del obligado tributario. Se trata de la intervención de un tercero en nombre e interés del representado.
2. Se establece que la intervención del representante no impide la actuación del propio obligado tributario, quien

podrá intervenir directamente cuando lo estime pertinente y de manera obligatoria cuando la Administración Tributaria requiera su comparecencia personal.

3. A fin de simplificar la designación e intervención del representante, se señala que la representación se acreditará por cualquier medio válido que deje constancia fehaciente de la representación otorgada e incluso mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente, quedando al margen de la necesidad de acreditar la representación las actuaciones de mero trámite, tales como la sola presentación de declaraciones o documentos ante las oficinas de la Administración Tributaria.

Artículo 47. Representación de personas físicas y de entes que carecen de personería jurídica.

1. En el caso de personas físicas que carezcan de capacidad para obrar, actuarán en su nombre, indistintamente, sus representantes legales o judiciales, conforme lo establezca la legislación civil.
2. La representación de los entes que carecen de personería jurídica, corresponderá, en primer lugar, al designado para tal efecto, y en su defecto, al administrador de hecho o a cualquiera de sus integrantes, indistintamente.

COMENTARIO:

1. Se trata en el presente artículo del instituto de la representación, en virtud del cual una persona queda obligada o adquiere un derecho como consecuencia inmediata o directa del acto jurídico celebrado en su nombre por un tercero designado legal o

convencionalmente para tal efecto.

2. En primer lugar se establece que en el caso de las personas físicas sin capacidad para obrar o sin capacidad de ejercicio, ya se trate de incapaces absolutos o relativos, actuarán a través de sus representantes legales o judiciales.
3. De otro lado, en el caso de los entes que carecen de personería jurídica, tales como los contratos de colaboración, las sociedades irregulares, las comunidades de bienes, etc., corresponderá, preferentemente, al designado para tal efecto, y de no existir, al administrador o a sus integrantes, en este caso de forma indistinta, la representación de tales entes.

Artículo 48. Representación de personas o entidades residentes en el extranjero.

A los efectos de sus relaciones con la Administración Tributaria, los obligados tributarios que no residan en el país pero posean patrimonios, rentas, actos o contratos que estén sujetos a tributación, deberán designar un representante con domicilio en el territorio del referido país, salvo que la Administración Tributaria les dispense de ello mediante la correspondiente resolución general. Dicha designación deberá comunicarse a la Administración Tributaria en los términos que la normativa del tributo señale.

COMENTARIO:

1. Se regula el supuesto de los obligados tributarios que no residen en el país (la normativa de residencia se encuentra habitualmente en el Impuesto a la Renta, pero puede ocurrir que algún tributo incorpore reglas propias, en cuyo caso, a efectos de ese tributo, habrá de estarse a esas reglas). En tales casos y a fin de facilitar el accionar de la Administración Tributaria, se dispone la obligación de designar un representante con domicilio

en el país.

2. Es preciso señalar que en el presente caso el domicilio del representante que se asigna al obligado tributario no residente, es únicamente a efectos de la relación con la Administración Tributaria y de las actuaciones que ésta deba realizar para el control de las obligaciones tributarias del no residente, no enervando en modo alguno su condición de no residente para efecto del o de los tributos de que se trate.
3. Por otro lado, dada la amplia redacción escogida como presupuesto de la exigencia de nombrar representante (disponer de patrimonios, rentas, actos o contratos sujetos a tributación), se habilita la posibilidad de que, por vía normativa (no en casos singulares) la Administración Tributaria exonere de esta obligación, por ejemplo en mercados muy ágiles como los financieros organizados, o simplemente por la poca importancia de los hechos.

Capítulo IV Domicilio Tributario

Artículo 49. Domicilio de las personas físicas.

1. El domicilio en el país de las personas físicas será:
 - a) El lugar de su residencia.
 - b) El lugar donde desarrolle sus habituales actividades civiles o comerciales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla.
 - c) El que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido de este artículo.
 - d) El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio.
2. No obstante, para todos los supuestos de

ejercicio de actividades económicas, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio el lugar donde se ejerza la gestión administrativa y dirección de negocios.

COMENTARIO:

1. La definición de domicilio tributario de las personas físicas observa los criterios adoptados por la gran mayoría de las legislaciones tributarias, otorgándose prevalencia a criterios objetivos, tales como la residencia, el lugar de desarrollo de actividades civiles o comerciales, precisándose que de concurrir más de un supuesto de domicilio, quedará a elección del obligado tributario la elección del domicilio fiscal, debiendo en tales casos designar una dirección exacta, y de no existir domicilio en alguno de los supuestos señalados, se tendrá como tal el lugar donde se produzca el hecho generador de obligaciones tributarias.
2. En el segundo numeral se incluyen criterios específicos para aquellas personas físicas que realicen actividades económicas que guardan semejanza con los criterios establecidos para las personas jurídicas.

Artículo 50. Domicilio de las personas jurídicas.

El domicilio en el país de las personas jurídicas y unidades económicas sin personalidad jurídica es:

- a) El de su domicilio social.
- b) El lugar donde se encuentre su dirección o administración efectiva.
- c) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de no conocerse dicha dirección o administración.
- d) El que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido

de este artículo.

- e) El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio.

COMENTARIO:

Al igual que en el caso del domicilio de las personas físicas, para la determinación del domicilio de las personas jurídicas y de entes sin personalidad jurídica, el Modelo toma en cuenta los criterios objetivos mayoritariamente utilizados por las legislaciones latinoamericanas como son el de la sede social, el de la dirección o administración efectiva, o el del lugar donde se desarrolle la actividad económica, debiendo en tales casos designar una dirección exacta. Se incluyen además dos lugares adicionales que solucionan los casos en los que exista más de un domicilio, en los términos señalados en la disposición, como el que no exista un domicilio en dichos términos.

Artículo 51. Personas domiciliadas en el extranjero.

El domicilio en el país de las personas domiciliadas en el extranjero es:

- a) Si tienen lugar fijo de negocios o establecimiento permanente en el país, los que establecen los artículos 49 y 50 de este Código.
- b) En los demás casos, tendrán el domicilio de su representante en el país.
- c) A falta de representante domiciliado en el país, tendrán como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador del tributo.

COMENTARIO:

Se aplican las reglas establecidas para el caso de los domicilios de las personas físicas y jurídicas, previéndose además que en el caso de una persona domiciliada en el extranjero que no haya designado un

representante en el país, se considerará como domicilio fiscal el del lugar donde se produzca el hecho generador del tributo.

Artículo 52. Declaración y cambio de domicilio.

1. Los obligados tributarios tienen la obligación de comunicar su domicilio tributario y su cambio, en la oportunidad y forma que establezca la Administración Tributaria.
2. El domicilio declarado se considerará subsistente en tanto no fuere comunicado su cambio, de conformidad con las disposiciones que establezca la Administración Tributaria.
3. La Administración Tributaria podrá rectificar de oficio el domicilio tributario de los obligados tributarios mediante la comprobación pertinente.

COMENTARIO:

1. Se consagra el deber de los obligados tributarios de comunicar el domicilio tributario y su cambio a la Administración Tributaria, y se delega a ésta la determinación de la oportunidad y formalidades con que se deberá efectuar la comunicación para que ella surta efecto.
2. Por otra parte, se concede a la Administración Tributaria la facultad de rectificar de oficio el domicilio declarado por los obligados tributarios, cuando ésta verifique a través de sus actividades de comprobación que el mismo no se ajusta a las disposiciones legales.

Capítulo V

Determinación de la obligación tributaria

Artículo 53. Cuantificación y determinación de la obligación tributaria.

1. La obligación tributaria principal, la de realizar pagos a cuenta o anticipados así como las demás que tengan por

objeto una prestación de contenido económico se determinarán a partir de las bases imponibles, las alícuotas y demás elementos previstos en este capítulo, según se disponga en la ley de cada tributo.

2. 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 obligados tributarios 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.
3. Sin embargo, la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presunta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54.

COMENTARIO:

1. Se dispone que la cuantificación de la obligación tributaria debe efectuarse de acuerdo con los elementos que se definan en la ley de cada tributo.
2. Se reconoce que, en principio, la determinación de la obligación tributaria deberá efectuarse con base en las declaraciones del obligado tributario. No obstante, aun tratándose de tributos autoliquidables, se establece la facultad de la Administración Tributaria de proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria.

Artículo 54. Formas de la determinación.

La determinación por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:

- a) Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores

del tributo;

- b) Sobre base presunta, utilizando cualquiera de los siguientes medios:
 - i. Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
 - ii. 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.
 - iii. Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

COMENTARIO:

1. Se regulan las formas de determinación de la obligación tributaria: sobre base cierta y sobre base presunta.
2. Como regla, la Administración Tributaria deberá preferir la realización de determinaciones sobre base cierta y excepcionalmente de no contar con todos los elementos necesarios para establecer las bases imponibles de los tributos, podrá recurrir a una determinación indirecta o presunta.
3. La determinación sobre base cierta constituye un método de estimación directa, en el que se utilizará la información proveniente de las declaraciones o documentos presentados por los obligados tributarios, los datos consignados en libros y registros y los demás documentos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.
4. De otro lado, la utilización de la

determinación de la obligación sobre base presunta no es discrecional para la Administración Tributaria, sino que está supeditada a establecer la existencia de cualquiera de las causales que habilitan su utilización previstas en el artículo siguiente.

5. Establecida la ocurrencia de alguna de dichas causales, la Administración Tributaria podrá proceder a determinar la cuantía de la obligación, aplicando cualquiera de los siguientes medios: los datos y antecedentes que obren en poder de la Administración Tributaria, la comparación de gastos y de rendimientos de actividades similares en el respectivo sector económico, la valoración de los módulos que corresponden a los obligados tributarios en supuestos similares, etc.

Artículo 55. Determinación sobre base presunta.

1. La Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre base presunta, cuando los obligados tributarios o terceros responsables:
 - a) Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria.
 - b) No presenten los libros de contabilidad y los registros tributarios, la documentación comprobatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias.
 - c) No presenten las declaraciones, dentro del plazo en que la Administración Tributaria se los hubiere requerido.
 - d) Se dé alguna de las siguientes irregularidades:
 - i. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras,

así como alteración del costo.

ii. Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

iii. 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.

2. Practicada por la Administración Tributaria 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.

COMENTARIO:

1. Contiene las causales que permiten a la Administración Tributaria determinar la obligación tributaria de forma estimativa o presunta. El precepto establece como causales aquellas situaciones que impiden a la Administración Tributaria poder establecer de manera directa, completa y cierta la realización de los hechos imponible y la cuantificación de las bases de cálculo, tales como el que los obligados tributarios se opongan u obstaculicen los actos de fiscalización, el que no se cuenta con los libros contables o registros tributarios, el que se omitan el registro de operaciones en los referidos libros o registros.

2. Se establece además una regla que tiene por objeto impedir que los obligados tributarios fueren la aplicación de determinaciones presuntas, a fin de evitar la determinación sobre base cierta la que arrojaría una liquidación mayor de la obligación tributaria correspondiente; para ello la norma prevé que en tales casos subsistirá la obligación de pagar la diferencia en más entre el monto del tributo establecido por base presunta y aquel que se determine sobre base cierta.

Capítulo VI

La deuda tributaria

Sección 1. Disposiciones generales.

Artículo 56. Definición de deuda tributaria.

La deuda tributaria estará constituida por el tributo debido, por los anticipos, por los pagos fraccionados, por las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, por las cantidades percibidas o que se debieron percibir, por los recargos exigibles legalmente, por los intereses moratorios y por las sanciones pecuniarias.

COMENTARIO:

1. El concepto de deuda tributaria pretende establecer en forma explícita los conceptos exigibles a los obligados tributarios, los cuales deberán ser cancelados mediante alguno de los modos de extinción de las obligaciones tributarias contemplados en este capítulo del Modelo.

2. Se trata de un concepto amplio que involucra tanto la obligación tributaria principal, como las obligaciones tributarias accesorias, las que serán exigibles por la Administración Tributaria con cargo a las reglas y privilegios de cobro establecidos en el presente Código.

Artículo 57. Modos de extinción de la obligación tributaria.

La obligación tributaria se extingue por:

- Pago.
- Compensación.
- Condonación o remisión.
- Prescripción

COMENTARIO:

Se enumeran las formas de extinción de la obligación tributaria. De los diversos modos de extinción, se han limitado a cuatro: pago, compensación, condonación o remisión y prescripción, que corresponden

a los más generalizados, dejándose a criterio de cada Administración Tributaria la inclusión de otros medios tales como la consolidación o confusión, entre otros.

Sección 2. El pago.

Artículo 58. Obligados al pago.

1. El pago de los tributos debe ser realizado por los obligados tributarios a los que se refiere el artículo 25 del presente Código.
2. También podrán realizar el pago los terceros extraños a la obligación tributaria.

COMENTARIO:

Se ratifica la responsabilidad de los obligados tributarios por el pago del tributo. Se admite, además, que éste pueda ser realizado por terceros ajenos a la obligación tributaria.

Artículo 59. Medios de pago.

El pago de los tributos, retenciones, percepciones, anticipos, pagos fraccionados, pagos a cuenta, sanciones pecuniarias y demás cargos, se realizará utilizando los medios que la Administración Tributaria determine en normas generales.

COMENTARIO:

1. 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 Tributaria como para los obligados tributarios.
2. Acorde con el avance la tecnología, la Administración Tributaria podrá establecer la utilización de medios de pago electrónicos, informáticos o telemáticos, de amplia utilización hoy en día en las Administraciones Tributarias.

Artículo 60. Plazo para el pago.

1. El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine la normativa reguladora del tributo.
2. 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 tributarios, deberán pagarse, junto con sus accesorios, dentro de los días de notificado el acto administrativo.

COMENTARIO:

Dado que los plazos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas no siguen una regla estándar en los países, sino que son establecidos en función a si el pago corresponde a tributos autoliquidados o no por el obligado, o en función a la periodicidad del tributo a pagarse, o a si el tributo incide en hechos imponibles de realización inmediata, o si se trata de pagos a cuenta o anticipos, se ha preferido remitir la designación del plazo de pago de cada tributo a una norma reglamentaria.

Artículo 61. Intereses y recargos por pago fuera de plazo.

1. El no pago en tiempo de los créditos derivados de la obligación tributaria generará un interés moratorio de por ciento, 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.
2. El interés moratorio será fijado por y no podrá ser superior a veces o inferior a veces la tasa

3. 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 por ciento, 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 por ciento, ... por ciento, ó por ciento, respectivamente, con exclusión de las sanciones que en otro caso hubieran podido exigirse, pero no del interés moratorio.

COMENTARIO:

1. Se consagra la aplicación automática de un interés moratorio por el pago fuera de término en cualquier circunstancia. Es necesario tener en cuenta, que a efectos de evitar un arbitraje financiero en el pago con retraso de las obligaciones tributarias de los obligados tributarios, resulta conveniente que la tasa que se establezca sea lo suficientemente disuasiva de cualquier cálculo financiero que pueda hacer el obligado para postergar el pago de sus tributos porque le resulte ventajoso financieramente hablando.

2. Por otra parte contempla la situación de los pagos y liquidaciones correspondientes a declaraciones presentadas en forma espontánea por los obligados tributarios, a los que le serán aplicables los recargos allí establecidos pero no las sanciones previstas en este Modelo para la presentación extemporánea de declaraciones y por mora, las que solo serán aplicables en

los casos que exista requerimiento previo de la Administración Tributaria.

3. 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. De esta forma se genera una clara ventaja económica para los obligados tributarios que se acojan a una regularización voluntaria de su deuda impaga, toda vez que el importe de la sanción –que usualmente es significativo como un medio de disuasión de la conducta omisiva– y el cual se ajusta con los intereses por mora correspondientes, es sustituido por un porcentaje de recargo inferior al porcentaje de sanción que se aplica al importe del adeudo y que varía en función de la oportunidad de la regularización.

4. Finalmente, indicar que se ha dejado en blanco los porcentajes de interés moratorio y de recargo que corresponderán aplicarse a efecto de que sean determinados de acuerdo a la realidad de cada país. Asimismo, en el numeral 2 se deja a criterio de los países la determinación de la entidad gubernamental que fijará la tasa de interés moratorio, la misma que podrá ser establecida por la Administración Tributaria, por el Ministerio de Economía o Hacienda o por la entidad gubernamental que correspondiere; la que deberá, además, precisar el tipo de tasa a aplicarse.

Artículo 62. Imputación de pagos.

1. Los obligados tributarios 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.

2. Cuando el monto pagado resultare insuficiente para saldar las deudas indicadas, 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.
3. Cuando los obligados tributarios 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 imputará los pagos siguiendo el orden establecido en el numeral 2.
4. 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:

1. Se establece el orden de imputación de los pagos parciales que puedan efectuar los obligados tributarios, tanto en relación a conceptos como al período que corresponderá a la Administración Tributaria imputar esos pagos, tratando de preservar el crédito del Fisco en la forma más integral posible.
2. Se precisa que ese mismo orden de imputación de pagos deberá ser seguido por la Administración Tributaria 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.

Artículo 63. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.

1. Las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que fije la Administración Tributaria y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos. Las cantidades aplazadas o fraccionadas devengarán los intereses a que se refiere el artículo 61 de este Código.
2. Para garantizar los aplazamientos y fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá exigir que se constituyan garantías a su favor.
3. La Administración Tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las cuotas de los tributos, anticipos, pagos a cuenta, sanciones pecuniarias y demás recargos hasta meses.
4. Excepcionalmente, la Administración Tributaria podrá conceder fraccionamientos y/o aplazamientos para el pago de obligaciones provenientes de tributos retenidos o percibidos. Por norma reglamentaria se establecerán los casos y condiciones en las que procederán tales facilidades de pago.

COMENTARIO:

1. La dificultad transitoria de tesorería se configura como elemento determinante de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento de deudas tanto en periodo voluntario como ejecutivo.

2. Se establece que las deudas aplazadas o fraccionadas deberán, con carácter general, garantizarse y en cualquier caso devengarán intereses moratorios.
3. Se deja a criterio de las Administraciones Tributarias la determinación de los plazos de aplazamiento o fraccionamiento que pudieran otorgarse.
4. Es del caso señalar que en materia de aplazamiento y fraccionamiento de deudas se advierte que la mayoría de las legislaciones de los países, no admiten las referidas facilidades de pago respecto a deudas tributarias provenientes de retenciones o percepciones, debido a que se trataría de deudas que no inciden económicamente en el sujeto obligado a ingresar las sumas retenidas o percibidas al Fisco, sino que se trata de importes detraídos o cobrados de los contribuyentes, por lo que la eventual dificultad financiera que pudiera afectar a los agentes de retención o percepción, no tendría por qué confundirse ni afectar las deudas derivadas de las indicadas obligaciones.
5. Sobre este punto el Modelo opta por admitir, excepcionalmente el aplazamiento o fraccionamiento de deudas provenientes de tributos retenidos o percibidos, en el entendido que las dificultades económicas por las que puede atravesar un agente de retención o de percepción pueden dificultar el cumplimiento de las referidas obligaciones; delegándose a una norma reglamentaria el establecimiento de los casos y condiciones que excepcionalmente habilitarían el otorgamiento de las referidas facilidades de pago. Así, las normas reglamentarias podrán establecer el otorgamiento de garantías especiales, o la aplicación de una tasa de interés por fraccionamiento o aplazamiento más alta que la

aplicable a otras deudas tributarias, o la concesión de menores cuotas para el pago o el aplazamiento de la deuda por retenciones o percepciones que las aplicables a las demás deudas tributarias.

Sección 3. Compensación

Artículo 64. Compensación.

1. Las deudas tributarias podrán compensarse total o parcialmente con créditos por tributos, sus accesorios y sanciones, líquidos, exigibles y no prescritos, siempre que sean administrados por la misma Administración Tributaria, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.
2. La compensación podrá realizarse por cualquiera de las siguientes formas:
 - a) Automática por los obligados tributarios, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley.
 - b) A instancia del obligado tributario.
 - c) De oficio por la Administración Tributaria.
3. Los obligados tributarios podrán solicitar compensación de sus saldos acreedores reconocidos por acto administrativo firme con deudas en concepto de tributos, anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones, intereses y sanciones pecuniarias que mantengan con la Administración Tributaria.
4. 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 al pago de la deuda comenzando por las deudas de períodos más antiguos, referentes a períodos no prescritos y en el orden de prelación de los conceptos establecidos en el artículo 62 de este Código.

COMENTARIO:

1. Se desarrolla el tema de la compensación de débitos con créditos de naturaleza tributaria, previéndose la posibilidad de que ésta pueda ocurrir de manera automática por los obligados tributarios, por solicitud a la Administración Tributaria y de oficio por parte de esta última, que constituyen las tres formas reconocidas en las legislaciones de los países y en doctrina.
2. En cuanto a las características que deben tener los débitos y créditos a compensarse, éstos deben ser líquidos, exigibles, no prescritos y corresponder a una misma Administración Tributaria.

Sección 4. Condonación o remisión.

Artículo 65. Condonación o remisión.

La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley.

COMENTARIO:

1. 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, o norma con dicho rango, lo establezca de manera expresa.
2. A diferencia de la condonación civil en la que el acreedor puede renunciar a su derecho a exigir el pago de su deudor en la condonación tributaria el acreedor, esto es la Administración Tributaria, no puede decidir por sí sola el dejar de exigir el pago de las obligaciones tributarias, debido a que rige el principio de la indisponibilidad de las obligaciones por parte de la Administración Tributaria.
3. Tratándose de deudas tributarias comprendidas en un proceso concursal, a fin que las autoridades tributarias puedan condonar parcialmente tales adeudos, será necesario que la ley concursal prevea y autorice dicha condonación.

Sección 5. Prescripción.

Artículo 66. Plazo general de prescripción.

Prescribirán a los años:

- a) El derecho de la Administración para determinar la obligación con sus recargos e intereses.
- b) El derecho de la Administración para imponer sanciones tributarias.
- c) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, autoliquidadas y de las sanciones impuestas.
- d) El derecho a la devolución de pagos indebidos o saldos a favor de los obligados tributarios.
- e) El derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones.

COMENTARIO:

1. Se establece un término común para la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar las obligaciones, imponer sanciones, exigir el pago de la deuda tributaria y del derecho a la devolución o repetición por los pagos indebidos o saldos a favor de los obligados tributarios, así como del derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones. 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.
2. El Modelo opta por establecer que lo que prescribe es el derecho o facultad de la Administración Tributaria o de los obligados tributarios para determinar las obligaciones, imponer sanciones, exigir el pago de las deudas tributarias o solicitar la devolución de los pagos indebidos o los saldos a favor o de solicitar la rectificación de las autoliquidaciones, respectivamente, constituyendo, en consecuencia, un medio de extinción

de la obligación tributaria propiamente dicho.

Artículo 67. Extensión del plazo de prescripción.

1. El plazo establecido en el artículo 66 de este Código, en los casos previstos en sus literales a), b) y c), se extenderá a años cuando:
 - a) El obligado tributario, inscrito en los registros pertinentes, no cumpla con la obligación de declarar el hecho generador, o de presentar las declaraciones tributarias correspondientes a dos ejercicios.
 - b) En los casos de determinación de tributos por la Administración Tributaria, cuando ella no pudo conocer el hecho generador por ocultación del mismo.
 - c) Cuando el obligado tributario haya 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.
 - d) Cuando el obligado tributario no lleve libros de contabilidad o registros tributarios, no los conserve durante el plazo legal o lleve doble contabilidad o dobles registros tributarios.
2. Para los obligados tributarios no inscritos en los registros pertinentes, el plazo será el doble del fijado en el artículo 66 para los casos previstos en los literales a), b) y c).

COMENTARIO:

1. La presente disposición recoge las diversas situaciones en las que resulta necesario que el plazo general para que opere la prescripción de los derechos de la Administración Tributaria, se amplíe al acarrear mayores dificultades para el ejercicio de aquellos derechos.

2. Se trata de supuestos taxativos, que impiden a la Administración Tributaria aplicarlos de forma extensiva a situaciones similares, ello en garantía de los derechos de los obligados tributarios a la correcta aplicación de la prescripción.
3. En la misma línea del plazo general, se ha preferido dejar a criterio de las Administraciones Tributarias, el número de años en los que se extenderá el plazo de prescripción general, sin perjuicio de sugerirse la adopción del mismo plazo ampliado de prescripción aplicable a los supuestos del numeral 1, de manera de simplificar el cómputo de la prescripción, con excepción del supuesto de no inscripción en los registros de la Administración Tributaria para el que se propone la duplicación del plazo de prescripción dada la gravedad del caso.

Artículo 68. Cómputo del plazo.

El cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de este Código se contará:

- a) En el caso previsto en el literal a), desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.
- b) En el caso previsto en el literal b), desde la fecha en que se cometió la infracción sancionable.
- c) En el caso previsto en el literal c), desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo de pago voluntario o el plazo establecido en el numeral 2 del artículo 60 de este Código, según corresponda.
- d) En el caso previsto en el literal d), desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo a favor.

- e) En el caso previsto en el literal e), desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la autoliquidación.

COMENTARIO:

1. Para iniciar el cómputo del plazo para que opere la prescripción, se establece como norma general el día 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 obligados tributarios, con lo cual se procura establecer un tratamiento equitativo para ambos.
2. Cabe indicar que existen países en los que el cómputo del plazo de prescripción se inicia a partir del 1 de enero del año siguiente de ocurridos los casos que motivan la prescripción. Si bien la referida regla encierra en sí misma una extensión del plazo de prescripción, tiene la ventaja de facilitar el cómputo de ésta, por lo que se deja a criterio de las Administraciones Tributarias evaluar la conveniencia de su aplicación.

Artículo 69. Interrupción de la prescripción.

1. El curso de la prescripción se interrumpe, según corresponda:
 - a) Por cualquier acción administrativa, debidamente notificada al obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización, aseguramiento (caución), comprobación, verificación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible.
 - b) Por cualquier actuación del obligado tributario conducente al pago o liquidación de la deuda.
 - c) Por la solicitud de prórroga u otras facilidades de pago.

- d) Por cualquier acción administrativa, debidamente notificada al obligado tributario, orientada a determinar las infracciones tributarias cometidas por los obligados tributarios.

- e) Por cualquier acto fehaciente del obligado tributario que pretenda ejercer el derecho de repetición ante la Administración Tributaria, o por cualquier acto de ella en que se reconozca la existencia del pago indebido o del saldo acreedor.
- f) Por la presentación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

2. Interrumpida la prescripción se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción. Sin embargo, el plazo de prescripción que se interrumpe con motivo del ejercicio del derecho a determinar la obligación, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda, a que se refieren los literales a), b) y c) del artículo 66, adicionado con el nuevo plazo que se inicie a partir de producirse las referidas causales de interrupción, no podrá exceder de años.

COMENTARIO:

1. Se regula la interrupción de la prescripción, que constituye uno de los dos supuestos de alteración del tiempo de prescripción conjuntamente con la suspensión que se desarrolla en el artículo siguiente.
2. Los casos previstos para la interrupción de la prescripción se refieren a actuaciones de la Administración Tributaria o del propio obligado tributario que buscan revertir la inactividad del titular del derecho. Se trata de actos positivos, definidos por la ley, que denotan de manera inequívoca la voluntad de la Administración Tributaria o de los obligados tributarios de no abandonar o perjudicar su derecho, o de reconocer

la existencia de la obligación tributaria. En esos casos, operada una causal de interrupción se reinicia un nuevo plazo de prescripción, eliminando el tiempo anteriormente corrido.

3. Se ha estimado conveniente establecer un límite en el plazo total de prescripción que puede darse, en respeto del principio de seguridad jurídica que evite sucesivas e inagotables interrupciones al plazo de prescripción.

Artículo 70. Suspensión de la prescripción.

1. El cómputo del plazo de la prescripción se suspende por la interposición del recurso de reconsideración.
2. La interposición de recursos ante los tribunales administrativos o judiciales suspenderá el cómputo del plazo de prescripción siempre que la deuda hubiera sido garantizada. En tales casos el cómputo de la prescripción se reinicia .. días después que se notifique la resolución definitiva sobre los recursos interpuestos.

COMENTARIO:

1. Se regula el supuesto de suspensión del plazo de prescripción, considerándose como causal para ello la interposición del recurso de reconsideración, habida cuenta que la interposición del referido recurso suspende la ejecución del acto administrativo impugnado, conforme lo prevé el artículo 195, por lo que el plazo de prescripción debe, consecuentemente, suspenderse también, en la medida en que la Administración Tributaria está legalmente impedida de tomar acciones para recuperar la deuda impaga.
2. Excepcionalmente constituirá causal de suspensión, la interposición de recursos ante los Tribunales Administrativos o Judiciales, siempre que se haya garantizado la deuda o si el Tribunal

Administrativo ordenara la suspensión de la ejecución del acto administrativo aun sin garantía, ya que en tales casos la deuda tributaria carece de exigibilidad para la Administración Tributaria, debiéndose, al igual que en el supuesto de la reconsideración, suspenderse el cómputo de la prescripción.

3. Reiniciada la prescripción, el plazo que hubiera corrido hasta la fecha en que se produjo la causal de suspensión, se agregará al nuevo cómputo de prescripción que se devengará a partir del número de días, que al efecto señale la legislación de cada país, siguientes a la notificación de la resolución que resuelva el acto impugnado.

Artículo 71. Alcance de la prescripción.

1. 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.
2. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados tributarios al pago, salvo que se hubiese interrumpido el curso de la prescripción para cualquiera de ellos.
3. La prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar y exigir el pago de la obligación de un periodo tributario determinado, no impide la obtención o utilización de la información sobre hechos o situaciones producidos en dicho periodo para la determinación de obligaciones tributarias de periodos no prescritos.

COMENTARIO:

Se regulan tres situaciones que se derivan de la prescripción y delimitan su alcance:

- a) En primer lugar, que la prescripción de la facultad para determinar y exigir el pago del tributo insoluto extingue

también la facultad para exigir el pago de los intereses y recargos devengados.

- b) En segundo lugar que declarada la prescripción a favor de uno de los obligados tributarios ésta favorece a los demás obligados tributarios, como consecuencia de la regla de solidaridad en la responsabilidad frente al Fisco.
- c) Finalmente, que procede la revisión de años prescritos a efecto de determinar la obligación tributaria de años no prescritos, en tanto la prescripción afecta la facultad de la Administración Tributaria para determinar y cobrar las obligaciones tributarias de un periodo dado, pero no enerva su facultad de fiscalización y de proyectar los resultados obtenidos hacia periodos no prescritos.

Artículo 72. Declaración de la prescripción.

La prescripción será declarada de oficio o a pedido del obligado tributario, sea por la vía de la acción o de la excepción, retrotrayendo sus efectos al momento del cumplimiento del plazo de prescripción.

COMENTARIO:

1. Se incorpora la presente disposición a fin de regular la forma en que se reconoce o declara la prescripción.
2. Se establece que transcurrido el curso del tiempo previsto en la ley, la prescripción será declarada de oficio por la Administración Tributaria a solicitud del obligado tributario, ya sea por la vía de la acción o la excepción en cualquier procedimiento y/o estado de éste. En principio se prevé que sea la Administración Tributaria la que sin necesidad de que la invoque el obligado tributario, declare la prescripción en razón de tratarse de un medio de extinción de la deuda. Sin embargo, se ha mantenido la posibilidad de que sea el propio obligado tributario el que pueda accionar solicitando se declare

la prescripción, para aquellos casos en los que ésta no hubiera sido reconocida por la Administración Tributaria.

3. Asimismo se establece que el cumplimiento del término no origina la prescripción de manera automática, sino únicamente la prescriptibilidad o idoneidad para que sea declarada, siendo que ocurrida ésta sus efectos se retrotraen al momento en que el plazo quedó cumplido.

Artículo 73. Pago de una obligación prescrita.

El pago de la obligación prescrita no implicará la renuncia de la prescripción y dará derecho a solicitar la devolución de lo pagado.

COMENTARIO:

Se recoge una consecuencia del efecto extintivo de la prescripción respecto de la deuda tributaria y es que el pago de una deuda prescrita constituirá un pago indebido. Al mismo tiempo, tratándose la prescripción de un hecho objetivo, que se traduce incluso en su aplicación de oficio, que determina la extinción de la obligación tributaria, no permite la renuncia a la prescripción ganada.

Sección 6. Privilegio de la deuda tributaria.

Artículo 74. Orden de privilegio.

La deuda tributaria goza de privilegio general sobre todos los bienes de los obligados tributarios y tendrá prelación sobre los demás créditos con excepción de:

- a) Acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real, siempre que éste se haya constituido y registrado en la forma exigida por ley con anterioridad a la determinación de la deuda tributaria.
- b) Las pensiones alimenticias y los salarios. Tratándose de las pensiones alimenticias

y salarios correspondientes a miembros de directorios y socios, la prelación sobre la deuda tributaria solo alcanzará al equivalente de sueldos mínimos legales.

COMENTARIO:

1. Se regula lo concerniente al privilegio y prelación de la deuda tributaria, adoptando los mayoritariamente aceptados en los Códigos Tributarios de Iberoamérica. Se da prevalencia a la deuda tributaria en tanto concurra con acreedores quirografarios; sin embargo, la deuda tributaria cede su posición de privilegio cuando concurra con acreedores de créditos que se encuentren garantizados con alguna garantía real (en tanto dichas garantías hayan sido constituidas con anterioridad a la determinación de la deuda tributaria) o acreedores alimentistas o de remuneraciones. En el caso de los salarios y pensiones alimenticias de los miembros de directorios y de los socios se limitan los salarios mínimos a fin de evitar maniobras por parte de quienes poseen atribuciones de dirección de la empresa que tenga carácter de deudora del Fisco, para eludir el pago de la deuda tributaria. Cabe indicar que como alternativa a establecer el tope en función de salarios mínimos legales, se podrán considerar otros parámetros, como por ejemplo unidades de referencia tributaria.
2. Es del caso señalar que los derechos de prelación podrán ser invocados y declarados en cualquier momento.

Capítulo VII

Derechos de los obligados tributarios

Artículo 75. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros que establezcan las leyes, los siguientes:

- a) Derecho a ser tratado con imparcialidad y ética por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
- b) Derecho al carácter reservado de los datos, informes y antecedentes tributarios, en los términos previstos en ley.
- c) Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- d) Derecho a formular consultas y a obtener respuesta oportuna, de acuerdo con los plazos legales establecidos.
- e) Derecho a obtener copias de los documentos que conforman los expedientes.
- f) Derecho a no proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración Tributaria.
- g) Derecho de repetición y devolución de los pagos indebidos que procedan.
- h) Derecho a la no aplicación de intereses, recargos o sanciones en el caso del numeral 3 del artículo 18 de este Código.
- i) Derecho a que se aplique la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar obligaciones, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria en los casos previstos en el presente código.
- j) Derecho a acceder a las actuaciones administrativas y conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte.

- k) Derecho a conocer la identidad del personal de la Administración Tributaria, bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos en que sea parte.
- l) Derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación o fiscalización, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos de ley.
- m) Derecho a la corrección de declaraciones.
- n) Derecho a impugnar los actos de la Administración Tributaria que los afecten de acuerdo a lo establecido en el presente Código y a obtener un pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.
- o) Derecho al debido proceso y al derecho de defensa.
- p) Derecho a presentar alegaciones y pruebas que merezcan un pronunciamiento expreso por parte de las autoridades administrativas o judiciales que decidan las controversias.

COMENTARIO:

1. Dada la función didáctica del Modelo, se ha considerado conveniente incluir este precepto que contiene una lista abierta de los derechos y garantías de los obligados tributarios, que suponen un reflejo de lo que las normas constitucionales o las cartas de derechos fundamentales o el propio Modelo reconocen a los ciudadanos y constituyen un límite al ejercicio de la potestad tributaria.
2. Ha de reconocerse que si bien la no inclusión en el Modelo del listado de derechos no hubiera afectado su efectividad, se ha estimado mejor mencionarlos de manera expresa como garantía a los obligados tributarios

respecto del equilibrio que debe existir entre el poder del Fisco y sus derechos.

3. Los derechos señalados corresponden a las diferentes formas en que se manifiesta el derecho subjetivo de los obligados tributarios y pueden agruparse de la siguiente manera:
 - a) Derechos de trato y reserva [literales a) y b)],
 - b) Derechos de asistencia o colaboración [literales c) al f)],
 - c) Derechos económicos [literales g) al i)],
 - d) Derechos de información [literales j) al l)] y,
 - e) Derechos de defensa [literales m) al p)].

Artículo 76. Defensor del Obligado Tributario.

Se podrá crear la figura del Defensor del Obligado Tributario, como una entidad pública independiente de la Administración Tributaria, con el fin de garantizar la oportuna atención, el respeto de los derechos de los obligados tributarios y usuarios aduaneros y la imparcialidad en la asistencia y actuaciones en el ejercicio de sus funciones legales por la Administración Tributaria.

COMENTARIO:

1. Se incorpora la figura del Defensor del Obligado Tributario, reconocida en varias legislaciones de Iberoamérica, que responde al rol del Estado de cautelar los derechos de sus ciudadanos en materia tributaria y aduanera, dejándose a lo que establezca la legislación de cada país respecto al rango de norma que deberá disponer su creación.
2. En aras de una gestión independiente e imparcial, se establece que no formará parte de las Administraciones Tributarias, sino que se tratará de un ente público independiente.

3. Su función principal será velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios en las actuaciones que realicen ante las Administraciones Tributarias. Con tal fin será necesario que se asegure la realización de prácticas exitosas que garanticen la eficiencia de la Defensoría del Obligado Tributario. Entre ellas pueden citarse la difusión permanente de los servicios que brinda la Defensoría, la información a través de diversos canales de los derechos de los obligados tributarios,

la accesibilidad de los servicios a través de la simplificación de trámites y eliminación de requisitos innecesarios, la celeridad en la actuación, la atención de calidad contando para ello con profesionales altamente capacitados, la coordinación constante con las Administraciones Tributarias que permita identificar y solucionar las principales quejas de los obligados tributarios.

TÍTULO III

ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y DE LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL

Capítulo I

Disposiciones generales

Sección 1. Disposiciones preliminares.

Artículo 77. Ámbito de aplicación y normas supletorias.

Las presentes normas serán aplicables a las actuaciones y procedimientos tributarios dirigidos a la aplicación de los tributos, así como al desarrollo de la asistencia administrativa mutua amparada en Convenios de Derecho Internacional 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. En caso de contradicción entre los procedimientos aquí establecidos y lo dispuesto en un Convenio de Derecho Internacional Tributario, prevalecerá este último.

COMENTARIO:

1. Se describe el contenido del presente Título, dedicado a la aplicación de los tributos. Por una parte, se distingue entre "actuaciones" y "procedimientos". Las actuaciones pueden formar parte de un procedimiento, o ser ajenas al mismo. Por ejemplo, el obligado a declarar y autoliquidar se limita a llenar su formulario y realizar el pago correspondiente, sin que medie necesariamente ningún acto administrativo; esto es, sin que se inicie un procedimiento.

Así, en la sección 9 de este primer Capítulo, como en la Sección 3 del Capítulo II, se encuentra la regulación de deberes de información e inscripción para el suministro de información que pueden dar lugar a actuaciones en el sentido dicho.

2. En segundo lugar, se señala que la aplicación de los tributos no solo tiene por objeto los tributos del país en cuestión, sino también las actuaciones y procedimientos orientados al desarrollo de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal que se prevé en Convenios de Derecho Internacional Tributario, de diversa naturaleza y alcance como los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria o los Convenios para evitar la Doble Tributación. Estas actuaciones y procedimientos comprenden tanto el intercambio de información, como notificaciones, procedimientos de fiscalización y de recaudación de tributos extranjeros.
3. En tercer lugar, el artículo tiene también 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.
4. Finalmente, se aclara que en caso de contradicción entre lo dispuesto en este Modelo y lo dispuesto en un Convenio de Derecho Internacional Tributario,

prevalece éste, partiendo de que es usual que éstos se instrumentalicen a través de tratados internacionales, los cuales suelen prevalecer sobre la legislación interna. Debe tenerse en cuenta, como se desarrolla en el artículo 101, que es posible la implementación de los Convenios de Derecho Internacional Tributario a través de Acuerdos Internacionales Interinstitucionales (o Memorandos de Entendimiento), los cuales también deberán prevalecer sobre lo dispuesto en este Modelo, por tener su fundamento en el convenio mismo.

Artículo 78. Acceso a las actuaciones.

Los interesados o sus representantes tendrán acceso a las actuaciones administrativas y podrán consultarlas y obtener a su costa copias de los documentos obrantes en el expediente instruido sin más exigencia que la justificación de su identidad y legitimación, excepto cuando se trate de actuaciones de comprobación, fiscalización o investigación, y estas no estén concluidas. En tal caso, se les deberá dar acceso al expediente en el momento de la conclusión de dichas actuaciones de comprobación y el traslado de la propuesta de regularización, para que puedan ejercer su derecho de defensa o bien colaborar con la adecuada aplicación de los tributos.

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 Tributaria. 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 de

fiscalización o comprobación. No obstante, debe permitirse el acceso del interesado al expediente una vez que se llegue al punto de esas actuaciones en que proceda poner en su conocimiento los resultados para que aquel haga ejercicio de su derecho de defensa, o, bien, para que se pueda aplicar un mecanismo de acuerdo procedimental en el sentido que se desarrolla en el artículo 133 y su comentario.

Artículo 79. Medidas para mejor proveer.

La autoridad administrativa impulsará de oficio el procedimiento. En cualquier estado del trámite podrá disponer medidas para mejor proveer, en cuyo caso se suspenderá el cómputo de los plazos administrativos para la conclusión de los procedimientos establecidos en este Código.

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. Se aclara que la práctica de estas medidas suspenderá el cómputo de los plazos administrativos que según los procedimientos desarrollados en este Modelo correspondan para la conclusión de éstos. Lógicamente, esta norma deberá interpretarse en la medida que no exista una dilación imputable a la propia Administración Tributaria.

Sección 2. Notificaciones

Artículo 80. Notificación.

1. Se notificarán a los interesados las resoluciones y actos administrativos que afecten sus derechos e intereses.
2. Toda notificación deberá contener el texto íntegro de la resolución o acto, con indicación de si es o no definitivo en la vía administrativa, la expresión

de los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercer, en su caso, cualquier otro que estimen procedente.

3. Las notificaciones que conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el numeral anterior surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda.
4. Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.
5. Los plazos empezarán a correr desde el día siguiente al que se tenga por realizada la notificación, independientemente del medio utilizado.

COMENTARIO:

1. Los artículos 80 a 87 se han agrupado en una sección independiente y, recogen, de manera sistematizada el régimen de notificaciones. Los sistemas tributarios imperantes en la mayoría de los países de Iberoamérica, 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.
2. 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.

3. Se exige la notificación a los interesados de los actos que afecten a sus derechos e intereses y se regulan los requisitos que deben observarse en las notificaciones en términos similares a la regulación de las notificaciones de los actos administrativos en general.
4. Se regulan los medios, lugar y personas que pueden recibir las notificaciones destacando como novedad el uso de las nuevas tecnologías en esta materia.
5. 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.
6. Finalmente, se aclara que el concepto de "notificación" no solo abarca el documento carátula o acta de notificación en que se recogen datos generales como el sujeto notificado, la hora y lugar de notificación, la identificación del acto notificado y el funcionario que notifica, sino también el texto del acto mismo notificado. Esto explica la exigencia de que se notifique el contenido íntegro del acto o resolución. De hecho, esta distinción desaparece en la notificación de los actos electrónicos, lo que justifica aun más si se quiere adoptar este concepto amplio de "notificación".

Artículo 81. Formas de notificación.

Las notificaciones se practicarán en cualquiera de estas formas y sin perjuicio del orden de prelación que se indica en el artículo 85:

- a) Personalmente.

- b) Mediante correo público o privado, en el domicilio tributario o en el lugar expresamente indicado para recibir notificaciones.
- c) Por cédula, en las circunstancias indicadas en el numeral 3 del artículo 83.
- d) Por comparecencia y constancia administrativa, de conformidad con el procedimiento indicado en el artículo 85.
- e) Por sistemas de comunicación electrónicos o facsimilares, siempre que se garantice la correcta recepción por parte del destinatario.
- f) Por estrados físicos y electrónicos.

COMENTARIO:

1. Se enumeran las distintas formas de notificación, las cuales son desarrolladas en los artículos siguientes fijando un orden de prelación. Por ello, el orden de este artículo no prejuzga sobre las reglas de los próximos artículos sobre las interrelaciones entre las distintas formas de notificación. Asimismo, hay algunas formas que se relacionan de lo general a lo particular: por ejemplo, la notificación personal podría darse en cualquier lugar, pero si el sujeto comparece a la Administración Tributaria ciertamente la notificación también será personal, pero calificada por el hecho de la comparecencia. Lo mismo cabría decir sobre la entrega en el domicilio, que también podría ser personal, pero no necesariamente.
2. En cuanto a la notificación por cédula, se aclara más adelante que consiste en la exposición en el lugar de notificación del propio documento objeto de la misma. Por este motivo el presente artículo contiene una simple remisión.
3. Entre los medios electrónicos más usados hoy día por las Administraciones

Tributarias modernas está el sistema de "buzón tributario electrónico".

4. Por estrados físicos se entiende un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación, en el cual se fija el documento a notificar por un determinado plazo; por estrados electrónicos, se entiende la página electrónica que para notificar documentos establezcan las autoridades fiscales.
5. La notificación por estrados puede ser una forma subsidiaria dentro de la notificación por comparecencia, como resulta del procedimiento del artículo 85, o bien puede ser un mecanismo de notificación autónoma en algunos impuestos de carácter censal, como los de bienes inmuebles.

Artículo 82. Lugar o dirección de notificación.

1. Las notificaciones no realizadas por medios facsimilares o electrónicos se realizarán en el domicilio del obligado tributario, conforme a las normas de este Código. En caso de notificación personal, el lugar de notificación puede ser el de las oficinas de la Administración Tributaria o cualquier otro en que se les ubique. En caso de notificaciones por medios, facsimilares o electrónicos éstas deberán hacerse al número telefónico, o en el buzón electrónico registrados ante la Administración Tributaria o señalado específicamente para fines de notificación por el interesado o su representante.
2. En caso de que los interesados no tengan domicilio tributario registrado en la Administración Tributaria, deberán señalarlo en el primer escrito o comparecencia.
3. Los obligados tributarios podrán fijar un domicilio especial, incluyendo en su

caso el buzón electrónico dependiente de o creado por la Administración Tributaria cuando no sea obligatorio, en los procedimientos iniciados a su solicitud o por la Administración Tributaria. El domicilio así constituido será el único válido para las notificaciones de los actos vinculados al procedimiento respecto del cual se fijó el domicilio especial, salvo que por causa no imputable a la Administración Tributaria no se pudiera realizar las notificaciones en él, en cuyo caso ésta realizará las notificaciones en el domicilio tributario.

COMENTARIO:

1. El domicilio tributario registrado según las normas de este Modelo es el lugar natural para la realización de las notificaciones al obligado tributario. No obstante, tanto en los procedimientos iniciados por iniciativa del obligado tributario como en los procedimientos de oficio ya iniciados, aquel tiene derecho a señalar un lugar para recibir notificaciones distinto del domicilio tributario. Así, con la finalidad de contemplar la posibilidad de que los obligados tributarios requirieran fijar un lugar distinto a su domicilio tributario para recibir las notificaciones en los casos en que inicien algún procedimiento tributario (por ejemplo el de las oficinas de sus auditores contables, el de las oficinas de sus asesores legales, etc.), se prevé la designación de un domicilio especial, el que solo tendrá alcance para el procedimiento expresamente señalado. Se cubren además posibles maniobras dilatorias o de trabas por parte de los obligados, en los que no resultara posible a la Administración Tributaria efectuar las notificaciones en el domicilio especial señalado por responsabilidad del obligado tributario, estableciéndose que en tales casos las notificaciones se realizarán en el domicilio tributario.

2. Lógicamente, el concepto de "lugar" de notificaciones se refiere a una localización física, por lo que no pueden aplicarse estas reglas para los casos de notificación, facsimilar o electrónica. De ahí que se habla de "dirección" para aludir a los mecanismos propios de estos mecanismos tecnológicos modernos. Es de advertir que no se ha incluido la posibilidad de una dirección de correo electrónico, con el deliberado propósito de incentivar el uso de la figura mucho más segura del buzón electrónico que, a diferencia de aquél, constituye un dominio propio de la Administración Tributaria. En ese sentido, también podría designarse el buzón electrónico como domicilio especial.

3. Se aclara también que cuando la notificación es personal el lugar no es relevante. En los casos en que no se tenga un domicilio tributario registrado o un teléfono o buzón electrónicos comunicados a la Administración Tributaria, se impone el deber de indicar un lugar o dirección de notificación para lo sucesivo. Si bien algunas legislaciones tienen la regla de que en los procedimientos específicos se debe señalar lugar para notificaciones aun cuando se tenga domicilio registrado, con la consecuencia de que, de no hacerlo, se tiene por notificado de los actos subsiguientes de manera automática, se ha optado aquí por dejar ese señalamiento específico como una opción cuando se tiene domicilio inscrito, o como una obligación solo en ausencia de registro de un domicilio tributario.

Artículo 83. Personas que pueden recibir notificaciones en el lugar de notificación.

1. Las notificaciones se practicarán al interesado, su representante o persona expresamente autorizada. En su defecto, en las notificaciones que se realicen

en el lugar señalado para ello por el interesado o en su domicilio tributario, se practicarán al principal o encargado del establecimiento donde se hubiere constituido el domicilio tributario o lugar de notificación a los efectos tributarios o a cualquier persona mayor de edad y capaz vinculada con el interesado, su representante o persona expresamente autorizada por razones laborales o de parentesco que se encuentre en dicho lugar o domicilio y quede constancia de su identidad.

2. En el acuse de recibo de la notificación deberá constar, como mínimo, la identificación del notificador, la indicación del día, hora y descripción del lugar en que se practica la notificación, la identificación de la persona que recibe el documento respectivo, su relación con el interesado y su firma.
3. En los casos en que no se encuentre ninguna de las personas indicadas en el numeral 1 anterior, así como cuando éstas se negaren a firmar la constancia respectiva, se practicará la notificación por cédula, fijándose ésta en el lugar, dejando en éste los documentos en sobre cerrado.
4. El acuse de la notificación por cédula deberá indicar como mínimo, la identificación del sujeto notificado, el acto que se notifica, la fecha y dirección donde se realiza la notificación, el número de la cédula, el motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación y la indicación expresa que se procedió a fijar la cédula y dejar los documentos materia de la notificación.

COMENTARIO:

1. Se identifican, en primer lugar, tres sujetos a los que se puede notificar: el interesado, que sería el obligado tributario a quien se refiere o afecta el acto o resolución notificado(a); el representante legal o

voluntario de éste; un tercero que fue expresamente autorizado para recibir notificaciones, como podría ser el asesor legal.

2. Luego, previendo la hipótesis de notificación en un lugar físico, según lo dispuesto en el artículo anterior, a los tres tipos de sujeto anteriores se agregan otras posibilidades: el principal o encargado del establecimiento y, en general, cualquier persona mayor y capaz que se encuentre en el lugar, siempre y cuando exista un “vínculo” razonable entre esa persona y alguno de los tres sujetos indicados, el cual se determina o por razones profesionales, de amistad, vecindad o parentesco. Ese vínculo debe ser declarado por quien recibe la notificación y consignarse en el acta de notificación respectiva. De lo contrario, en un establecimiento al público, sería poco razonable notificar a cualquier persona que esté en el lugar en condición de cliente, por ejemplo. Ahora, sea ante la ausencia de cualquiera de estos sujetos susceptibles de notificación, sea ante la negativa a firmar o dar acuse de recibo, se opta, con fines garantistas, por la notificación por cédula, según se definió en el comentario del artículo 81.

Artículo 84. Notificación personal y por correo postal.

1. 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.
2. También podrá practicarse la notificación personal citándose al interesado por los medios señalados

en el literal b) del artículo 81 de este Código, para que concurra a las oficinas de la Administración Tributaria dentro del plazo de días, bajo apercibimiento de darlo por notificado conforme a lo dispuesto en la precitada disposición.

3. En el supuesto de notificaciones por correo éstas deberán hacerse en forma que permitan dejar constancia de su recepción, en el domicilio registrado ante la Administración Tributaria. En los procedimientos iniciados a instancia del interesado la utilización de este medio de notificación requerirá que el interesado lo haya señalado como preferente en el correspondiente procedimiento.

COMENTARIO:

Ver comentario al artículo 80 del Modelo.

Artículo 85. Notificación por comparecencia y constancia administrativa.

1. Si el interesado no tiene domicilio conocido en el país, o no se hubiere podido realizar las notificaciones en cualquiera de los lugares señalados en el artículo 82 de este Código, se le citará para su comparecencia en las oficinas correspondientes de la Administración Tributaria mediante edictos publicados en el diario oficial por veces consecutivas, con intervalos de días, o bien, en estrados físicos o electrónicos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo siguiente.
2. La comparecencia deberá producirse en el plazo de días a partir de la publicación del último edicto o del vencimiento del plazo de exhibición en estrados.
3. De no producirse la comparecencia en el plazo antes dispuesto, se procederá a dejar constancia en el expediente administrativo. La notificación así realizada surtirá efecto a partir del día siguiente al de dicha constancia.

COMENTARIO:

1. Se combinan dos métodos usuales, por edicto y por estrados, con la citación a una comparecencia. Así, no se hace la notificación directamente por edicto o por estrados, sino que lo que se notifica es la citación a una comparecencia para ser notificado en ésta.
2. Como se indica en el artículo siguiente, el sistema clásico de estrados implica que los documentos a notificarse fijan durante un plazo en un sitio abierto al público dentro de las oficinas de la autoridad y en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales. En este caso, se exhibe la citación para la comparecencia correspondiente, en la cual se entregará la documentación respectiva.
3. Finalmente, luego de la comparecencia no atendida, debe consignarse en el expediente una constancia al respecto, teniéndose por hecha la notificación al día siguiente al de esta constancia.
4. Como puede verse, se trata de dos notificaciones: la primera, para la comparecencia, mediante estrados; la segunda, la que se practica personalmente el día de la comparecencia o mediante constancia en el expediente.

Artículo 86. Notificación por estrados físicos y electrónicos.

Para efectos de lo dispuesto en el literal f) del artículo 81 y en caso de que la normativa especial de determinados tributos establezca este sistema, las notificaciones por estrados se harán fijando durante días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación y publicando además el documento citado, durante el mismo plazo, en el sitio electrónico de la Administración Tributaria, si lo hubiere.

Dicho plazo se contará a partir del día siguiente al último en que el documento fue fijado o, en su caso, publicado. La autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo.

En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del día siguiente al vencimiento del plazo indicado.

COMENTARIO:

Además de ser parte del sistema de notificación por comparecencia a que se refiere el artículo 85, se prevé este método de notificación de forma autónoma para aquellos casos en que la ley de un determinado tributo así lo establezca. Es usual que este sistema se aplique en el caso de impuestos censales como el de bienes inmuebles u otros tributos municipales.

Artículo 87. Notificación por medios electrónicos y telemáticos.

1. La Administración Tributaria podrá practicar notificaciones en el buzón electrónico a que se refiere el artículo 98, siempre que se identifiquen fidedignamente al remitente y destinatario de la notificación.
2. Las notificaciones practicadas en dicho buzón producirán los efectos de las realizadas en el domicilio fiscal constituido.
3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral 4 siguiente, para que la notificación se practique utilizando el buzón electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización. En estos casos, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales al quinto día hábil siguiente de aquel en que el documento ha sido introducido en el buzón electrónico.

4. La Administración Tributaria podrá establecer reglamentariamente la obligación de contar con un buzón electrónico permanente, el cual sustituirá al domicilio tributario como lugar para recibir notificaciones e, incluso, podrá impedir la posibilidad de fijar otro domicilio especial según lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 82. En este supuesto, la Administración Tributaria deberá implementar un sistema razonable de alertas de la existencia de una notificación.
5. En caso de incumplimiento de algún deber que corresponda al obligado tributario para efectos de la asignación de un buzón electrónico, se aplicará la sanción indicada en el artículo 175 y se procederá a realizar la notificación según los medios no electrónicos previstos en los artículos anteriores.
6. El sistema de notificación deberá acreditar la transmisión, las fechas y horas en que se produzca el depósito de la notificación en el buzón electrónico asignado al interesado, el acceso de éste al contenido del mensaje de notificación para el supuesto del numeral 3 y el hecho de que se ha puesto a disposición el contenido íntegro de la misma.

COMENTARIO:

1. Se busca incorporar un principio de prevalencia de la notificación electrónica, abriendo la posibilidad de que reglamentariamente se establezca el deber formal de fijar un buzón electrónico permanente, como el que ya existe en varios países.
2. Ahora, se opta por que si en el procedimiento de asignación del buzón electrónico se establecen deberes a cargo del obligado tributario, el incumplimiento de dicho deber sea sancionable administrativamente, sin

que implique soluciones de dar por notificados actos o acudir a medios genéricos como los edictos, cuando existan otros medios más seguros a disposición de conformidad con las posibilidades indicadas en los artículos anteriores.

Sección 3. Prueba, presunciones y fundamentación fáctica de actuaciones

Artículo 88. Prueba.

1. En los procedimientos tributarios, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. La obligación de aportar prueba se entiende cumplida si se designan, de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria.
2. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho.
3. Los documentos, libros y registros contables constituyen elemento de prueba, siempre y cuando se lleven en debida forma, reflejando fielmente la situación financiera. No obstante, la Administración Tributaria puede desvirtuar el contenido de la contabilidad mediante otros elementos de prueba externos a ésta.
4. De constar a la Administración Tributaria que la contabilidad no refleja la realidad económica y financiera del obligado tributario, podrá desconocerla y en su caso aplicar el método de base presunta a que se refiere el literal b) del artículo 54.
5. Las pruebas inconducentes no serán admisibles y deberán rechazarse mediante decisión motivada. El afectado podrá dejar constancia de su disconformidad, la que será considerada al resolverse el recurso que corresponda.
6. La prueba se apreciará conforme a la regla de la sana crítica.

7. No se admitirá como medio probatorio el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, o, de ser el caso, en la tramitación del recurso de reconsideración, no hubiera sido presentado por el obligado tributario, salvo que éste pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación o garantice el monto impugnado vinculado a las pruebas.

COMENTARIO:

1. Se consagra el principio general de que quien alega la ocurrencia de un hecho para fundar su derecho, debe probarlo, y de la admisibilidad de todos los medios de prueba, la cual será apreciada de acuerdo a las reglas de la sana crítica, lo 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.
2. En particular se precisa el alcance de los registros contables como prueba en la medida que reflejen la realidad económica y financiera del obligado tributario, pudiendo la Administración Tributaria apartarse de ella con base en elementos externos de prueba e incluso desconocerlo completamente, debiendo en tal caso aplicar la prueba de indicios propia del método de base presunta, siempre que se den los supuestos del artículo 55 del Modelo.
3. Asimismo, se reconoce que en muchos casos las pruebas no son de fácil o legal acceso del obligado tributario, por carecer éste de las potestades de imperio de la Administración Tributaria. En ese sentido, por ejemplo, normalmente las presunciones aplicadas por la

Administración Tributaria admiten prueba en contrario, la que puede ser directa o indirecta, esto es, indiciaria. En tal caso, el obligado tributario podría requerir de la comparación con la situación económica de otros contribuyentes para constatar si lo presumido por la Administración Tributaria está dentro de parámetros razonables, puede requerir de información que obra en poder de la Administración Tributaria, con el fin de tener los datos de comparación adecuados para aplicar correctamente el método presuntivo.

4. Por otra parte en cuanto a las pruebas inconducentes 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. Cabe indicar que se sanciona como prueba extemporánea, aquellas que fueron solicitadas por la Administración Tributaria de manera específica y no presentadas por los obligados tributarios de manera oportuna. En tales casos se sugiere que dichos medios de prueba sean rechazados dada la actitud dolosa de los obligados tributarios, exceptuándose los casos en los que el obligado demuestre que la no presentación de la prueba no se generó por su causa (por ejemplo, una constancia emitida por una autoridad del exterior respecto a rentas generadas y pagadas en el exterior que es remitida con retraso), habida cuenta de la existencia de una dispensa razonable para la presentación extemporánea del medio de prueba en cuestión.

Artículo 89. Presunciones.

Las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que ellas expresamente lo prohíban.

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.

Artículo 90. Fundamentación fáctica de las actuaciones.

Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de control tributario extensivo y fiscalización previstas en este Código, o en otras leyes tributarias, o bien que consten en los expedientes o documentos que tenga en su poder la Administración Tributaria, servirán, para fundamentar sus resoluciones y las de cualquier otra autoridad u organismo competente en materia de tributos.

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.

Sección 4. Determinación de oficio de los tributos y requisitos del acto administrativo resolutivo.

Artículo 91. Concepto y clases de determinación o liquidación de oficio.

1. La determinación o liquidación de oficio es el acto resolutorio mediante el cual la Administración Tributaria verifica la existencia de un hecho generador y realiza las operaciones de cuantificación y determina el importe de la deuda tributaria, comprobando

o corrigiendo si así procediera la autoliquidación hecha por el obligado tributario, y determinando en este caso una suma a ingresar o una suma a devolver o compensar de acuerdo con la normativa tributaria. Asimismo, el acto determinativo podrá establecer la existencia de la causal de atribución de la responsabilidad solidaria o subsidiaria, debiéndose, en tal caso, individualizar al sujeto responsable y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

2. Las determinaciones o liquidaciones de oficio serán previas o definitivas.
3. Tendrán el carácter de definitivas las practicadas con base en el procedimiento de fiscalización mediante comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el numeral 4 de este artículo.
4. En los demás casos tendrán el carácter de previas. En particular, tendrán este carácter:
 - a) Aquellas de alcance parcial, condición de la que deberá dejarse expresa constancia en la resolución o acta de conformidad o acuerdo respectivo, con base en los aspectos que han sido objeto de la fiscalización.
 - b) Aquellas que se realicen sobre la base de información que obra en poder de la Administración Tributaria o que se ha solicitado al obligado tributario sin realizar un procedimiento de fiscalización, incluyendo las que se efectúen con base en puras diferencias de interpretación jurídica o se orienten a corregir errores de hecho o aritméticos cometidos en la declaración.
5. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de un procedimiento que hubiera terminado con una liquidación previa

de alcance parcial del literal a) del numeral anterior, no podrán ser objeto nuevamente de un procedimiento de fiscalización posterior. En el caso de estas liquidaciones, sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos de la autoliquidación no considerados expresamente en la determinación anterior.

6. Los elementos de la obligación tributaria a los que no se hayan extendido las actuaciones de comprobación e investigación podrán ser objeto de un procedimiento de comprobación o investigación posterior, salvo que la fiscalización haya sido formalmente declarada total o integral. No se entenderá interrumpida la prescripción por las actuaciones no referidas a estos elementos.

COMENTARIO:

1. Se señala el concepto de la determinación o liquidación de oficio, entendida ésta como el acto resolutorio por el que se verifica la existencia de un hecho generador, se realizan las operaciones de cuantificación, se determina el importe de la deuda tributaria o del saldo a devolver y de ser el caso se determina la responsabilidad tributaria, estableciéndose la causal, el sujeto y el monto por el que se es responsable, el que puede no coincidir con el monto de la deuda tributaria. Así por ejemplo, el monto de la deuda tributaria atribuida al responsable subsidiario, a quien no le alcanza responsabilidad por la sanción impuesta al obligado tributario principal, no coincidirá con el monto de la deuda de este último. También se encuentra la diferencia entre las determinaciones o liquidaciones de oficio de carácter definitivo y las de carácter previo. Ciertamente en algunas legislaciones se utiliza la nomenclatura "liquidación

provisional" en lugar de "previa". Sin embargo, se ha optado por este término, que aparece en alguna legislación también, para no generar confusión con la liquidación "provisional" a que se refiere el artículo 93.

2. Las liquidaciones definitivas implican que, una vez concluidas, los impuestos objeto de comprobación, en sus respectivos períodos si son de carácter periódico, no pueden volver a ser revisados por la Administración Tributaria. Por ello, se trata de determinaciones que vienen precedidas de un procedimiento de fiscalización que ha examinado la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, incluyendo el examen de la contabilidad de los obligados. Cuando falte alguna de estas características, la liquidación o determinación se considerará previa. Ello sucede en dos hipótesis: La primera estaría constituida por la indicada en el literal a), en la que sí puede existir un procedimiento de fiscalización pero falta algún elemento para que se pueda considerar que la comprobación ha sido total o integral respecto de todos los elementos de la obligación tributaria. Así, cuando hay procedimiento de fiscalización pero su alcance es parcial, la liquidación es previa, pudiendo la Administración Tributaria con posterioridad realizar un nuevo procedimiento de fiscalización para revisar los elementos no comprobados anteriormente.
3. Una segunda hipótesis se refiere a los supuestos en que no existe procedimiento de fiscalización como paso previo a la liquidación, por cuanto la Administración Tributaria actúa a través de procedimientos de control tributario extensivo con base en información que ya obra en su poder y sin entrar a analizar la contabilidad del obligado

tributario. Esta situación se presenta también cuando la liquidación se realiza por razones de puro derecho, sin que medie procedimiento de fiscalización, o para corregir errores aritméticos.

4. El artículo cierra con dos reglas que buscan definir los efectos y alcances de las liquidaciones previas. La primera establece que si un elemento fue objeto de liquidación previa, no puede ser objeto de un procedimiento de fiscalización posterior, lo que sucede porque se hizo una fiscalización parcial [literal a)]. La otra regla es el anverso de la moneda de la que acabamos de comentar: cualquier elemento de la obligación tributaria que no haya sido objeto de comprobación puede ser revisado en un procedimiento de comprobación posterior.
5. Para efectos de seguridad jurídica, se aclara que la declaratoria de total o integral de una fiscalización tiene efectos preclusivos, de modo que luego no se pueda invocar que quedó sin revisar algún elemento concreto de la obligación tributaria.
6. También es importante la aclaración de que las actuaciones previas no relacionadas con un determinado elemento de la obligación tributaria no interrumpen la prescripción respecto de éste.

Artículo 92. Etapas del procedimiento de determinación.

1. El procedimiento de determinación administrativa de los tributos sujetos a declaración-liquidación o autoliquidables por los obligados tributarios, se inicia con actuaciones de comprobación o de fiscalización, según se regula en los Capítulos II y III de este Título.
2. Como resultado de estas actuaciones,

se emitirá un acto administrativo, en el que se hará una propuesta de regularización, en la que se hará constar los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las normas tributarias por parte del obligado tributario, fundamentando las imputaciones o cargos que se le formulen, o los montos autoliquidados indebidamente en su perjuicio para efectos de su compensación o devolución, o para compensar con el monto ajustado en más que proponga la Administración Tributaria.

3. El interesado dispondrá del plazo que para cada procedimiento determinativo de comprobación o fiscalización se prevea en este Código, contado a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del acto previsto en el párrafo anterior para manifestar su conformidad, solicitar un acuerdo conclusivo cuando éste proceda, o formular por escrito sus descargos y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho.
4. Agotado el plazo establecido en el párrafo anterior, y en caso de disconformidad del interesado, la Administración Tributaria dictará resolución en la cual considerará las alegaciones y pruebas del obligado tributario sea para dejar sin efecto o para confirmar total o parcialmente la propuesta de regularización determinando los tributos omitidos y sus accesorios y aplicando las sanciones pertinentes. La resolución determinativa también podrá declarar la existencia de montos autoliquidados indebidamente en su perjuicio por el obligado tributario para efectos de su compensación, devolución o disminución del ajuste realizado.
5. La resolución administrativa de

determinación se notificará al interesado y deberá dictarse dentro de los días, a contar desde el día siguiente de vencido el plazo a que se refiere el numeral anterior.

6. No será necesario dictar la resolución de determinación si el obligado tributario ha manifestado su conformidad con las imputaciones o cargos formulados, o con los montos autoliquidados indebidamente en su perjuicio. Esa conformidad surtirá los mismos efectos de una resolución determinativa firme. En caso de que la conformidad o acuerdo sea parcial, deberá dictarse resolución en relación con los aspectos respecto de los que no haya existido dicha conformidad.
7. Tampoco será necesario dictar la resolución de determinación si se ha llegado a un acuerdo conclusivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 133 de este Código, el cual surtirá los efectos de una liquidación de oficio.
8. La determinación o liquidación de oficio hará exigible la obligación tributaria, incluso a través del procedimiento de cobro ejecutivo, salvo que se interponga recurso de reconsideración, en los términos regulados en el Título V de este Código.

COMENTARIO:

1. El modelo de procedimiento determinativo subyacente en este artículo se basa en la idea de dar audiencia previa al obligado tributario antes del acto de liquidación, aunque debe reconocerse que existe en algunos países modelos que van directo al acto de liquidación, permitiendo el derecho de defensa a partir de la etapa recursiva. Se ha optado por este modelo más garantista a partir de la opción que sigue

el Modelo de que el acto de liquidación se hace líquido y exigible pese a la interposición de recursos distintos del de reconsideración.

2. Así, el procedimiento de determinación de los tributos que se regula en este Modelo tiene dos fases: una variable, según que estemos ante procedimientos determinativos de gestión o de fiscalización, los cuales son regulados por aparte en los Capítulos II y III de este Título; una común, que aplica a todos los procedimientos determinativos. Así, se detalla el procedimiento común a seguir en la determinación de los tributos, que se desarrolla como conclusión y continuación de las actuaciones de comprobación en fase de gestión o en fase de fiscalización. Destaca que al final de estas actuaciones se realiza una propuesta de regularización hecha por la Administración Tributaria, respecto de la que se prevé la posibilidad de que el obligado tributario manifieste su conformidad o aporte elementos de hecho y de derecho que garanticen su posibilidad de defensa o, si se dan las condiciones a que se refiere el artículo 133, permitan su participación para lograr un acuerdo conclusivo con la Administración Tributaria. Se dispone que si se da la conformidad o el acuerdo conclusivo, no será necesario dictar resolución, pese a que se darán los efectos propios de ésta. Si la conformidad o el acuerdo es parcial, debe emitirse una resolución determinativa o de liquidación previa en relación con lo que no ha sido objeto de conformidad o acuerdo.
3. Se dispone que la resolución también puede reconocer ajustes a la autoliquidación del obligado tributario que lo beneficien, provocando una situación activa a su favor que sea fundamento de una compensación o

devolución, o que simplemente implique una disminución del ajuste en más de la obligación tributaria que se establezca en la resolución. Por ejemplo, si el sujeto A no se aplicó un gasto deducible legítimo, en el procedimiento de liquidación se puede reconocer ese gasto, que puede resultar en una devolución o compensación. Pero si al mismo tiempo se determina un ingreso no declarado por el obligado tributario, el impuesto determinado en más se disminuye con el impuesto determinado en menos.

4. Es importante aclarar que si bien las sanciones podrán imponerse en la misma resolución determinativa, debe existir una motivación específica de los elementos propiamente sancionatorios, que informan el régimen de infracciones y sanciones administrativas, según lo dispuesto en el Título IV de este Modelo.
5. Finalmente, se adopta el principio de ejecutividad del acto administrativo también para efectos de la resolución determinativa, de la regularización por conformidad y de los acuerdos conclusivos, de modo que la deuda deviene exigible y se puede iniciar el procedimiento de cobro. En el caso de la resolución determinativa, como se regula en el Título V, la interposición del recurso de reconsideración interrumpe la ejecutividad del acto, hasta la resolución de éste.

Artículo 93. Liquidación provisional de tributos.

1. 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:

- a) Requerir al obligado para que presente el documento respectivo en un plazo de días.
 - b) Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de tributos, podrá exigirse al obligado a declarar 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 Tributaria. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración respectiva.
2. Si el obligado tributario presenta la declaración omitida antes de que se haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en el literal b) anterior, quedará liberado de hacer el pago determinado provisionalmente. Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago provisional determinado por la Administración Tributaria, éste se imputará contra el importe que tenga que pagar con la declaración que se presente, conforme a los criterios establecidos en el artículo 62 de este Código.

COMENTARIO:

1. Se 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 Modelo determinan. 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.

2. Como parámetros para cuantificar esta liquidación provisional pueden utilizarse sea declaraciones del propio obligado en períodos anteriores, o bien determinaciones de oficio que para tales períodos hubiese practicado la propia Administración Tributaria.
3. Es pertinente tener en cuenta que la facultad conferida a la Administración Tributaria en el literal b), de exigir al obligado tributario una cantidad igual a la declarada o determinada en períodos anteriores, debe respetar ciertas pautas de razonabilidad, tales como que las declaraciones que se tomen en cuenta consideren la estacionalidad de ciertas actividades, o que el importe determinado por la Administración Tributaria corresponda a determinaciones sobre base cierta y no presunta; asimismo que de no existir pago o determinación anterior del propio contribuyente, se tome en cuenta un contribuyente de nivel y giro de negocio similar, todo ello con el propósito de que la liquidación provisional se ajuste lo más posible a la situación del obligado tributario.

Artículo 94. Requisitos del acto administrativo resolutivo.

El acto administrativo resolutivo deberá contener los siguientes requisitos:

- a) Nombre o razón social del obligado tributario, incluyendo el número de identificación tributaria.

- b) Los fundamentos de hecho y de derecho, con expresión de motivos y apreciación y valoración de la prueba producida.
- c) En caso de tratarse de una determinación de tributos, indicará el tributo, periodo fiscal liquidado, importe adeudado o a devolver y sus elementos determinantes más sus intereses y, en su caso, la sanción a aplicar. En los demás casos, expresará el objeto o propósito de la resolución.
- d) El carácter parcial de la liquidación, de ser el caso, con indicación de los elementos de la obligación tributaria objeto de ésta.
- e) Fecha, nombre, cargo y firma autógrafa o electrónica del funcionario competente.
- f) Los recursos que procedan contra el acto administrativo resolutivo y los plazos para interponerlos. La omisión de esta indicación hará que el plazo se duplique.

COMENTARIO:

Se regula en forma precisa el acto administrativo resolutivo, estableciendo los requisitos básicos que debe contener. Debe observarse que no solo se establecen los requisitos del acto resolutivo determinativo, sino de cualquier otra resolución en cualquier otro tipo de procedimiento tributario. También se opta por darle a la indicación de los recursos correspondientes la condición de garantía del obligado tributario, determinando una duplicación del plazo correspondiente.

Artículo 95. Obligación de resolver.

1. La Administración Tributaria está obligada a resolver todas las peticiones y cuestiones que se formulen en los procedimientos de aplicación de los tributos en el plazo establecido en las normas respectivas o, en caso de que éstas no lo establezcan, en un plazo

no mayor de meses a contar de la fecha de presentación de la petición. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá entender desestimada su petición e iniciar los recursos que correspondan.

2. Sin perjuicio de lo anterior, podrá interponer ante el titular de la Administración Tributaria correspondiente queja por omisión o retardo de la autoridad competente para resolver. Asimismo, podrá interponer los recursos correspondientes una vez que se dicte el acto expreso.
3. No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos a derechos que sólo deban ser objeto de comunicación y en los que se produzca caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

COMENTARIO:

1. Frente a la anomalía que significa el silencio administrativo, el Modelo propone dos remedios a elección del particular:
 - a) Esperar a que se dicte una resolución expresa para ejercer los recursos, así como la queja ante el titular de la Administración Tributaria, solución que puede ser suficiente en administraciones tributarias que funcionen adecuadamente.
 - b) La negativa ficta que implica abrir otras instancias para que el interesado persiga la solución que estime que hace a su derecho.
2. En el último párrafo se recogen los supuestos en que no existe obligación de resolver expresamente.

Sección 5. Administración Tributaria electrónica.

Artículo 96. Utilización de tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas.

1. La Administración Tributaria promoverá como principio general la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que las leyes establezcan. Estas técnicas podrán ser automatizadas o no, según que requieran o no la intervención humana en la actuación respectiva.
2. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de los obligados tributarios y de los funcionarios u órganos de la Administración Tributaria.
3. Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración Tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.
4. En caso de actuación automatizada deberá establecerse previamente el órgano u órganos competentes según los casos, para la definición de especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información. Asimismo, se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.

COMENTARIO:

1. Los artículos 96 a 98 se han agrupado en una sección independiente que regula

la Administración Tributaria electrónica partiendo de la consideración de que, al tratarse de una materia sujeta a los ritmos vertiginosos que impone la propia evolución tecnológica, no puede establecerse una regulación rígida que impida la adaptación a un entorno cambiante. Al mismo tiempo, se considera adecuado que el Modelo no agote la regulación de esta materia al existir otras normas generales involucradas en esta materia (firma electrónica, protección de derechos personales, etc.).

2. En este sentido, en la regulación propuesta se parte de la ya consolidada práctica de uso de las nuevas tecnologías tanto por la Administración Tributaria como por los obligados y se establece la equivalencia del documento electrónico, en cuanto soporte de la información. Importante la distinción entre las actuaciones electrónicas automatizadas y no automatizadas. En las primeras, es un software el que agota la actuación, sin que exista intervención humana. Se introduce respecto de éstas algunas reglas específicas.
3. Se prevé la posibilidad de establecer registros electrónicos propios que permitan recibir los documentos que se especifiquen todos los días del año durante las veinticuatro horas.
4. La previsión de los certificados telemáticos y las transmisiones de datos pretende la supresión en la medida de lo posible de los certificados en papel.

Artículo 97. Equivalencia de soportes documentales.

1. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración Tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios,

- así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable.
2. Los documentos emitidos en papel por medios electrónicos, informáticos o telemáticos podrán garantizar su autenticidad e integridad mediante un código seguro de verificación o una firma digitalizada, o mediante ambos medios, generados electrónicamente y vinculados a su autor, que, en su caso, permitan contrastar su contenido accediendo por medios telemáticos a los archivos del órgano u organismo emisor.
 3. Cuando al tiempo de emitir el documento en papel el sistema de información genere un documento con el mismo contenido en soporte electrónico, ambos tendrán la condición de originales.
 4. Las Administraciones Tributarias podrán obtener imágenes electrónicas de documentos, con su misma validez y eficacia, a través de procesos de digitalización que garanticen su autenticidad, la integridad y conservación del documento imagen, dejando constancia de ello. En tal caso, podrá ser destruido el documento origen salvo que una norma legal o reglamentaria imponga un específico deber de conservación.
 5. La Administración Tributaria podrá expedir copias en papel de cualquier clase de documento electrónico, ya sea original, imagen electrónica de original o copia, realizando su cotejo un funcionario público.
 6. En los procedimientos tributarios, los expedientes administrativos podrán tener carácter electrónico total o parcialmente, siempre que los documentos y archivos que los integren reúnan las características necesarias para su validez y eficacia. En dichos expedientes podrán incorporarse archivos con grabaciones de conversaciones, consentidas por los intervinientes o con grabaciones de imágenes lícitamente obtenidas.
 7. Los expedientes administrativos en que se integren las actuaciones y procedimientos tributarios podrán recogerse en soporte papel o electrónico utilizando, en este último caso, tecnologías informáticas o telemáticas con las condiciones y limitaciones establecidos por ley. La remisión de expedientes prevista en la normativa tributaria podrá ser sustituida por la puesta a disposición del expediente electrónico.
 8. Cualquier otro método tecnológico que permita verificar la autenticidad e integridad de un documento electrónico podrá ser adoptado por la Administración Tributaria por la vía reglamentaria.

COMENTARIO:

Ver comentario al artículo 96 del Modelo.

Artículo 98. Buzón electrónico.

1. La Administración Tributaria podrá crear un sistema de buzón electrónico para la recepción o salida de solicitudes, escritos y comunicaciones que se transmitan por medios telemáticos, con sujeción a los mismos requisitos establecidos para el resto de registros administrativos.
2. El buzón electrónico estará habilitado para la recepción o salida de las solicitudes, escritos y comunicaciones relativas a los procedimientos y trámites

de la competencia de la Administración Tributaria que creó el buzón y que se especifiquen en la norma de creación de éste, así como que cumplan con los criterios de disponibilidad, autenticidad, integridad, confidencialidad y conservación de la información que igualmente se señalen en la citada norma.

3. El buzón electrónico permitirá la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones todos los días del año durante las veinticuatro horas. A efectos de cómputo de plazos, la recepción en un día inhábil para el órgano o entidad se entenderá efectuada en el primer día hábil siguiente.
4. La presentación de documentos electrónicos en el citado buzón tendrá idénticos efectos que la efectuada por los demás medios admitidos y podrá tener carácter obligatorio de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 93.
5. La Administración Tributaria gestionará, administrará y controlará la totalidad del proceso informático que requiere el buzón electrónico, conforme los alcances y modalidades que determinen las reglamentaciones. El buzón electrónico deberá implementarse bajo el sistema de dominio propio.

COMENTARIO:

1. Siguiendo la tendencia mayoritaria de las Administraciones Tributarias en Iberoamérica, se incorpora el presente artículo que regula el buzón electrónico, en ocasiones denominado "domicilio fiscal electrónico", el que constituirá el "lugar" en el que se ubicará a los obligados tributarios y en los que éstos podrán cumplir con sus obligaciones tributarias, además de recibir válidamente notificaciones según lo indicado en el artículo 80. Se trata así

de un mecanismo de doble vía, no solo para recibir notificaciones, sino para presentar documentos.

2. Es fácil advertir que el buzón electrónico constituye para las Administraciones Tributarias ventajas en términos de tiempo (desplazamiento de funcionarios hasta los locales de los obligados tributarios), de ahorro financiero (papel que ni se imprime ni se envía por correo), así como de diligencias de notificación mal efectuadas o con vicios que obligan a un nuevo diligenciamiento de los actos administrativos. Ahorro que tiende a ser mayor cuanto más alejado de las sedes de la Administración Tributaria estén los obligados tributarios.
3. Pero las ventajas no están únicamente del lado de la Administración Tributaria, sino también de los obligados tributarios, quienes podrán disminuir significativamente tiempo y dinero en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, al no tener que realizar sus trámites de manera presencial.

Sección 6. Información y asistencia.

Artículo 99. Obligación de informar y asistir para facilitar el cumplimiento voluntario.

1. La Administración Tributaria proporcionará asistencia a los obligados tributarios en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, a través de los medios que estime pertinentes, en particular sus sitios electrónicos u otros mecanismos electrónicos como las redes sociales, y para ello deberá:
 - a) Facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como para el cumplimiento de otras obligaciones tributarias
 - b) 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 obligados tributarios.

- c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser cumplimentados por los obligados tributarios y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación.
- d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los obligados la presentación de declaraciones, comunicaciones y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige.
- e) Difundir y mantener actualizada toda la información que se refiera a instructivos, software de ayuda, trámites, criterios interpretativos, entre otros, en su sitio Web. En particular, la Administración Tributaria deberá mantener actualizada y a disposición de los usuarios en su sitio Web los criterios interpretativos, los que deberán publicarse sin revelar los nombres de los obligados tributarios involucrados u otros datos que lleven a la identificación.
- f) Las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria que establezcan disposiciones de carácter general deberán ser agrupadas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los obligados tributarios.
- g) Difundir entre los obligados tributarios los recursos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de la Administración Tributaria y órganos ante quién imponerlos.
- h) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los

obligados tributarios, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias y durante los principales períodos de presentación de declaraciones.

- i) Realizar cualquier otra acción tendente a lograr los objetivos señalados.
- 2. Los obligados tributarios, así como cualquier interesado, podrán dirigirse a la Administración Tributaria para solicitar información sobre trámites, requisitos o criterios administrativos, aun cuando no medien las condiciones de admisibilidad de la consulta tributaria regulada en el artículo siguiente. En este último caso, la Administración Tributaria deberá admitir la solicitud aun cuando no se reúnan los requisitos de las consultas tributarias reguladas en el artículo siguiente, solo que en tal caso la respuesta no generará los efectos regulados en dicho artículo.

Las solicitudes podrán realizarse de forma verbal, por vía telefónica, por medios electrónicos o impresos.

COMENTARIO:

- 1. 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 obligados tributarios y los asista en forma gratuita sobre el cumplimiento de las mismas.
- 2. Este artículo recoge aspectos esenciales de una Administración Tributaria moderna, la cual requiere el análisis, diseño, desarrollo e implementación de un sistema que incluya al menos, los siguientes elementos:
 - a) Diseño e implementación de programas de ayuda para el llenado de declaraciones tributarias que permitan a los obligados tributarios completar sus declaraciones

autoliquidativas e informativas sin errores. El sistema debería ejecutar validaciones, encriptar la información y permitir accesos por medio de la red de Internet, con interfaces para intercambios de información con el sistema informático con que cuente la Administración Tributaria y con el desarrollo actual de pagos electrónicos de cada país. En efecto, un obligado tributario, para cumplir con facilidad, debe tener la posibilidad de comunicarse con la Administración Tributaria por medios electrónicos, vía internet, para efectos de presentar sus declaraciones, propias y de información sobre otros contribuyentes, así como para pagar el importe del impuesto declarado (en este caso, como se dispone en las normas de este Modelo sobre pagos electrónicos o telemáticos).

- b) Asimismo, el contribuyente debe contar con un programa de ayuda para la confección de declaraciones. De este modo, se logra lo siguiente: el obligado minimiza los costos indirectos relacionados con el cumplimiento; se facilita el control tributario, pues la información entra sin errores.
3. Se establece también un deber general de divulgación de la información relevante para que los obligados tributarios puedan cumplir voluntaria y correctamente sus obligaciones. Así, se establece la obligación de divulgar por medios primordial, pero no únicamente electrónicos la información general sobre la Administración Tributaria, en la forma de instructivos, manuales y comunicaciones oficiales, así como de las interpretaciones sobre el contenido de las normas jurídicas. En particular, una forma muy aconsejable de conseguir esto último sería hacer pública la jurisprudencia administrativa. El acceso

a esta información debe ser fácil, completo y exacto.

Como derecho correlativo, se regula el derecho a obtener información de la Administración Tributaria a solicitud individualizada del obligado tributario o, en general, de cualquier interesado. Estas solicitudes pueden ser hechas de manera más o menos informal, y por tanto su respuesta no tendría los efectos de las "consultas tributarias" a que se refiere el artículo siguiente.

Artículo 100. Consultas tributarias.

1. Quien tuviere un interés personal y directo, podrá consultar a la Administración Tributaria correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todas las circunstancias, antecedentes y demás datos constitutivos de la situación que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada. Para esos efectos, se entenderá que una situación de hecho es concreta cuando se individualiza en todas sus características particulares identificativas.
2. No será admisible la consulta cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:
 - a) Que el solicitante haya obtenido ya un criterio de la Administración Tributaria sobre la misma materia.
 - b) Cuando la Administración Tributaria se haya pronunciado sobre el asunto, con ocasión de una actuación de comprobación al solicitante.
 - c) Cuando el solicitante esté siendo objeto de un procedimiento de comprobación de sus declaraciones tributarias o se le haya informado del inicio de tal procedimiento, y la materia objeto de consulta forma

parte de las cuestiones que tendrán que aclararse en el curso de dicho procedimiento.

3. Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.
4. La contestación tendrá efectos vinculantes para la Administración Tributaria en la medida que ésta favorezca los intereses del consultante. En ese sentido, las obligaciones tributarias cuyo plazo para declarar o pagar haya vencido con posterioridad a la contestación de la consulta y antes de la publicación general o comunicación individual de un cambio de criterio, no podrán ser determinadas aplicando un criterio contrario al expuesto en la resolución original, siempre que este último sea más favorable para el consultante que el nuevo.
5. Carecerá de efecto vinculante la consulta formulada sobre la base de circunstancias, antecedentes y datos inexactos proporcionados por el consultante. El efecto vinculante también cesará si ha existido una modificación de estas circunstancias, antecedentes y datos o si se da una modificación de la legislación aplicable al caso.
6. Para atender la consulta, la Administración Tributaria dispone de días. El efecto de la respuesta cubre al

caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad al cambio de criterio que en el futuro dicte la Administración Tributaria en sentido contrario. Asimismo, dicho efecto también se extiende a otros obligados tributarios y al propio consultante tanto respecto de las obligaciones tributarias a que se refiere el numeral 4 de este artículo como respecto de obligaciones tributarias anteriores a la consulta sobre las que no hubiese criterio en contrario al vencimiento de su plazo para declarar o pagar y siempre que exista identidad sustancial en los hechos y circunstancias respecto de los que fueron objeto de la consulta y sea aplicable la misma normativa. En estos casos, el efecto cesa respecto de hechos generadores que ocurran con posterioridad a la publicación de un cambio de criterio administrativo.

7. La presentación de la consulta no suspende el deber de cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.
8. La resolución que resuelva una consulta no tendrá recurso alguno ni tampoco podrá ser objeto de proceso contencioso administrativo.

COMENTARIO:

1. Se autoriza a los particulares a efectuar consultas sobre el tratamiento tributario aplicable a una situación propia y concreta. Si bien en algunos ordenamientos se exige también un requisito de actualidad, relacionado en general a que no haya vencido el plazo para declarar y pagar de la obligación tributaria respecto de la que se consulta, se ha optado en el Modelo por un criterio amplio, que implica que se puede consultar también sobre situaciones pasadas, referentes a obligaciones

tributarias ya nacidas, determinadas y pagadas.

2. Se restringe asimismo la posibilidad de consultar en aquellos casos en que ya al consultante se le hubiera respondido sobre la misma cuestión, así como en los que éste haya sido objeto de comprobación determinativa o esté en medio de un procedimiento de esta índole, siempre que la cuestión en discusión sea o haya sido sustancialmente la misma.
3. Se extiende también la posibilidad de consultar a entidades colectivas representativas de determinados grupos de obligados tributarios, en relación con cuestiones que sean comunes a sus miembros.
4. En cuanto a los efectos de la consulta, este artículo opta por impedir jurídicamente a la Administración Tributaria que vaya contra sus propios actos, atribuyendo así al acto que responde a la consulta el carácter vinculante general para la Administración Tributaria en la medida que el criterio favorezca los intereses del consultante, pues si no es así no existiría impedimento para que se cambie el criterio en fase de determinación de oficio. Así, cuando se dan las condiciones de ese artículo, el efecto es que cualquier cambio de criterio posterior a la resolución que resuelve la consulta, sea que se publique de manera general o se le comunique individualmente al consultante, surtirá sus efectos únicamente respecto de los hechos generadores de la obligación tributaria cuyos plazos para declarar o pagar no estén vencidos. Es decir, en cualquier procedimiento de determinación de oficio se debe aplicar el criterio externado en la resolución de la consulta original, en la medida que el hecho generador se haya verificado mientras dicha resolución se mantuviera

inalterada por un cambio de criterio firme en sede administrativa. También este efecto aplica para situaciones pasadas del consultante, en la medida que sean sustancialmente iguales y no hubiese existido un criterio contrario cuando vencieron los plazos de declaración y pago voluntarios. Este mismo efecto podría preverse para el caso de silencio administrativo, si no se responde en el plazo fijado por la Ley, que en el Modelo no se acoge pero queda a opción de los países.

5. Por otra parte, la propia naturaleza del procedimiento de consulta hace que en éste no quepa actividad probatoria. Es decir, los hechos, antecedentes y circunstancias que se exponen se hacen bajo la exclusiva responsabilidad del consultante. Por esta razón, si tales datos resultan no ser ciertos al ejercer la Administración Tributaria sus potestades de comprobación e investigación, sea porque nunca lo fueron o porque se modificaron en el tiempo, el efecto vinculante se pierde, lógicamente en la medida en que las inexactitudes sean lo suficientemente relevantes para implicar de suyo un criterio distinto. Lo mismo sucede si se da una modificación de la legislación que obligue a que las situaciones a las que aplique el cambio legislativo deban ser tratadas bajo un criterio jurídico distinto.
6. Los efectos específicos del procedimiento de consulta no se reservan para el consultante. Para satisfacer el principio de igualdad en la aplicación de la ley, se establece que el efecto vinculante para la Administración Tributaria no solo opera respecto del consultante y los hechos y circunstancias consultados, sino también respecto del propio consultante y sus hechos y circunstancias anteriores, así como respecto de otros obligados tributarios. La condición

para que este efecto opere es la de la identidad sustancial, en lo jurídicamente relevante según el tema en discusión, de los hechos y circunstancias en comparación con los conocidos en la consulta. Por ello, el efecto vinculante también se prevé para situaciones futuras de cualquier otro obligado en condiciones sustancialmente iguales, y para situaciones pasadas en la medida de que no existiera un criterio previo en contrario en el momento en que se declaró o pagó. Esto implica que la respuesta a una consulta tiene consecuencias respecto de situaciones pasadas, las cuales no podrían ser fiscalizadas luego con un criterio contrario al consignado en la respuesta a una consulta, pues aun un cambio de criterio posterior solo afectaría a hechos posteriores a dicho cambio. Este efecto no aplicará a la situación en que dichos hechos pasados ocurrieron, generando obligaciones tributarias y deberes de declaración y pago, bajo la existencia de un criterio contrario al que con posterioridad se sostiene en un oficio de consulta.

7. Como el efecto vinculante es solo para la Administración Tributaria, se ha optado por impedir que el acto que resuelve la consulta pueda ser recurrible por el consultante, sea en vía administrativa o judicial. Es decir, no se reconoce un derecho del consultante de que el criterio administrativo sea revisado de manera independiente a su aplicación en un procedimiento determinativo, en un afán de evitar una excesiva litigiosidad. Por lo tanto, puede decirse que el instituto tan solo opera para permitirle al consultante conocer el criterio administrativo, protegiéndolo solo cuando éste le favorezca y ajuste su comportamiento en consecuencia.

Sección 7. Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

Artículo 101. Formas de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

1. La Administración Tributaria, en el marco de Convenios de Derecho Internacional Tributario, podrá requerir o solicitar:
 - a) actuaciones de intercambio de información, sea por solicitud, automáticas o espontáneas;
 - b) fiscalizaciones simultáneas y con presencia de los propios funcionarios en otro país signatario de acuerdo con el artículo 107;
 - c) actuaciones de asistencia en el cobro de la deuda tributaria; y,
 - d) cuantas actuaciones o iniciativas sean admitidas o contempladas en dichos Convenios.
2. Las actuaciones y procedimientos que se realicen para efecto de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal se regirán por las estipulaciones del Convenio respectivo y, de manera complementaria y en lo que no se oponga al Convenio, en lo dispuesto en el presente Código.
3. Las actuaciones de asistencia no estarán condicionadas a que el sujeto respecto de las cuales se realicen sea de interés fiscal para la Administración Tributaria requerida, bastando que lo sea para la Administración Tributaria solicitante.
4. En lo que sea pertinente, estas formas de asistencia son también aplicables a la cooperación administrativa doméstica entre la Administración Tributaria y otras Administraciones Tributarias del país y demás Administraciones Públicas, en particular en los casos previstos en los artículos 104 y 105 de este Código.

COMENTARIO:

1. Se incluyen las formas modernas de asistencia administrativa mutua en materia fiscal.
2. Se aclara que el fundamento de la asistencia administrativa mutua pueden ser los distintos Convenios de Derecho Internacional Tributario. Así, cuando medie un Convenio (entendido en este Código como un Tratado Internacional de acuerdo a la definición que de los mismos hace la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados), por el principio de prevalencia de los tratados internacionales, serán las reglas previstas en éstos las que prevalecerán, pudiendo aplicarse las normas de este Código en tanto sean complementarias y no contradictorias con aquellas.
3. Se introduce el principio de que el intercambio de información no depende del interés fiscal propio de la Administración Tributaria requerida.
4. Aunque los formas señaladas vienen recogidas en instrumentos internacionales como la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, cuyo protocolo fue modificado en 2010 para permitir el ingreso de países no miembros del Consejo de Europa o de la OCDE, esta sección es aplicable, mutatis mutandi a la cooperación administrativa doméstica con otras Administraciones Tributarias del país e instituciones como las Aduanas, la Seguridad Social, el Ministerio Público o la Policía Fiscal. Este marco institucionalizado de relación se entiende sin perjuicio de la obligación de todo sujeto público nacional de proporcionar información a la Administración Tributaria en el caso concreto que esta lo requiera (ver artículo 114).
5. La mención expresa a la cooperación administrativa doméstica en este Modelo

obedece a la voluntad del grupo de trabajo de promoverla e impulsarla de la misma forma que la asistencia administrativa mutua en materia fiscal prevista en los Convenios de Derecho Internacional Tributario.

Artículo 102. Acuerdos Nacionales e Internacionales Interinstitucionales.

1. La Administración Tributaria podrá concluir Acuerdos Internacionales Interinstitucionales de implementación de Convenios de Derecho Internacional Tributario que prevén la asistencia administrativa mutua en materia fiscal, dentro de los términos permitidos por éstos.
2. De igual forma, para regular los alcances de la cooperación administrativa doméstica, la Administración Tributaria podrá firmar Acuerdos Nacionales Interinstitucionales con otras Administraciones Tributarias del país y demás Administraciones Públicas.

COMENTARIO:

1. Este precepto permite que la Administración Tributaria pueda suscribir Acuerdos Internacionales Interinstitucionales (o Memorando de Entendimiento) con Administraciones Tributarias extranjeras para implementar con más detalle ciertos procedimientos que faciliten la ejecución de los Convenios de Derecho Internacional Tributario que prevén la asistencia administrativa mutua en materia fiscal que previamente hayan sido ratificados según el sistema de fuentes del Derecho de cada país.
2. Los Acuerdos Nacionales Interinstitucionales que regulan la cooperación administrativa doméstica, que fueren firmados entre la Administración Tributaria y otras Administraciones Tributarias del país

y demás Administraciones Públicas, deberán sujetarse al marco legal y constitucional vigente.

Artículo 103. Carácter reservado de la información.

1. La información proporcionada a la Administración Tributaria por Administraciones Tributarias extranjeras o por otras Administraciones Tributarias del país y demás Administraciones Públicas, tendrá carácter de reservado en los términos del presente Código, salvo que en los Convenios de Derecho Internacional Tributario o en los Acuerdos Nacionales Interinstitucionales respectivos existan disposiciones diferentes.
2. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones podrán ser cedidos o comunicados a Administraciones Tributarias extranjeras o a otras Administraciones Tributarias del país, si la cesión tiene por objeto la colaboración con éstas a efectos de lograr el cumplimiento de las obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias y en el marco de Convenios de Derecho Internacional Tributario o Acuerdos Nacionales Interinstitucionales.

COMENTARIO:

La información que le es proporcionada a la Administración Tributaria puede o no tener carácter de reservado, dependiendo de lo dispuesto por los Convenios de Derecho Internacional Tributario o los Acuerdos Nacionales Interinstitucionales respectivos.

En función del carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria obtenidos por la Administración Tributaria, se establece que su cesión a Administraciones Tributarias extranjeras o a otras Administraciones Tributarias del

país, tiene que tener como finalidad el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Artículo 104. Intercambio de información por solicitud.

Cuando, en el marco de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal prevista en un Convenio de Derecho Internacional Tributario, una Administración Tributaria extranjera solicite a la Administración Tributaria información que ésta no posea, se realizarán las actuaciones que correspondan para obtenerla, aun cuando la información solicitada no sea necesaria para la determinación de los tributos de su competencia. Lo mismo ocurrirá cuando, en el marco de la cooperación administrativa doméstica prevista en un Acuerdo Nacional Interinstitucional, quien solicite la información sea otra Administración Tributaria del país.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior la Administración Tributaria hará uso de las facultades y mecanismos regulados en el presente Código para la obtención de información.

COMENTARIO:

1. Se regula aquí el intercambio de información por solicitud –llamado también “rogado” o “previo requerimiento”–previsto en los Convenios de Derecho Internacional Tributario. Se produce cuando las autoridades competentes de una Administración Tributaria extranjera se dirigen a la de otro Estado para requerirles datos sobre un concreto obligado tributario objeto de comprobación o investigación. Usualmente operan en el contexto de procedimientos de fiscalización del Estado requirente.
2. Se extiende esta forma de asistencia al caso de las solicitudes de intercambio de información formuladas por otras

Administraciones Tributarias del país, en el marco de la cooperación administrativa doméstica prevista en los Acuerdos Nacionales Interinstitucionales.

Artículo 105. Intercambio de información automático y espontáneo.

1. Los Acuerdos Internacionales Interinstitucionales a los que se refiere el numeral 1 del artículo 102 podrán tener por objeto los procedimientos mediante los cuales la Administración Tributaria podrá intercambiar automáticamente información sobre determinadas categorías de casos, rentas, pagos o contribuyentes, en los términos permitidos por los Convenios de Derecho Internacional Tributario. Igualmente, podrán tener por objeto los procedimientos para el intercambio espontáneo de información, en las circunstancias previstas por Convenios de Derecho Internacional Tributario.
2. La Administración Tributaria podrá intercambiar información de forma automática y espontánea con otras Administraciones Tributarias del país, para lo cual los Acuerdos Nacionales Interinstitucionales previstos en el numeral 2 del artículo 102 fijarán los procedimientos a seguir.

COMENTARIO:

1. Este artículo deja claro que en los Acuerdos Internacionales Interinstitucionales de implementación a que se refiere el artículo 102 se podrán desarrollar los procedimientos para el intercambio automático y espontáneo de información. El primer tipo de intercambio se produce en "masa", normalmente con base en un plan previo que deben acordar las autoridades competentes de los Estados. Usualmente se intercambian datos relativos a la obtención de rentas

pasivas como dividendos, intereses, cánones y pensiones. Al estandarizarse los formatos, se convierte en un mecanismo antifraude de gran eficacia. El intercambio espontáneo es más selectivo, y se da cuando las autoridades de un Estado consideran que un obligado tributario investigado podría estar defraudando los impuestos del otro Estado con que media un Convenio de Derecho Internacional Tributario.

2. Se extiende la figura del intercambio de información automático y espontáneo al plano doméstico, en el marco de la cooperación administrativa doméstica entre la Administración Tributaria y otras Administraciones Tributarias del país.

Artículo 106. Fiscalizaciones simultáneas.

1. En el marco y con las condiciones de los Convenios de Derecho Internacional Tributario o de los Acuerdos Nacionales Interinstitucionales, se podrán realizar fiscalizaciones simultáneas:
 - a) Con otro u otros Estados, actuando cada Administración Tributaria en el territorio correspondiente a su soberanía, en los términos previstos en un Convenio.
 - b) Con otra u otras Administraciones Tributarias del país, en los términos previstos en un Acuerdo Nacional Interinstitucional.
2. La Administración Tributaria también podrá participar, junto con las autoridades de los otros Estados o los funcionarios de las otras Administraciones Tributarias del país, en las fiscalizaciones simultáneas que se lleven a cabo, de acuerdo a lo establecido en los Convenios de Derecho Internacional Tributario o los Acuerdos Nacionales Interinstitucionales.

COMENTARIO:

1. El artículo 8 de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (cuyo protocolo fue modificado en 2010 para permitir el ingreso de países no miembros del Consejo de Europa o de la OCDE) prevé la posibilidad de fiscalizaciones simultáneas. Cada parte interesada decidirá si desea o no participar en alguna fiscalización simultánea. Dicho artículo define una fiscalización simultánea como un acuerdo entre dos o más Partes para examinar simultáneamente, cada una en su propio territorio, la situación fiscal de una persona o personas en las que tengan un interés común o relacionado, con la finalidad de intercambiar cualquier información relevante que obtengan. A nivel internacional es posible identificar incluso un Modelo de Acuerdo y Directrices para la realización de fiscalizaciones simultáneas. Salvo por lo relativo a la cuestión de soberanía territorial y otros aspectos procedimentales, una parte importante de este material es aplicable a las posibles fiscalizaciones simultáneas organizadas a nivel doméstico.
2. Las fiscalizaciones simultáneas contribuyen a descubrir la explotación o el abuso de las leyes y procedimientos que facilitan la evasión internacional. Asimismo garantizan altos niveles de eficacia respecto al intercambio de información entre jurisdicciones tributarias y permiten una revisión general de todas las actividades empresariales relevantes. También reducen la carga de cumplimiento de los contribuyentes al coordinar las consultas de las autoridades de diferentes Estados y evitan duplicidad. Finalmente, contribuyen a evitar situaciones de doble tributación, haciendo innecesario el procedimiento amistoso de los Convenios para evitar la Doble Tributación. Para mejorar la

coordinación de las fiscalizaciones simultáneas, se produce en ocasiones la presencia de funcionarios de una de las Administraciones Tributarias en los equipos de fiscalización de la(s) otra(s). Esto es lo que viene a recoger el numeral 2.

3. Se extiende la figura de las fiscalizaciones simultáneas al plano doméstico, en el marco de la cooperación administrativa doméstica entre la Administración Tributaria y otras Administraciones Tributarias del país.

Artículo 107. Presencia de funcionarios de otros Estados.

En el marco de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal prevista en los Convenios de Derecho Internacional Tributario, los órganos de la Administración Tributaria podrán realizar actuaciones de fiscalización a instancia de las autoridades competentes de otros Estados. En el desarrollo de dichas actuaciones podrán estar presentes funcionarios de otros Estados, previa autorización de la autoridad competente de ambos Estados.

COMENTARIO:

Se prevé la posibilidad de participación en las funciones de fiscalización de funcionarios de otros Estados siempre en el marco de convenios internacionales. Se excluye la posibilidad de que las auditorías sean realizadas directamente por funcionarios del otro país, lo cual va en armonía con el estándar internacional.

Artículo 108. Validez de informaciones proporcionadas por Administraciones Tributarias extranjeras.

Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal, podrán incorporarse con el valor probatorio que proceda conforme

a las normas sobre prueba del artículo 88 de este Código.

COMENTARIO:

Se atribuye el mismo valor probatorio obtenido de los procedimientos de asistencia administrativa mutua en materia fiscal que cualquier otra prueba.

Artículo 109. Asistencia internacional en materia de notificaciones.

1. La Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto por un Convenio de Derecho Internacional Tributario, podrá solicitar de la autoridad competente de otro Estado la práctica de las notificaciones de cualquier acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones relativas a los mismos.
2. Las notificaciones realizadas en un Estado al amparo de lo previsto en el numeral anterior deberán acreditarse mediante la comunicación de la notificación efectuada de acuerdo con la normativa propia del Estado de la autoridad que la realiza y producirán, en base a dicha comunicación, los mismos efectos que si se hubieran realizado conforme a lo dispuesto en el presente Código.
3. Cuando la Administración Tributaria reciba una solicitud de notificación de documentos por parte de la autoridad competente de otro Estado en el marco de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal, será aplicable el régimen de notificaciones regulado en el presente Código.
4. Salvo que el Convenio establezca otra cosa los documentos serán notificados en el idioma en que se reciban.

COMENTARIO:

Se establece que las notificaciones de actos de otros países se practiquen de acuerdo con la normativa del país que

realiza materialmente la notificación, pero sus efectos serán los mismos como si se hubieran practicado bajo las normas de este Modelo.

Artículo 110. Asistencia en materia de recaudación.

1. La Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto por los Convenios de Derecho Internacional Tributario, prestará asistencia en la recaudación de las deudas tributarias de interés para las Administraciones Tributarias del extranjero, siguiendo los mecanismos de cobro voluntario o ejecutivo previstos en este Código, y en la medida que los Convenios respectivos no disponga algo diferente.

Para efecto del procedimiento de cobro ejecutivo se considerará para la providencia de cobro el instrumento del Estado solicitante de la asistencia que, según el Convenio respectivo, habilite para el ejercicio de las actuaciones recaudatorias por parte de la Administración Tributaria.

Cuando una deuda tenga carácter ejecutivo de acuerdo con las normas de este Código, la Administración Tributaria asistirá en la recaudación de acuerdo con la legislación aplicable a la ejecución y recaudación de sus propios tributos. Cualquier diferencia de la regulación extranjera con la que prevé este Código no será motivo de nulidad o invalidez del proceso de cobro.

2. La Administración Tributaria también prestará asistencia en la recaudación de las deudas tributarias de interés para otras Administraciones Tributarias del país, en virtud de lo dispuesto por Acuerdos Nacionales Interinstitucionales que prevén la cooperación administrativa doméstica. La Administración Tributaria queda habilitada también para solicitar asistencia en materia de recaudación a

las otras Administraciones Tributarias del país.

3. La Administración Tributaria podrá solicitar a las Administraciones Tributarias extranjeras asistencia para el cobro de sus propias deudas tributarias o las de otras Administraciones Tributarias del país.

COMENTARIO:

1. Se regula la obligación de la Administración Tributaria de atender cualquier requerimiento de asistencia en la recaudación de créditos de Administraciones Tributarias extranjeras, en la medida que exista un Convenio de Derecho Internacional Tributario que prevea este tipo de asistencia.
2. Se prevé que las actuaciones de asistencia para la recaudación incluyan los mecanismos de cobro voluntario, es decir, los esfuerzos anteriores a la etapa de cobro ejecutivo, lo cual dependerá de que el Convenio de Derecho Internacional Tributario así lo prevea.
3. Se ha estimado conveniente aclarar que se pedirá que la deuda sea recaudada de acuerdo con las normas del país que la recauda materialmente, sin que las diferencias de la legislación extranjera afecten la validez del proceso de cobro.
4. Se extiende la figura de la asistencia en materia de recaudación al plano doméstico, en el marco de la cooperación administrativa doméstica entre la Administración Tributaria y otras Administraciones Tributarias del país.
5. Se regula la posibilidad de solicitar la asistencia internacional en la recaudación, no sólo para créditos de la propia Administración Tributaria sino para los de otras Administraciones Tributarias del país, de conformidad con lo establecido en los Convenios de Derecho Internacional Tributario que prevén este tipo de asistencia.

Sección 8. Colaboración en la aplicación de los tributos.

Artículo 111. Colaboración.

1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos, a través de Acuerdos Nacionales Interinstitucionales de la Administración Tributaria con otras Administraciones Públicas del país, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, entre otras, en las siguientes cuestiones:
 - a) Simplificación del cumplimiento de obligaciones tributarias.
 - b) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones.
 - c) Presentación de cualquier documentación con trascendencia tributaria.
 - d) Campañas de información.
 - e) Solicitud y obtención de certificados tributarios.
 - f) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales.
2. La colaboración se podrá realizar mediante el empleo de técnicas y medios electrónicos e informáticos de acuerdo con las condiciones y requisitos que se establezcan.

COMENTARIO:

1. Se ha estimado conveniente incluir un artículo específico relativo a la colaboración en la aplicación de los tributos que tanta importancia ha adquirido en la actualidad.
2. Se ha optado por una enumeración no exhaustiva del ámbito de la colaboración dejando que cada país de acuerdo con sus propias normas regule los términos y

condiciones en los que se ha de llevar a cabo.

3. En todo caso, se sugieren ámbitos concretos como, por ejemplo, la simplificación del cumplimiento de obligaciones mediante la suscripción de Acuerdos en los que se contemple la colaboración de diversos grupos sociales en la presentación por medio de representantes de declaraciones tributarias agrupadas por terceros asesores o gestores, la adopción de medidas para facilitar la utilización de diversos medios de pago (Internet, tarjeta de crédito, domiciliación bancaria), la transmisión telemática de datos a otras Administraciones Públicas del país evitando la utilización de certificados en papel así como el desplazamiento de los contribuyentes a las oficinas de la Administración Tributaria. La colaboración se extiende a la preparación de disposiciones de carácter general, que permita la producción de disposiciones equilibradas que no generen excesivo litigio.
4. La colaboración de los interesados (entidades privadas, instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, resto de Administraciones Públicas del país) se instrumenta mediante Acuerdos Nacionales Interinstitucionales con las Administraciones Tributarias. En su último numeral se prevé la utilización de las nuevas tecnologías en esta materia.

Artículo 112. Celebración de contratos con entidades colaboradoras.

El titular de la Administración Tributaria está facultado para suscribir contratos 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 garantiza en forma estricta el secreto fiscal.

COMENTARIO:

Se 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 9. Obligaciones de colaboración y de información.

Artículo 113. Disposición general.

1. Constituyen deberes de los obligados tributarios, sean sujetos de imposición o no, entre otros, los siguientes:
 - a) De inscripción en los registros de la Administración Tributaria, a los que deben aportar los datos necesarios y comunicar, oportunamente, sus modificaciones.
 - b) De presentar declaraciones, comunicaciones y autoliquidaciones
 - c) De llevar y conservar los libros de contabilidad y registros tributarios que las normas correspondientes establezcan.
 - d) De consultar el buzón electrónico asignado por la Administración Tributaria en los casos y en la forma establecidos por la normativa aplicable.
 - e) De respaldar las operaciones de enajenación o transferencia de bienes y de prestación de servicios mediante comprobantes extendidos en forma legal.
 - f) Desumistrar información establecida con carácter general o mediante

requerimientos individualizados en la forma y plazos que se determine.

- g) De atender a la Administración Tributaria y prestarle la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

2. La Administración Tributaria podrá, mediante resolución general, para determinados grupos o categorías de obligados tributarios, 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:

1. Atendiendo a la función didáctica del Modelo, se ha considerado conveniente incluir en este Título este precepto que contiene una lista de deberes de los obligados tributarios, en contrapartida de los derechos regulados en el Título II.
2. En el último párrafo se recoge la posibilidad de simplificar determinadas obligaciones para determinados grupos de obligados.

Artículo 114. Deberes de información de terceros.

1. Los obligados tributarios, 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 proporcionarle 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 ella.

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

- a) Los agentes de retención y percepción así como 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, bursátil, de seguros, de pensiones 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. A este respecto, las entidades financieras estarán obligadas a dar información sobre sus transacciones, operaciones y balances, así como toda clase de información sobre movimiento de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas, transacciones bursátiles y demás operaciones, ya sean activas o pasivas, en tanto la información sea de trascendencia tributaria. El término "entidad financiera" incluirá todas aquellas entidades que sean reguladas, supervisadas o fiscalizadas por órganos de superintendencia bancaria, financiera, de valores y de pensiones. También podrá abarcar otras entidades no reguladas que realicen operaciones que en sustancia puedan ser calificadas como financieras.
4. 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 el origen y destino de los movimientos 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.

5. 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 una posible comprobación de sus propias situaciones tributarias.

COMENTARIO:

1. 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, el secreto bursátil, de seguros, pensiones 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 Tributaria 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 sugiere que de existir algún otro tipo de "secreto" en la legislación particular de un país éste no debe impedir el acceso administrativo a la información. En ese sentido, se plantea una definición de la información en poder las entidades financieras y del concepto mismo de éstas, buscando abarcar todo el sector regulado ya no solo bancario, sino de valores, de seguros o de pensiones. Pero se sugiere la ampliación que sea necesaria según el ordenamiento de que se trate.

2. Se protegen expresamente los datos privados no patrimoniales que los profesionales conozcan de sus clientes, de conformidad con la legislación interna que determina qué profesiones están cubiertas por esta modalidad de secreto.
3. A este respecto se aclara, no obstante, que el profesional no podrá invocar el secreto para evitar el acceso a la información necesaria para comprobar su propia situación tributaria. Esto significa que la Administración Tributaria tiene el derecho a conocer la cantidad pagada en concepto de honorarios, sin perjuicio que otros datos relativos al contenido de la relación cliente-profesional sí puedan ser reservados por este límite del secreto profesional.
4. La confidencialidad de los datos patrimoniales de los particulares se garantiza mediante disposiciones

contenidas en el Modelo, que establecen el carácter de secreto de la información que ingrese a la Administración Tributaria 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.

Artículo 115. Deberes relativos a la facilitación de la fiscalización y recaudación.

1. Los obligados tributarios deberán facilitar las tareas de recaudación, fiscalización, comprobación, 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 interna y de los convenios sobre asistencia administrativa mutua fiscal y sus acuerdos de implementación.
2. En especial deberán:
 - a) Expedir, conservar y respaldar todas las operaciones de enajenación, transferencia y prestaciones de bienes y servicios mediante comprobantes extendidos en forma legal.
 - b) Llevar libros de contabilidad y registros tributarios referidos a las actividades y operaciones vinculadas con la tributación en los términos establecidos por la Administración Tributaria. A los fines del valor probatorio de los registros efectuados, las mismas deberán estar respaldadas por los comprobantes extendidos en la forma mencionada en el literal anterior.
 - c) Presentar las declaraciones e informaciones que correspondan.
 - d) Facilitar el acceso a las informaciones de sus estados financieros obrantes en bancos y otras instituciones financieras.

- e) 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. El término de conservación será mayor cuando los libros, registros y documentación sirvan para soportar hechos que influyen en la determinación de obligaciones tributarias de períodos posteriores al período en que sucedieron. En estos casos, el término se contará a partir del cierre del último período fiscal en que dichos hechos tengan relevancia.

- f) Facilitar la gestión de los funcionarios fiscales autorizados en cualesquiera de los lugares donde se practiquen verificaciones, inspecciones o auditorías.
- g) Presentar, exhibir y poner a disposición de las oficinas o de los funcionarios de la Administración Tributaria las declaraciones, informes, comprobantes y toda documentación acreditativa de operaciones y transacciones que constituyan hechos gravados o que guarden vinculación con los mismos.
- h) Proporcionar copia de la totalidad de los medios de almacenamiento referidos en el segundo párrafo del literal e), 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.

- i) 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.
- j) 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.
- k) Concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando sea citado formalmente.

COMENTARIO:

1. 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 sustentadora 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.

2. El término de conservación previsto en el literal e) 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 y en todo caso no menor a una cantidad de años que cumpla con los estándares de transparencia internacionales. Este término encuentra una excepción en aquellos casos en que la documentación sirve de soporte a eventos que tienen influencia más allá del período fiscal en que ocurren. Piénsese, por ejemplo, en los documentos de adquisición de bienes amortizables o los que soportan la pérdida de un período. En estos casos, los períodos posteriores van a verse afectados por estos eventos, sea por la cuota de depreciación o amortización aplicable, sea por la aplicación de pérdidas de períodos anteriores como gasto deducible. De ahí que se establece que el término de conservación se computa a partir del último período en que el evento tenga influencia.

Artículo 116. Deberes de colaboración de los funcionarios del sector público y otras entidades.

1. 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 recaben 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.

2. A las mismas obligaciones quedan sujetos los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales.
3. 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.
4. 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:

Se establece similar obligación 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.

Artículo 117. Obligación de guardar reserva de la información tributaria.

1. 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:

- a) Las autoridades judiciales en procesos de orden penal o para la ejecución de resoluciones judiciales firmes.
- b) Las autoridades judiciales encargadas de la protección de menores e incapacitados así como de las que conozcan de pensiones alimenticias.
- c) Administraciones Públicas para la lucha contra el delito fiscal, contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones y contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas de los sistemas de seguridad social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo de dichos sistemas, sin perjuicio de los acuerdos interadministrativos de colaboración que se pudieran alcanzar.
- d) Administraciones Públicas para la prevención del blanqueo de capitales, infracciones monetarias y financiación del terrorismo.
- e) Autoridades electorales.

f) 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 y sin perjuicio de los acuerdos interadministrativos de colaboración que se pudieran alcanzar.

g) La Contraloría o Tribunal de Cuentas para sus funciones de control de la gestión de la Administración Tributaria.

h) Las comisiones parlamentarias de investigación.

i) Las Administraciones Tributarias de otros países en cumplimiento de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal acordada en Convenios de Derecho Internacional Tributarios.

2. La reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los obligados tributarios que no hayan sido pagados o garantizados, u objeto de un acuerdo de fraccionamiento que esté en situación de cumplimiento. Para estos efectos, no se considerará "firme" un crédito si está aun en vía de revisión en sede administrativa independientemente de las facultades de cobro que ya tenga la Administración Tributaria. Igualmente, tampoco se considerará "firme" el crédito si un Tribunal Judicial ha dictado una medida cautelar de suspensión del cobro. Los obligados tributarios inconformes con la publicación de sus datos, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que la Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga. La Administración Tributaria deberá resolver

el procedimiento en un plazo no mayor a días y, en caso de aclararse la situación a favor del reclamante, la Administración Tributaria procederá a eliminar la información publicada que corresponda.

3. La reserva no interferirá en el deber de publicar las resoluciones administrativas, pero para ello deberán omitirse los nombres de las partes.
4. Las autoridades o funcionarios que tengan conocimiento de las declaraciones, datos e informaciones estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará falta disciplinaria muy grave.

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito, la Administración Tributaria planteará la denuncia ante el Ministerio Público, con relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela.

5. Los agentes de retención y percepción, y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo podrán utilizar las declaraciones, los datos e informes relativos a otros obligados tributarios para el correcto cumplimiento y efectiva aplicación de su obligación de retener, percibir y de ingresar en forma definitiva o a cuenta, o de suministrar información a la Administración Tributaria. Dichos datos deberán ser comunicados a la Administración Tributaria en los casos previstos en la normativa propia de cada tributo.

Los referidos datos, declaraciones o informes tienen carácter reservado. Los

agentes de retención o percepción, y obligados a realizar ingresos a cuenta quedan sujetos al más estricto y completo sigilo respecto de ellos.

6. En todo caso, el obligado a quien se refiere la información podrá dar su consentimiento para que ésta sea compartida o divulgada.

COMENTARIO:

1. 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. Se establece una lista de supuestos tasados en los que sí es posible la cesión de datos por parte de la Administración Tributaria. Esta lista tasada debe ser fijada por cada país, por lo que la que aquí se ofrece es abierta, y cada país debería adecuarla a su caso, pero siempre bajo la idea de que se debe tratar de información a ser utilizada en aras de la protección de un bien jurídico superior y de las posibilidades prácticas de que la información no se filtre más allá de lo necesario para el cumplimiento de los fines de las entidades.
2. Particular mención merece el caso de las comisiones parlamentarias de investigación, en que el acceso a la información debe adecuarse estrechamente al objeto mismo investigado.
3. También se excluye del ámbito de la reserva la publicación de los deudores morosos, teniendo el cuidado de no interferir con el derecho de defensa a nivel administrativo y hasta judicial. Así, si el crédito, aunque sea exigible, está en

proceso de revisión a nivel administrativo o se ha obtenido una medida cautelar de no cobro a nivel judicial, no se puede publicar la deuda como morosa. Lo mismo si existe un arreglo o fraccionamiento de pago o si se ha garantizado el crédito. A pesar de poder llegar a ser polémica, se ha decidido incluirla para que quienes realicen cualquier transacción comercial, ejerciendo su derecho de acceso a la información, tengan elementos para decidir entre contribuyentes cumplidos e incumplidos.

4. Por otra parte, en sintonía con lo dispuesto en el artículo 99, la reserva no impedirá la publicación de la jurisprudencia administrativa, siempre que se eliminen los nombres de las partes.
5. Importante también la definición del deber de sigilo de todos los funcionarios administrativos, indicándose que la violación a éste constituye falta disciplinaria muy grave y hasta puede ser constitutivo de delito. Se aconseja a los países verificar la existencia de un delito que tipifique la divulgación de datos contra reserva, con el fin de evitar que haya un vacío sobre este tema.
6. También se extiende la obligación de guardar la reserva, de forma general, a quienes accedan a la información protegida por ella como obligados tributarios colaboradores de la recaudación, incluyendo a aquellos casos de excepción. Ello se considera necesario para que quede claro, por ejemplo, que los retenedores tengan que guardar reserva respecto de la información de los sujetos a los que les detraen ingresos. Asimismo, en los casos de excepción, el acceso es sólo para determinados fines, por lo que aquel que posea dicha información no puede ni usarla ni proporcionarla en supuestos distintos a los que originaron

su otorgamiento, que básicamente se limitan a su deber de informar o ingresar a la propia Administración Tributaria.

7. Finalmente se deja abierta la posibilidad para que sea el propio obligado tributario al que se refiere la información quien autorice su divulgación o traslado a ciertas instituciones.

Sección 10. Denuncia pública.

Artículo 118. Denuncia pública.

1. 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.
2. 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 archivar-se sin más trámite.
3. 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:

1. Se 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.

2. 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 espurios, 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.

Capítulo II

Procedimiento de gestión

Sección 1. Procedimiento de repetición y devolución.

Artículo 119. Derecho de repetición y devolución.

1. Los obligados tributarios tienen acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, sanciones e intereses, así como por pagos a cuenta y otros pagos debidos en virtud de las normas sustantivas de los distintos tributos que generen un crédito a favor, aunque en el momento del pago no hubieran formulado reserva alguna.
2. Asimismo, en caso de que existan obligaciones a cargo de los obligados tributarios, estos tendrán derecho a la devolución de los saldos acreedores confirmados por la Administración Tributaria que excedan la compensación prevista en el artículo 64 de este Código.
3. Los pagos debidos e indebidos que den derecho a devoluciones devengarán un interés igual al establecido en el artículo 61 de este Código a partir del plazo de días desde su solicitud, excepto que: a) se trate de una devolución

de pago debido que tenga un plazo para su devolución de oficio, en cuyo caso el interés se calculará a partir del transcurso de ese plazo; b) se trate de un pago indebido que fuera requerido, inducido o forzado por la Administración Tributaria, en cuyo caso el interés se computará desde la fecha en que se ingresara dicho pago. En el caso de los pagos debidos, su devolución no podrá solicitarse sino hasta que venzan los plazos de declaración autoliquidación de los que surge el crédito a favor.

COMENTARIO:

1. Se establece el derecho a repetición y devolución de las sumas ingresadas sea indebidamente o debidamente en virtud de las normas sustantivas de determinados tributos. En ese sentido, la diferencia entre un pago indebido y uno debido es que el primero se caracteriza por ser un pago en exceso en relación con lo que corresponde pagar de acuerdo con el ordenamiento tributario vigente. Se trata de un pago equivocado, incorrecto. En cambio, el pago debido surge por la propia mecánica de algunos tributos, resulta una divergencia entre lo debido y pagado por obligaciones no principales (por ejemplo, una retención) y lo que se debe pagar en concepto de obligaciones tributarias principales. Así, surge un crédito a favor del contribuyente.
2. 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. Se hace, no obstante, una distinción entre los pagos indebidos que se han hecho por ser inducidos o forzados por la propia Administración Tributaria a través de procedimientos determinativos y de

cobro y los que no se han dado en estas circunstancias. En el primer caso, se tiene derecho a los intereses desde el momento en que se hizo el pago. En el segundo supuesto, solo se tiene derecho a intereses a partir de que se hace la solicitud de devolución y la Administración Tributaria no resuelve dentro de cierto plazo. Aquí también se establece como excepción los casos en que existe una obligación de devolución de oficio en un plazo determinado, que es la tendencia moderna en impuestos como el de la renta. En tal supuesto, los intereses corren desde que transcurre el plazo dicho.

3. Por último, se precisa que en el caso de los pagos debidos no se puede hacer la solicitud de manera anticipada para garantizarse intereses, sino que debe esperarse a que venzan los plazos de autoliquidación de las obligaciones tributarias principales correspondientes, pues no es sino hasta entonces que puede nacer un derecho de crédito a favor del obligado tributario.

Artículo 120. Procedimiento de devolución de pagos indebidos.

1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
 - b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
 - c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.

d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

2. Cuando el procedimiento se inicia a instancia del interesado, deberá presentar solicitud en la que se expondrán detalladamente todos los hechos y fundamentos que acrediten la existencia de una de las circunstancias indicadas, acompañando los documentos y pruebas pertinentes. Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este numeral, pero la resolución expresa, que podrá ser de carácter automatizado, deberá notificarse dentro del plazo de meses desde la fecha de la solicitud, salvo que se haya solicitado nueva documentación al solicitante, en cuyo caso se paraliza el cómputo del plazo. De no resolverse en ese plazo, el procedimiento iniciado de oficio caducará, sin perjuicio de que vuelva a iniciarse; el inicio a solicitud de parte se entenderá denegado para efectos de que se ejerzan los recursos correspondientes, incluyendo la vía contencioso administrativa.
3. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el numeral 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o mediante conformidad con una regularización o por acuerdo conclusivo, o mediante una resolución administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan y sin perjuicio de la compensación previa a que se refiere el artículo 64 de este Código.
4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido y pretenda la devolución, deberá solicitar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3

del artículo 124 de este Código. Una vez aprobada la rectificación, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan y sin perjuicio de la compensación previa a que se refiere el artículo 64 de este Código.

5. Las anteriores disposiciones no impedirán que la Administración Tributaria ejerza sus facultades de comprobación, pudiendo aplicarse, en su caso, lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 121.

COMENTARIO:

1. Las devoluciones siempre han provocado una cierta suspicacia en las Administraciones Tributarias, pero muchas veces ello proviene de una falta de claridad en cuáles son los supuestos que dan lugar a una devolución. En sentido estricto, un procedimiento de devolución siempre tiene que desarrollarse a partir de situaciones ciertas de fácil comprobación o de actuaciones administrativas o judiciales en cuyo contexto se verificó si existió un ingreso indebido o no, que muchas veces implica un análisis fáctico y jurídico de fondo.
2. Se contempla el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, delimitando con precisión un conjunto de supuestos en que se da lugar a un título seguro para proceder a la devolución. En primer lugar, se indica una serie de circunstancias típicas de ingreso indebido, como puede ser un pago duplicado, que simplemente se pagó más de lo autoliquidado o liquidado por la Administración Tributaria, o que se pagó una deuda prescrita. En estos casos, se prevé un procedimiento que puede iniciarse de oficio –señal de una Administración Tributaria moderna– o por solicitud. En este último caso el interesado

deberá probar el acaecimiento de alguna de las circunstancias indicadas en el numeral 1.

3. Luego, se prevé la posibilidad de que el derecho de devolución derive de un acto administrativo (por ejemplo, un acto que declara la nulidad de una determinación de oficio) o de una regularización aceptada por el obligado tributario en que se determina un monto a devolver o, bien, por acuerdo conclusivo. La otra hipótesis es una resolución judicial. En todos estos casos, el monto a devolver tiene el respaldo de una actividad administrativa o de una resolución judicial. De ahí que, sea por la resolución declarativa de las circunstancias del numeral 1, que podrá incluso ser automatizada para casos de duplicación de pagos, por ejemplo, o por estos otros actos administrativos o judiciales, el monto a devolver no debe sino ejecutarse.
4. Finalmente, el título de devolución puede provenir de la rectificación de una autoliquidación que determine un pago menor de impuesto o un mayor saldo a favor, en cuyo caso debe procederse primero a solicitar la rectificación en los términos del artículo 124 de este Modelo. Aceptada ésta, se contaría de nuevo con un título de devolución proveniente de un acto administrativo, que debe ejecutarse. Ahora, visto que este procedimiento de aceptación de una rectificación de devolución no tiene las características de un procedimiento de comprobación, se aclara que, pese a la aceptación, la Administración Tributaria siempre tiene abierta la posibilidad de iniciar un procedimiento de este tipo aun contra el propio acto que aceptó la rectificación.

Artículo 121. Procedimiento de devolución de pagos debidos.

1. La Administración Tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo. Así, cuando de la presentación de una autoliquidación resulte una cantidad a devolver por pago debido, deberá efectuar la devolución que proceda en un plazo no mayor de días. Si la autoliquidación se presenta de manera extemporánea, este plazo correrá a partir de la presentación de dicha autoliquidación.
2. Cuando la Administración Tributaria no realice la devolución de oficio, indicada, cuando la normativa específica de un tributo así lo establezca o cuando los obligados tributarios no tengan obligación de presentar autoliquidación, el procedimiento de devolución se iniciará con una solicitud del obligado tributario. En estos casos, el plazo para devolver indicado en el numeral anterior se contará desde la presentación de la solicitud, transcurrido el cual se entenderá denegado para efectos de que se ejerzan los recursos correspondientes, incluyendo la vía contencioso administrativa. El cómputo de intereses a favor del solicitante correrá desde el momento del vencimiento del plazo para resolver, salvo que se trate del incumplimiento en devolver de oficio dentro del plazo indicado en el numeral anterior, en que los intereses correrán una vez vencido dicho plazo.
3. La Administración Tributaria podrá suspender el procedimiento de devolución para iniciar un procedimiento de comprobación formal o abreviada o de fiscalización. Finalizado este último procedimiento sin que se haya alterado la existencia de una cantidad a devolver, se reanudará el de devolución y se emitirá la resolución que la ordena.

En todo caso, el plazo de suspensión no interrumpirá el cómputo de intereses a favor del solicitante.

COMENTARIO:

1. En los créditos o saldos a favor que, de acuerdo con la mecánica de determinados tributos, resulten de la realización de pagos debidos, normalmente surgirán de las autoliquidaciones de los obligados tributarios.
2. La lógica que a partir de ahí debe seguir un ordenamiento tributario moderno y respetuoso del derecho del contribuyente a las devoluciones, es que la Administración Tributaria proceda a la devolución de oficio, dentro de un plazo. Así se prevé en este artículo. Ahora, esto no debe impedir que la Administración Tributaria, discrecionalmente, decida realizar una verificación de datos con los que ya obran en su poder, una comprobación limitada o abreviada o, incluso, una fiscalización, las cuales podrían llevar a una liquidación previa o definitiva que bien pueden eliminar la existencia de una suma a devolver. Se prevé entonces que, de tomarse esta decisión, el procedimiento de devolución quedará suspendido a la espera del resultado de cualquiera de los procedimientos mencionados que se escoja. Solo en caso de que subsista el saldo a favor se reactivará para acordarla y ejecutarla. Todo sin que se interrumpa el cómputo de intereses a favor del obligado tributario.
3. Ahora, también se prevé la hipótesis de que la Administración Tributaria incumpla con su deber de devolver de oficio; asimismo, que por la normativa de un determinado tributo no exista deber de autoliquidación. En tal caso, podrá iniciarse por solicitud del interesado, en cuyo caso el plazo para resolver correrá

desde la solicitud. De no cumplirse con el plazo quedará abierta la vía recursiva para el solicitante, sin perjuicio de que corran intereses a su favor desde el vencimiento del plazo para resolver. Se hace la excepción del supuesto de incumplimiento de la Administración Tributaria en su obligación de devolver de oficio en cuanto a que este nuevo plazo no interrumpe la generación de intereses a favor del interesado, debiendo computarse desde el vencimiento del plazo para devolver de oficio.

4. Finalmente, indicar que la posibilidad de suspensión para realizar actuaciones de verificación de datos, comprobación limitada o fiscalización también aplica para el procedimiento a solicitud de parte.

Artículo 122. Repetición de tributos retenidos o percibidos.

Cuando la acción de repetición se refiera a tributos únicos y definitivos retenidos o percibidos indebidamente mediante las figuras del agente de retención o de percepción, la misma podrá ser ejercida por los respectivos agentes de retención o percepción, o por el contribuyente, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) 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.
- b) 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 retenidas o percibidas.

- c) Reglamentariamente podrán regularse supuestos en que se pueda practicar compensación contra obligaciones por retenciones que se determinen en el futuro.

COMENTARIO:

1. Se 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. Esta posibilidad de que sea cualquiera de los dos quien solicite la devolución permite evitar los problemas que presenta el sistema, seguido por algunos países, de otorgar al agente el derecho a solicitar la devolución con previo o concomitante reembolso al contribuyente. Este régimen, que aquí se evita, plantea el problema de que si surge discrepancia en cuanto a si la retención o percepción fue indebida o no, el contribuyente podría verse en una situación de indefensión, al no proceder el agente ni a solicitar la devolución ni a reembolsarle.
2. Además, visto que en materia tributaria el principio de legalidad impide a la Administración Tributaria retener dineros que no le corresponden de acuerdo con el ordenamiento, ésta no podría denegar válidamente la devolución al agente de retención o percepción bajo el argumento de que éste no sufrió el menoscabo económico en su propio peculio. Consecuente con esto, tampoco se le exige la prueba del reembolso previo al contribuyente antes de tener derecho a obtener la devolución.

3. Finalmente, se prevé la posibilidad de que, reglamentariamente, se fijen supuestos en que el agente de retención o retenedor, en lugar de obtener devolución, pueda compensar contra retenciones futuras que deba practicar e ingresar. En tales supuestos, el agente de retención, deja de retener o ingresar lo que le corresponde respecto de transacciones posteriores un monto igual al que tiene a su favor.

Sección 2. Procedimientos de liquidación a nivel de gestión.

Artículo 123. Deber de iniciativa.

Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los obligados tributarios deberán cumplir dicha obligación por sí mediante autoliquidación cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria. Si ésta correspondiere, deberán declarar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo por la Administración Tributaria.

COMENTARIO:

Se establece el deber de iniciativa de los obligados tributarios, los cuales deberán liquidar el tributo cuando proceda la autoliquidación o prestar las informaciones necesarias, cuando el correspondiente tributo sea de liquidación mixta o administrativa. En el primer caso, además de comunicar a la Administración Tributaria los datos necesarios para la determinación del tributo, los obligados tributarios realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar. En el segundo caso, esta última parte queda reservada a la Administración Tributaria.

Artículo 124. Corrección de declaraciones.

1. Los obligados tributarios, podrán corregir sus declaraciones tributarias, sin que les sea aplicable la multa prevista en el artículo 178 de este Código, antes de que se les haya notificado cualquier requerimiento especial, en relación con la declaración tributaria que se corrige.
2. Cuando los obligados tributarios, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán presentar en debida forma una nueva declaración en los lugares habilitados para este fin, liquidar y pagar, cuando sea aplicable, la sanción pecuniaria prevista en el artículo 178 de este Código 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.
3. 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, 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.
4. La corrección de las declaraciones a que se hace referencia en los párrafos anteriores no impide el ejercicio posterior de las facultades de auditar o verificar, de efectuar las respectivas liquidaciones de corrección aritmética o, en general, de revisión que tiene la Administración Tributaria.

COMENTARIO:

1. 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 infracción

relativa a la obligación de declarar, tipificada en el artículo 178 del Modelo, siempre que la presentación no resulte posterior a cualquier acción u observación de la Administración Tributaria. Establece la intervención previa de la Administración Tributaria si la corrección disminuye el impuesto a pagar o incrementa el saldo a favor del administrado, lo que constituye la salvaguarda previa a lo que implicaría una devolución, tal como se expuso en el Comentario al artículo 121. Preserva la facultad de la Administración Tributaria de revisar la exactitud de los datos contenidos en la presentación correctiva.

2. Conviene advertir, no obstante, que otra opción a considerar es una redacción alternativa que permita la corrección de las declaraciones que disminuyen el impuesto o aumentan el saldo a favor, lo cual va a tono con el llamado principio de autoliquidación, que busca responsabilizar al contribuyente por sus actuaciones y concentrar a la Administración Tributaria en sus actividades de control tributario. Tal redacción podría ser la siguiente en el numeral 3 y añadiendo un numeral 4, así:

"3. La corrección de las declaraciones tributarias también podrá realizarse para disminuir el tributo a pagar o aumentar el saldo a favor del obligado tributario.

4. No obstante lo indicado en los párrafos anteriores, de haberse iniciado un procedimiento dirigido a la comprobación y determinación de la obligación tributaria material, cualquier rectificación deberá solicitarse dentro del procedimiento, para que la Administración Tributaria se pronuncie sobre ésta en la propuesta de regularización

o en la resolución determinativa correspondiente."

Artículo 125. Procedimiento de determinación con intervención de la Administración Tributaria.

1. Presentada la declaración de los datos necesarios para la determinación con intervención administrativa, la Administración Tributaria deberá notificar la liquidación en los plazos que se determine en la Ley de cada tributo y en su defecto, en un máximo de meses.
2. La Administración Tributaria utilizará los datos declarados u otros que obren en su poder para realizar la liquidación, y podrá requerir al obligado tributario aclarar o justificar los datos consignados o, en su caso, podrá proceder a realizar actuaciones de comprobación de valores. En estos casos, el plazo del numeral 1 se contará desde que el obligado atienda el requerimiento o desde el inicio de las actuaciones de comprobación de valores.
3. Si los datos o valores que la Administración Tributaria considere deben tomarse en cuenta para la liquidación no coinciden con los declarados por el obligado tributario, deberá hacerse una propuesta de liquidación a éste, con los fundamentos de hecho y derecho correspondientes, que se le notificará otorgándole un plazo de días para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho.
4. Transcurrido el plazo para alegatos, la Administración Tributaria deberá practicar la liquidación antes del vencimiento de los plazos indicados en los numerales 1 y 2. De no hacerlo, el procedimiento terminará por caducidad, sin perjuicio de que pueda iniciarse de nuevo dentro del plazo de prescripción.

5. La liquidación tendrá carácter previo.
6. Desde la presentación en tiempo de la declaración hasta la finalización del plazo para pagar una vez notificada la liquidación, no correrán intereses a cargo del obligado tributario.

COMENTARIO

1. Visto que en el artículo 123 se prevé la posibilidad de las “determinaciones mixtas”, en este artículo se regula un procedimiento sencillo para su aplicación. De esta manera, se le impone un plazo a la Administración Tributaria para liquidar; se le otorga la posibilidad de contrastar los datos declarados contra los que tenga en su poder, pedir aclaraciones y justificantes al obligado tributario, o, según el tributo de que se trate, realizar actuaciones de comprobación de valor.
2. La Administración Tributaria deberá hacer una propuesta de liquidación para permitir el derecho de defensa del obligado tributario. Los plazos se adaptan a las circunstancias en que se deben realizar actuaciones adicionales o requerimientos, visto que su no cumplimiento implica la caducidad del procedimiento, sin perjuicio de que sea reiniciado dentro del plazo de prescripción.
3. Finalmente, es lógico que si el contribuyente cumple con presentar en tiempo su declaración, y no existe liquidación aun, no se le imputen intereses a su cargo.

Artículo 126. Procedimiento de comprobación formal o abreviada.

1. Cuando la autoliquidación del obligado tributario contenga defectos formales, errores aritméticos, discrepancia con datos que provienen de sus otras declaraciones, o errores legales que se hagan evidentes de

la propia declaración, se procederá a la realización de actuaciones de comprobación formal.

2. Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar la exactitud de las autoliquidaciones a través de actuaciones de comprobación abreviada, entendiéndose como tales aquellas que se realizan utilizando los datos y elementos de prueba que obren ya en poder de la Administración Tributaria, que solicite a terceros o al propio obligado tributario, sin que se puedan extender al examen de la contabilidad mercantil o financiera de actividades empresariales o profesionales ni al examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dicha contabilidad. Estas actuaciones podrán iniciarse directamente con la propuesta a que se refiere el numeral 4 de este artículo o, según el caso, con solicitud al obligado tributario de aclaración de justificación de la discrepancia observada, de datos o justificantes o, bien, con requerimientos de información a terceros. Respecto de estos últimos se podrán realizar comprobaciones contables para corroborar la información.
3. Sea que se haya hecho requerimiento al obligado tributario o no, la Administración Tributaria deberá hacer la propuesta de regularización a que se refiere el artículo 92 de este Código otorgándole al obligado tributario el plazo de días para que alegue lo que convenga a su derecho.
4. El procedimiento seguirá y concluirá según lo establecido en el artículo 92 de este Código.
5. La liquidación que se dicte tendrá carácter previo.

COMENTARIO:

1. Una de las evoluciones más importantes del control tributario moderno es el complemento del clásico control tributario intensivo con el control tributario extensivo material, que permite llegar a una cantidad mayor de obligados, aunque sin la profundidad que conlleva un procedimiento de fiscalización.
2. Este artículo se refiere, por una parte, al nivel más básico de este tipo de control tributario extensivo, que es el que permite corregir errores materiales, discrepancias al interno de las propias declaraciones-autoliquidaciones de los obligados tributarios o errores de Derecho muy básicos.
3. Por otra parte, también se contempla otra modalidad de control material extensivo un poco más profunda, que implica el uso de la información que ya obra en poder de la Administración Tributaria, normalmente obtenida a través de las declaraciones informativas de terceros. Asimismo, admite la posibilidad de que también se solicite información "nueva" al propio obligado o a terceros. El límite en este caso es el examen de la contabilidad empresarial o profesional, pues ya ahí entraríamos en el campo pleno del procedimiento de fiscalización. Esto no excluye el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial.
4. Se describen los límites y los pasos en que debe desarrollarse este procedimiento, garantizando el derecho de defensa del obligado tributario y recalando el carácter previo de la liquidación que resulte. Importante referir al artículo 92 del Modelo, que es en el que se unifica el procedimiento a partir de las distintas opciones de procedimientos de comprobación y fiscalización.

Sección 3. Inscripción y verificación de cumplimiento de deberes formales.

Artículo 127. Deberes y formalidades de inscripción, liquidación y para el suministro de información.

1. Todas las personas naturales y jurídicas, y las entidades y agrupamientos sin personalidad jurídica, que en razón de su actividad o condición resulten potenciales obligados de obligaciones tributarias, deben incorporarse al Registro Tributario Nacional u otros registros pertinentes, proporcionando los datos que les sean requeridos y manteniéndolos permanentemente actualizados, comunicando cualquier cambio de situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, cambios o cese de actividades, traspaso o cesión de bienes, transformación de sociedades y similares, en las forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.
2. La incorporación y comunicación de ulteriores novedades al Registro Tributario Nacional, y la determinación de los tributos por los obligados tributarios, 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.

Asimismo, la incorporación y comunicación puede realizarse de oficio por la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad de comprobación.

COMENTARIO:

1. Se establece la obligación de empadronarse en el Registro Tributario Nacional u otros registros pertinentes.

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.

2. Asimismo se establece la obligación de mantener actualizados los datos. Se establecen 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 se dispone la obligación genérica de observar las modalidades que al efecto disponga la Administración Tributaria, 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 Nacional 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.
3. Se prevé expresamente que las incorporaciones y modificaciones posteriores se realicen de oficio por la Administración Tributaria.

Artículo 128. Verificación de obligaciones formales.

1. La Administración Tributaria podrá ejercer sus facultades de verificación

del cumplimiento de las obligaciones formales de los obligados tributarios, mediante los siguientes mecanismos:

- a) Actuaciones presenciales en los establecimientos abiertos al público, que podrán resultar en la constatación mediante acta de cualquier incumplimiento que pueda implicar la aplicación de sanciones.
 - b) Verificación de datos que constan en los sistemas informáticos de la Administración Tributaria, que permitan detectar obligados tributarios ocultos que han incumplido su deber de inscripción y obligados tributarios omisos que han incumplido su deber de declaración.
2. Detectado un incumplimiento, la Administración Tributaria instará al obligado a repararlo o podrá realizar actuaciones de oficio para ponerlo en estado de cumplimiento, todo sin perjuicio de iniciar el correspondiente procedimiento sancionador.

COMENTARIO:

1. Esta norma distingue entre dos formas de ejercer el control del cumplimiento de los deberes formales: el presencial y el que podríamos denominar virtual, por su base tecnológica informática.
2. Respecto del primero, se busca 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.
3. Respecto del segundo, que permite la detección de aquellos obligados que han permanecido ocultos, esto es, sin siquiera cumplir con el deber de inscripción

en el Registro Tributario Nacional, y de aquellos que, aun estando inscritos, no han cumplido oportunamente con sus obligaciones de declaración. En tales casos, la Administración Tributaria, de manera extensiva, podrá instar a la reparación del incumplimiento o, según la naturaleza del deber incumplido, proceder ella misma de oficio a la regularización de la situación (como sería, por ejemplo, la inscripción de oficio en el Registro Tributario Nacional). Todo sin perjuicio del inicio del procedimiento sancionador correspondiente.

Capítulo III

Procedimiento de fiscalización

Artículo 129. Atribuciones para fiscalizar.

1. La Administración Tributaria a fin de comprobar o investigar que los obligados tributarios 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 de cumplir con lo establecido en los Convenios de Derecho Internacional Tributario sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, estará facultada para:

- a) Requerir a los obligados tributarios, para que comparezcan ante sus oficinas a dar contestación a las preguntas que se les formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes.
- b) Requerir a los obligados tributarios, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de la propia Administración Tributaria, los libros y registros y documentos que sustenten la contabilidad o que estén relacionados con hechos vinculados a la generación de obligaciones

tributarias, así como documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

También podrá requerir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones que la Administración Tributaria determine para lo cual deberá otorgar un plazo mínimo de días.

La Administración Tributaria también podrá requerir copia de los medios de almacenamiento, o que se ponga a su 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 registro y contabilidad de las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación, ya sea que el procesamiento se realice en equipos propios o arrendados o que el servicio lo realice un tercero.

- c) Practicar fiscalizaciones en el domicilio de los contribuyentes, los terceros responsables o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad y bienes.
- d) Practicar u ordenar se practiquen actuaciones de valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general de personas y entidades públicas y privadas. Estas actuaciones, tendrán por objeto la tasación o comprobación del valor declarado, por cualquiera de los medios admitidos por el ordenamiento jurídico vigente.

- e) Practicar la verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
 - f) 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 del ejercicio de sus funciones.
 - g) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación.
2. La Administración Tributaria podrá ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, pudiendo requerir el auxilio de la fuerza pública para ejercerlas, que le será concedido sin más trámite, pudiendo inclusive practicar allanamientos y secuestrar bienes y documentos de conformidad con lo dispuesto por las leyes.

COMENTARIO:

Se agrupan las facultades de fiscalización necesarias para el desarrollo de este procedimiento, que es de comprobación plena e intensiva y se orienta a la 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 obligado tributario, un grupo de los mismos, o incluso de terceros no obligados a pagar sumas de dinero. De ahí que se utilice la expresión genérica de "obligado tributario". El artículo subraya que estas facultades pueden servir de base para el cumplimiento con los Convenios de Derecho Internacional Tributario sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

Artículo 130. Desarrollo del Procedimiento de Fiscalización.

1. El procedimiento de fiscalización se iniciará mediante la notificación de un documento de inicio de actuaciones, que deberá estar fundado en orden proveniente de autoridad competente de la Administración Tributaria, en la que se informe del alcance total o parcial de las actuaciones, detallando los tributos y, en su caso, los períodos fiscales que comprenderá, los lugares donde ha de practicarse el acto de fiscalización, así como la identificación del o de los funcionarios actuantes.
2. 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, salvo que este manifieste su consentimiento.
3. Las actuaciones que se desarrollen en el curso del procedimiento de fiscalización se documentarán 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.
4. Durante el desarrollo de la fiscalización los funcionarios actuantes, 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.

5. Las actuaciones de fiscalización deberán concluirse en un plazo máximo de meses. No obstante, se podrá prorrogar por otros meses cuando se den las siguientes circunstancias:

- a) Cuando las actuaciones revistan especial complejidad.
- b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración Tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho

6. Asimismo, las actuaciones de fiscalización no podrán suspenderse por más de meses por causas no imputables al obligado tributario. Para estos efectos, interrumpirán este plazo, entre otras, las visitas al lugar en que se desarrollan las actuaciones, las audiencias en las oficinas de la Administración Tributaria y los requerimientos de información al obligado tributario y a terceros.
7. El efecto de no conclusión de las actuaciones en plazo, o de su suspensión por más del plazo indicado en el numeral

anterior, será el que la prescripción no se tenga por interrumpida con las actuaciones anteriores. Asimismo, durante el tiempo que exceda el plazo máximo de fiscalización indicado en el numeral 5, incluyendo sus prórrogas, o, durante la suspensión que exceda el plazo indicado en el numeral 6, no correrán intereses respecto de la obligación tributaria adicional que eventualmente llegue a determinarse.

8. Cuando a juicio de los funcionarios actuantes se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos que procede dictar, levantarán un acta final de cierre de las actuaciones de fiscalización. Si en este acta no estuviere presente el fiscalizado o su representante, se le dejará citación 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 funcionarios 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.
9. Concluidas las actuaciones de fiscalización, los funcionarios actuantes emitirán una propuesta provisional de regularización en la cual se harán constar los ajustes o modificaciones a la autoliquidación o declaración del sujeto fiscalizado, o la determinación que consideran procedente en caso

de no haber mediado declaración, así como la eventual sanción a imponer, con indicación de los hechos, pruebas y fundamentos jurídicos, otorgándole un plazo de días para que manifieste su conformidad total o parcial, o para que alegue lo que convenga a su derecho. Para efectos del plazo de conclusión de actuaciones a que se refiere el numeral 5 de este artículo, será con la emisión de esta propuesta en que se tendrán por concluidas.

10. En caso de disconformidad total o parcial, se podrá citar al obligado tributario a una audiencia final en la que se le expondrá la valoración realizada por los funcionarios actuantes de los argumentos presentados, instándolo a regularizar en caso de que se mantenga la propuesta de regularización total o parcialmente. Tratándose de una persona jurídica el sujeto fiscalizado, se procurará citar a esta comparecencia, además de al representante legal, a los socios dueños de la entidad.
11. En caso de no presentación a la audiencia o en caso de que en ésta se confirme la inconformidad total o parcial, se continuará con el procedimiento a que se refiere el artículo 92 de este Código.
12. La regularización sobre la que se haya emitido conformidad no podrá modificarse salvo que hubiese mediado manifiesto error de hecho.
13. La liquidación que se dicte tendrá carácter previo o definitivo según lo establecido en el artículo 91 de este Código.

COMENTARIO:

1. 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.

2. 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 la fiscalización, la que a la vez que cierra el procedimiento, cumple con las debidas garantías del contribuyente.
3. El procedimiento se estructura con un acto formal de inicio de actuaciones en que se define su alcance. Luego, se desarrollan las actuaciones, con un imperativo de no suspensión y de no duración mayor que cierto plazo, especificándose las condiciones para que se consideren excedidos. Se sugiere a los países, tratándose de los casos de especial complejidad, precisar los supuestos específicos en que tal situación se da, lo que dependerá de las particularidades de cada ordenamiento jurídico.
4. La excedencia en los plazos no produce la caducidad del procedimiento pero sí tiene dos efectos relevantes: a) el que no se considere interrumpida la prescripción por las actuaciones desarrolladas antes de la superación de los plazos, sin perjuicio de que las reanudaciones vuelvan a tener este efecto interruptor; b) que se detenga el cómputo de intereses a cargo del fiscalizado, lo que encuentra justificación en que es la inercia o dilación administrativa la que estaría provocándole una acumulación mayor de intereses en caso de que finalmente se llegue a determinar una obligación superior a la autoliquidada.

5. También se prevé un acto de conclusión de las actuaciones en el lugar en que éstas se han desarrollado. Con posterioridad, se emitirá una propuesta provisional de regularización, respecto de la cual el obligado tendrá la oportunidad de pronunciarse, sea manifestando conformidad, sea presentando las alegaciones y prueba orientada a desvirtuar la propuesta y sus fundamentos. En caso de inconformidad se citará a una audiencia final oral, en que los funcionarios actuantes comunicarán sobre su reacción a las alegaciones, sea aceptándolas total o parcialmente, sea rechazándolas. Se busca que a esta audiencia concurren los representantes legales ordinarios, con poderes generales o generalísimos no solo para el acto concreto y los dueños de la entidad, que pueden tener una mayor disposición a llegar a un acuerdo razonable y no litigar innecesariamente, lo cual se ha mostrado eficaz en la experiencia de algunos países. De mantenerse la inconformidad del sujeto fiscalizado, se continuará con el procedimiento determinativo común previsto en el artículo 92 de este Modelo.

Artículo 131. Medidas cautelares en el procedimiento de fiscalización.

1. 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.
2. Las medidas habrán de ser proporcionadas 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 libros y documentos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trata.

3. Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción.
4. También se podrán adoptar las medidas a que se refiere el artículo 151.

COMENTARIO:

1. Se 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.
2. Asimismo, admite adelantar las medidas propias del procedimiento de ejecución, tal como se desarrolla en el artículo 151.

Artículo 132. Lugar para el ejercicio de la fiscalización.

1. Los actos de fiscalización podrán desarrollarse indistintamente según determinen los órganos encargados de la misma:
 - a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio tributario o en el del representante que a tal efecto hubiere designado.
 - b) En donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.
 - c) Donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible.
 - d) En las oficinas públicas.

2. 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 129 de este Código, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 130.

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 artículo 130 del Modelo, para que los fiscalizadores ejerzan sus funciones.

Artículo 133. Acuerdo conclusivo.

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración Tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.
2. Apreciadas dichas circunstancias, los funcionarios actuantes emitirán una comunicación poniéndolas de manifiesto y con observaciones al obligado tributario para que formule una propuesta que permita alcanzar un acuerdo, concediéndole un plazo de días para esos efectos. De considerarse

oportuno, se programarán instancias de diálogo orientadas a analizar los datos, pruebas y argumentos de las partes, en procura de dicho acuerdo. La iniciativa también podrá partir del fiscalizado, quien podrá solicitar el acuerdo en cualquier momento del procedimiento de fiscalización en que vislumbre una discusión en torno a los temas a que se refiere el numeral 1, o bien aprovechar el primer tercio del plazo de alegaciones frente a la propuesta provisional para solicitar el inicio de este procedimiento. En el momento de la solicitud, el plazo para las alegaciones quedará suspendido hasta tanto se decida no seguir adelante con el acuerdo. Si se dan las circunstancias previstas en el numeral 1, la Administración Tributaria otorgará el plazo para que el obligado haga la propuesta de acuerdo.

3. La Administración Tributaria deberá, ante la solicitud, reunirse con el contribuyente para analizar la posibilidad de iniciar el procedimiento. En caso de negarse la Administración Tributaria, el obligado tributario podrá acudir al mediador a que se refiere el párrafo siguiente para conminar la realización de dicha reunión inicial. En esta la Administración Tributaria puede decidir no aceptar iniciar el procedimiento, decisión que carecerá de medio de impugnación alguno.
4. Cualquiera de las partes podrá solicitar la intervención de un mediador institucional público, quien intervendrá en el procedimiento en los términos que se fijen reglamentariamente.
5. El desarrollo de este procedimiento interrumpirá, en su caso, los plazos a que se refieren los numerales 5 y 6 del artículo 130.
6. El acuerdo conclusivo deberá ser suscrito por un órgano o comité colegiado de la

Administración Tributaria y el fiscalizado y tendrá los efectos a que se refiere el artículo 92 de este Código. Asimismo, el acuerdo deberá ser publicado.

7. Para la suscripción del acuerdo el interesado deberá constituir un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acuerdo. El pago inmediato del monto acordado no será requisito de validez del acuerdo.

COMENTARIO:

1. Se recogen mecanismos alternos de solución de los conflictos entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios, que se han venido introduciendo y/o utilizando en algunos ordenamientos Iberoamericanos recientemente. Estos mecanismos buscan establecer una relación de mayor igualdad entre la Administración Tributaria y el obligado tributario (potestades-garantías del contribuyente), propiciar la imparcialidad administrativa, reducir la litigiosidad y mejorar la seguridad jurídica. Asimismo, responden al principio de buena fe en las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Aceptando siempre la premisa de que el crédito tributario en sentido estricto es indisponible, se admite que la voluntad del acreedor y deudor pueden intervenir en algunos aspectos del mismo, básicamente en la concreción de los hechos y bases imponibles. Se parte así de que la concreción y cuantificación de la obligación tributaria puede no ser unívoca, admitiendo diversas interpretaciones y soluciones: la voluntad de las partes puede producir

efectos para despejar la incertidumbre. Por ejemplo, cuantificar un elemento de la base imponible en relación al valor de mercado.

2. Adicionalmente, se ha introducido el papel mediador de algún órgano institucional público, que bien podría ser alguno que tenga atribuidas precisamente funciones de defensa del contribuyente (como es el caso del Defensor del Obligado Tributario previsto en el artículo 76 de este Modelo), sin perjuicio de que los países puedan incorporar otras figuras relacionadas con las defensorías de los contribuyentes o, en general de los habitantes o del pueblo.
3. El artículo también señala la obligación de que se rinda garantía de previo a la suscripción del acuerdo, ya en un momento en que se conoce el monto que va a aceptar pagar el contribuyente; no obstante, el hecho de no pagar de inmediato no se constituyen en requisito de validez del acuerdo mismo. Si las garantías se malogran total o parcialmente, o fueran insuficientes para cobrar la deuda, la Administración Tributaria ejercería sus facultades de cobro coactivo de ser necesario. Asimismo, se dispone la obligación de publicar los acuerdos, con finalidades de transparencia; no obstante, se hace ver que esta opción tiene también sus contras, como es hacer ceder las reglas sobre el secreto fiscal en este tipo de determinaciones tributarias, lo que puede darles una imagen de sospecha o anormalidad que de alguna forma limite su utilización y frustre así el objetivo de reducir el litigio tributario.

Capítulo IV

Procedimiento de cobro

Artículo 134. Facultad de cobranza.

La Administración Tributaria exigirá el pago de las deudas tributarias determinadas por cualquiera de los medios previstos en este Código y que no hubieren sido cubiertas o garantizadas 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 autoliquidación de los obligados tributarios o determinados por la Administración Tributaria, con resolución determinativa o por regularización por conformidad o por acuerdo conclusivo, obviamente en la medida que no hayan sido extinguidos o garantizados.

Artículo 135. Iniciación del período para el cobro ejecutivo.

1. 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.
2. El período para ejercitar el procedimiento ejecutivo de cobro se inicia:
 - a) Para las deudas liquidadas por la Administración Tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 60 de este Código.
 - b) En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentadas sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiese concluido, al presentar aquélla.

3. No obstante, antes de iniciar el procedimiento ejecutivo, la Administración Tributaria podrá otorgar un plazo razonable para que el deudor se ponga a derecho.

COMENTARIO:

1. Se 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.
2. Asimismo, en línea con las tendencias más recientes en muchos países, intenta ofrecer una posibilidad previa persuasiva o amistosa de obtener el pago, sin tener que desplegar las actuaciones ejecutivas.

Artículo 136. Iniciación del procedimiento de cobro ejecutivo.

1. El procedimiento de cobro ejecutivo 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.
2. 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.
3. Juntamente con dicho requerimiento, la Administración Tributaria 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 hiciere el pago dentro del plazo de días, o no lo afianzare, se procederá al embargo de sus bienes, de no haberse hecho ya. 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.

4. El deudor deberá satisfacer las costas y gastos del procedimiento de cobro ejecutivo.

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 ejecutivo.

Artículo 137. Oposiciones al procedimiento de cobro ejecutivo.

Contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Pago, aplazamiento o fraccionamiento para el pago o extinción de la deuda.
- b) Prescripción.
- c) Falta de notificación de las deudas determinadas por la Administración Tributaria.
- d) Suspensión de la ejecución del acto determinativo.
- e) Anulación o revocación de la liquidación.

COMENTARIO:

1. 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 Tributaria (falta de emplazamiento).

2. Asimismo se incluyen como motivos de oposición la suspensión, la anulación y la revocación de la liquidación. En este último caso, se hace referencia a lo dispuesto por el artículo 186 del Modelo, que permite la revocación en beneficio de los obligados tributarios.

Artículo 138. Naturaleza y no acumulación del procedimiento de cobro ejecutivo.

1. El procedimiento de cobro será exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todos sus incidentes es exclusiva de la Administración Tributaria.
2. 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 aquellos, salvo en los casos previstos en las normas del párrafo siguiente.
3. Sin perjuicio del respeto 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:

- a) Cuando concorra 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.
- b) 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:

Se establece exclusivamente el sistema de cobro en vía administrativa. Coherentemente con este precepto, establece la no acumulación 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.

Artículo 139. 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:

Se establece la obligatoriedad de ejecutar previamente las garantías otorgadas, mediante el procedimiento de cobro

administrativo ejecutado por los órganos de la Administración Tributaria.

Artículo 140. Tramitación del embargo.

1. 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.
2. En el embargo se guardará el orden siguiente:
 - a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades financieras.
 - b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
 - c) Sueldos, salarios y pensiones.
 - d) Bienes inmuebles.
 - e) Establecimientos mercantiles o industriales.
 - f) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
 - g) Frutos y rentas de toda especie.
 - h) Bienes muebles y semovientes.
 - i) Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo.
3. 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, en que se requerirá de autorización judicial.
4. 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.

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

Artículo 141. Bienes obrantes en entidades depositarias.

1. Cuando la Administración Tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores, títulos u otros bienes entregados o confiados a una determinada oficina de una entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda. En la diligencia de embargo deberá identificarse el bien o derecho conocido por la Administración Tributaria actuante, pero el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes o derechos existentes en dicha oficina.

El embargo a que se refiere el párrafo anterior, podrá ser trabado por medio de sistemas informáticos. Para dicho efecto, la Administración Tributaria establecerá, mediante norma general, los sujetos obligados a usar dicho sistema así como la forma, plazo y condiciones en que se deberá cumplir con el embargo.

2. Si de la información suministrada por la persona o entidad depositaria en el momento del embargo se deduce que los fondos, valores, títulos u otros bienes existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el artículo 136 de este Código, se concretarán por el órgano competente los que hayan de quedar trabados.
3. Cuando los fondos o valores se encuentren depositados en cuentas a nombre de varios titulares, sólo se embargará la parte correspondiente al obligado tributario, presumiéndose dividido el saldo 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.

Artículo 142. 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 artículo 136 del Modelo.

Artículo 143. Órganos competentes para la ejecución y facultades.

1. Las oficinas ejecutoras desarrollarán las actuaciones materiales necesarias para la ejecución de los actos que se dicten en el curso del procedimiento de cobro.
2. 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.
3. 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 y tendrán las mismas facultades y atribuciones reconocidas que las de los órganos de fiscalización.
4. 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. Se otorgan a los órganos de recaudación las mismas facultades y atribuciones que las previstas para los órganos de fiscalización.

Artículo 144. Entorpecimiento de las actuaciones.

1. 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.

2. 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.
3. 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.

Artículo 145. Documentación de las diligencias de embargo.

1. Cada actuación de embargo se documentará en acta, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.
2. 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 conductores o cotitulares de los mismos.
3. 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.
4. Cuando se embarguen bienes muebles, la Administración Tributaria podrá disponer su depósito en la forma que ella determine.
5. 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:

1. 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.

2. 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.

Artículo 146. Tercerías.

1. 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.
2. 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 pueda continuar dicho procedimiento sobre el resto de los bienes o derechos del obligado al pago que sean susceptibles de embargo hasta que quede 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.
3. 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.

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

y los intereses posteriores devengados durante el procedimiento.

COMENTARIO:

El artículo 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. Se sugiere que el tercero pueda tener la oportunidad de demostrar la propiedad con prueba documental suficiente, situación que posteriormente podrá ser valorada por la autoridad.

Artículo 147. Enajenación de los bienes embargados.

1. 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.
2. Cuando el bien embargado sea dinero, su aprehensión será considerada como pago del deudor.
3. 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.
4. El importe por el que se adjudicarán dichos bienes será el de la deuda no pagada, sin que exceda del por ciento de la valoración que sirvió inicialmente de base en el procedimiento de enajenación.
5. En cualquier momento anterior al de la adjudicación de bienes se podrán liberar los bienes embargados pagando la deuda tributaria, las costas y gastos

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.

Artículo 148. Paralización de la enajenación de bienes.

1. Hasta tanto que la liquidación practicada por la Administración Tributaria sea firme se paralizará la enajenación de los bienes, 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 pudiese 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.
2. No se paralizará la enajenación cuando exista un riesgo de pérdida de valor de los bienes o cuando el interesado solicite expresamente la enajenación.

COMENTARIO:

1. Se describe un supuesto de paralización del procedimiento de enajenación hasta que el acto de liquidación de la deuda ejecutada sea firme, salvo riesgo de pérdida de valor o cuando el interesado lo solicite expresamente.

2. Con esta disposición 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.

Artículo 149. Inhibición para la adquisición de bienes embargados.

Queda estrictamente prohibido adquirir los bienes que se enajenen objeto de embargo, por sí 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.

Artículo 150. Facultad para declarar el archivo de las actuaciones por falta de interés fiscal o incobrabilidad.

1. El titular de la Administración Tributaria está facultado para establecer con carácter general los límites para disponer el archivo de los créditos tributarios firmes a favor de la Hacienda Pública en razón de su bajo monto o incobrabilidad.
2. 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 Tributaria 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.

Artículo 151. Facultad de imponer medidas cautelares.

1. La Administración Tributaria podrá practicar el embargo precautorio de los bienes del obligado tributario, por la cantidad que presumiblemente adeuden los obligados tributarios 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 en cualquier procedimiento, 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 hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará la medida cautelar.
2. 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 meses, 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.

3. 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.
4. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y, cuando no se trate de la inhibición general de bienes a que se refiere el numeral 1 de este artículo, deberán seguir la prelación establecida para el embargo. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

COMENTARIO:

1. 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.
2. 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.

TÍTULO IV

LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Capítulo I

Disposiciones generales

Sección 1. Disposiciones preliminares.

Artículo 152. Concepto de infracción tributaria y clasificación.

1. Constituye infracción tributaria todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales, por comisión o por omisión, que esté tipificado y sancionado en este Código o en normas jurídicas de rango legal. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves, según lo dispuesto en cada caso en los artículos 170 a 180 de este Código.
2. Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda.

COMENTARIO:

1. Se ofrece una definición de infracción tributaria asociada al incumplimiento tanto de obligaciones sustanciales como formales, optando por un concepto amplio de tal forma que engloba en él las diferentes formas o tipos de incumplimiento de las normas tributarias.
2. Se aclara que el mero incumplimiento de una obligación sustancial o formal no implica la comisión de un "ilícito" tributario, sino que ello depende de su tipificación como tal, lo que obedece al principio de Derecho Penal de "tipicidad".

3. Si bien en la versiones anteriores de este Modelo se optaba por distinguir entre "infracción administrativa" y "contravención", para reservar la primera denominación a las violaciones a las obligaciones tributarias materiales o sustanciales y las segundas a las violaciones de obligaciones formales, en realidad no se apreciaba diferencia alguna en el régimen jurídico de los dos tipos de ilícitos. En particular, la eliminación de la distinción coadyuvó a erradicar la idea de que las sanciones por violación de deberes formales son automáticas o basadas en regímenes de responsabilidad objetiva.
4. De este modo, bajo la denominación "infracciones tributarias administrativas" se incluye, por una parte, la violación de los deberes sustanciales o materiales, que están referidos al cumplimiento de las obligaciones de pagar una suma de dinero sean en concepto de tributo (obligación principal) o como pago a cuenta. Este tipo de infracción administrativa tributaria provoca directamente un perjuicio pecuniario al Fisco de parte de los obligados tributarios, por lo que tienen como bien jurídico tutelado el patrimonio del Estado. Por otra parte, también se incluye la violación de las disposiciones relativas a los deberes formales de naturaleza tributaria, que no causan perjuicio económico directo y tienen como bien jurídico tutelado la función tributaria (de gestión, control tributario, recaudación).

5. La clasificación de las infracciones entre leves, graves y muy graves se relaciona con la concurrencia de determinadas circunstancias, presentes en la conducta del sujeto infractor, las cuales se especifican al desarrollar cada tipo infractor. Como se verá, la existencia de ocultación y la utilización de medios fraudulentos constituyen los criterios básicos para distinguir entre las infracciones leves, graves y muy graves.
6. Se ha optado en este Título por excluir la figura del delito tributario, la cual debería encontrar acomodo en el Código Penal de cada país, si bien se reconoce que algunos países han optado por regular esa figura en el propio Código Tributario.
7. Son claramente apreciables las diferencias en el régimen jurídico de las infracciones administrativas y los delitos. Es decir, existe una diferencia sustancial de naturaleza entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Tributario Penal. Así, existe consenso en la doctrina en que el delito tributario se diferencia de la infracción administrativa por el órgano que establece la sanción (el Juez o Tribunal Penal, en el primer caso; la Administración Tributaria en el segundo), por el procedimiento que debe seguirse (el procesal penal, en el primer caso; el administrativo o judicial-administrativo, en el segundo) y por el tipo de pena (posibilidad de pena privativa de la libertad, en el primer caso; proscripción de este tipo de pena en el segundo). Como garantía jurisdiccional, la pena privativa de libertad, solamente podrá imponerse por la justicia ordinaria. Ahora, pese a estas diferencias "ontológicas", este Título parte de la similitud de principios que deben regir tanto a los delitos como a las infracciones administrativas, que no son otros que los principios de la materia penal.
8. Pese a la exclusión del texto del Modelo de la figura del delito de defraudación tributaria, se sugiere una redacción para los Códigos Penales como la que sigue:
 - "1. El que, por acción u omisión, defraude al Estado mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño idónea para inducir en error a la Administración Tributaria con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, evadiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hayan debido retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie u obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o los ingresos a cuenta, o las devoluciones o los beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de, será castigado con la pena de prisión de a años.
 2. Para los efectos de lo dispuesto en el numeral anterior debe entenderse que:
 - a) El monto de se considerará condición objetiva de punibilidad.
 - b) El monto no incluirá los intereses, las multas ni los recargos de carácter sancionador.
 - c) Para determinar la cuantía mencionada, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración y, si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos la cuantía se entenderá

referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. *Se considerará excusa legal absolutoria de la responsabilidad penal el hecho de que el sujeto repare su incumplimiento sin que se hayan iniciado actuaciones de comprobación o investigación por parte de la Administración Tributaria o de las Autoridades Competentes."*

El delito de defraudación tributaria que aquí se sugiere a los países tiene las siguientes características:

- a) La conducta objetiva típica se caracteriza, en primer lugar, por consistir en la evasión de obligaciones tributarias materiales, de carácter principal, y de obligaciones paralelas o correspondientes a los agentes de retención o percepción, retenedores a cuenta tanto por las cantidades retenidas como por las que debieron haber retenido. Igualmente, se incluye la obtención y disfrute indebidos de beneficios fiscales. También se extiende a la obtención de devoluciones indebidas.
- b) Se requiere una acción defraudatoria, caracterizada por el engaño o ardid, siguiendo así la amplísima tradición doctrinal y de Derecho comparado de esta figura.
- c) Se admite la comisión por omisión.
- d) El delito puede cometerse también en fase de recaudación, esto es, realizando maniobras tendentes a ocultar bienes a ejecutar por la Administración Tributaria.
- e) El tipo subjetivo es doloso, esto es, se exige la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con el propósito

deliberado de sustraerse en todo o en parte de una obligación fiscal.

- f) Se prevé un umbral cuantitativo de punibilidad, que se le describe como una "condición objetiva de punibilidad". Esto significa que dicho umbral mínimo no forma parte del tipo delictivo. La consecuencia es que la cuantía no debe ser abarcada por el dolo del autor, sino que basta con que exista intención defraudatoria en cuanto al comportamiento.
 - g) Se configura como un delito de resultado, no de peligro, en la orientación garantista que en esta materia sigue la doctrina mayoritaria.
 - h) Se prevé la llamada "excusa legal absolutoria", doctrinalmente conocida como una autodenuncia que funciona como causa de levantamiento de la pena y opera como un incentivo para propiciar la reparación espontánea del incumplimiento delictivo. Esta figura requiere la existencia de presupuestos positivos y negativos. Los positivos conllevan la reparación del incumplimiento, que tiene dos elementos: la rectificación y el pago. Los negativos consisten en lo que se denomina el efecto bloqueo, que significa que no debe mediar inicio de actuaciones de comprobación o investigación por parte de la Administración Tributaria.
9. Se sugiere también que en un artículo complementario se especifiquen las formas de defraudación, así:
"Se considera defraudación, sin perjuicio de la tipicidad:
 - a) *Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.*

- b) Emplear mercaderías, productos o bienes beneficiados por exenciones, para fines distintos de los que correspondan, según la exención.
- c) 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.
- d) Ocultar mercaderías o efectos gravados o productores de renta.
- e) Presentar declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.
- f) Llevar contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa; registrar asientos, registros o importes falsos.
- g) Emplear facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al por ciento de la base de la sanción.
- h) Utilizar personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los

bienes o derechos, la obtención de las rentas o las ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria, cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona."

Se describe aquí diversos casos de defraudación. Se trata de actos que, de realizarse, configuran por sí mismos la defraudación, es decir, llevan implícito el fraude. Se trata de un desarrollo o especificación del tipo general, lo que permite salir al paso de las críticas doctrinales hechas a las figuras que se limitan a la descripción general, debido a su carácter genérico, que no precisa conductas específicas en que pueda estar implícito o inmerso la idea de ardid o engaño a la Administración Tributaria.

Artículo 153. Principios y normas aplicables.

1. Las disposiciones de este Título se aplican a todas las infracciones tributarias.
2. A falta de normas tributarias expresas se aplicarán supletoriamente los principios generales y normas del derecho en materia punitiva. En particular, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad subjetiva, proporcionalidad y no concurrencia.

COMENTARIO:

1. El numeral 1 tiene por objeto solucionar la duda que podría plantearse acerca de cuáles son los textos aplicables a las infracciones no previstas en el Modelo. En tal sentido se declara, en principio, la aplicación de éste, salvo disposición legal expresa en contrario, lo que puede suceder cuando es la propia ley de cada tributo la que prevé su propio régimen de infracciones y sanciones.
2. El numeral 2 dispone la aplicación supletoria de los principios generales del derecho en materia punitiva. Es

un principio generalmente aceptado en el ámbito de las legislaciones la consideración de que los principios inspiradores del *ius puniendi* en el orden penal son aplicables, con algún matiz, al ámbito tributario. Estos matices no suponen que se apliquen unos principios sí y otros no, sino que se modulen o adapten a las particularidades propias de lo tributario.

3. De manera expresa se recogen los principios fundamentales del Derecho punitivo: la tipicidad, la responsabilidad subjetiva o principio de culpabilidad, la proporcionalidad, que tiene tanto una vertiente objetiva –los comportamientos más graves deben ser sancionados más fuerte y viceversa–, como subjetiva –que implica que la sanción debe adecuarse a las condiciones subjetivas del infractor (criterios de graduación, y la no concurrencia, que consagra el *non bis in idem*, que impide la doble sanción por el mismo hecho)–.

Artículo 154. Tipicidad de las infracciones tributarias.

La acción u omisión en que consiste la infracción tributaria debe estar expresamente tipificada en una norma con rango de ley. No obstante, dentro de los límites establecidos por ésta, las normas reglamentarias y administrativas, podrán integrar la conducta debida cuya violación constituye infracción tributaria.

COMENTARIO:

1. El principio de tipicidad es consustancial a cualquier ilícito penal. Se debe recordar que normalmente la técnica legislativa exige que los supuestos de infracción sean definidos con remisión a los deberes y obligaciones tributarias regulados en otras normas distintas de la que crea la infracción. Entonces, el punto central es que la remisión se hace a las normas tributarias no sancionatorias.

Como es bien sabido en esta materia rige el principio de legalidad relativa. Esto quiere decir que la Ley debe establecer los elementos esenciales de los tributos y las normas básicas de procedimiento para su aplicación, sin perjuicio de que el reglamento u otras normas generales administrativas precisen o completen algunos aspectos de esos elementos esenciales. Tomemos, por caso, los deberes de los obligados tributarios de soportar y colaborar con las fiscalizaciones de la Administración Tributaria.

2. La ley puede limitarse a establecer el deber general de los contribuyentes de soportar y colaborar con las fiscalizaciones de la Administración Tributaria, dejando que sea un reglamento el que precise aspectos concretos de ese deber de colaboración. Esto es generalmente aceptado por la doctrina tributaria y el Derecho comparado. Así, cuando una norma tipifica como infracción la violación del deber mencionado, es claro que se está dando participación al reglamento o a otras normas infralegales, como las resoluciones generales, en dicha tipificación.

Artículo 155. Principio de no concurrencia.

1. En los supuestos en que las conductas apreciadas pudieran ser constitutivas de delitos tributarios, la Administración Tributaria trasladará el expediente a conocimiento del Ministerio Público, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución por el Ministerio Público. La sanción de la autoridad judicial producto de una sentencia condenatoria no excluirá la imposición de sanción administrativa, salvo que la sanción por delito incluya un componente pecuniario.

De no haberse estimado la existencia de delito, la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

2. En los casos en que la Administración Tributaria haya iniciado actuaciones de comprobación o investigación y aprecie la existencia de la excusa legal absolutoria a que se refiere el artículo del Código Penal podrá continuar con las actuaciones sin elevar el caso al Ministerio Público e imponer las sanciones administrativas que procedan.
3. En los supuestos en que la Administración Tributaria ya hubiera establecido una sanción, ello no impedirá el inicio y desarrollo de la acción penal. Sin embargo, si ésta resulta en una condenatoria del sujeto, las infracciones que estén en las condiciones del numeral 5 de este artículo respecto del tipo delictivo se entenderán subsumidas en éste únicamente respecto del componente pecuniario no resarcitorio que pudiera tener la sanción penal. En esta última hipótesis, las sanciones administrativas pecuniarias impuestas deberán ser revocadas, devueltas o compensadas contra lo determinado en el proceso penal, debiendo reconocerse como un pago indebido inducido o forzado por la Administración Tributaria. Estas reglas también se aplicarán cuando se sancione administrativamente a una persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica de conformidad con el numeral 2 del artículo 161 de este Código y las infracciones imputadas a ésta se relacionen con los hechos

imputados a específicas personas físicas para efectos de la configuración de un delito tributario.

4. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.
5. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas. En este sentido, se considerarán infracciones separadas la persistencia de incumplimientos formales precedidos de distintos requerimientos administrativos. Sin embargo, si las acciones u omisiones que conforman el tipo de una infracción pueden ser considerados como preparatorios de o incluidos en otro tipo, solo procederá la sanción correspondiente a este último, salvo que la sanción por la infracción subsumida sea mayor, en cuyo caso será esta la aplicable.
6. En caso de que el mismo hecho infractor viole más de un tipo sin que la aplicación de uno excluya la aplicación del otro, se aplicará la sanción más grave, pudiendo aumentarse hasta en un por ciento del monto de las sanciones menos graves.
7. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés a que se refiere el artículo 169.

COMENTARIO:

1. Por su naturaleza sancionadora, la comprobación de los ilícitos tributarios y su sanción deberá respetar el principio non bis in idem, de modo que no puede sancionarse más de una vez por el mismo hecho.

2. El principio de no concurrencia implica evitar la doble persecución cuando se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento, tanto en la relación entre infracciones administrativas y delitos, como al interno mismo de las infracciones administrativas. Este artículo regula integralmente estas relaciones.
3. Esta norma regula el non bis in idem en un doble sentido: en primer lugar, sustancialmente prohíbe sancionar con multa pecuniaria penal y administrativa por unos mismos hechos, lo que implica la posibilidad de acumular pena privativa de libertad con multa pecuniaria; en segundo lugar, procedimentalmente plantea la idea de preferencia de las actuaciones penales sobre las sancionadoras administrativas, paralizando el procedimiento ya incoado o impidiendo cualquiera ulterior. No obstante, si se aprecia que confluyen las circunstancias para que haya operado la excusa legal absolutoria que hemos recomendado incluir en la regulación del delito tributario en el Código Penal, lógicamente no será necesario suspender el procedimiento administrativo ni abstenerse de imponer sanciones administrativas.
4. Así, se plantea, por una parte, el .del Poder Judicial excluirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. Se aclara que de no haberse estimado la existencia del delito, la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos considerados por los Tribunales como probados. Esto tiene sentido en la medida de que la figura delictiva exija unos elementos típicos no contenidos en la infracción administrativa y que sea la ausencia de aquéllos la que haya motivado la desestimación o absolución. Así, pese a no haber en los hechos delito, sí podría existir infracción: por ejemplo, si el delito no se configuró por falta de un elemento subjetivo doloso, ello no obsta para que se configure una infracción, que sólo requiere un elemento subjetivo culposo.
5. En los supuestos en que la Administración Tributaria ya haya establecido una sanción, ello no impedirá el inicio y el desarrollo de la acción judicial. Sin embargo, si ésta resulta en una condenatoria del sujeto, las infracciones que puedan ser consideradas actos preparatorios del delito, ya sean acciones u omisiones incluidas en el tipo delictivo, se entenderán subsumidas en el delito. Por tanto, las sanciones administrativas impuestas deberán ser revocadas únicamente si la sanción penal tiene un componente pecuniario y abonadas al cumplimiento del monto determinado por los Tribunales como multa pecuniaria, si fuera del caso, devuelta.
6. Puede suceder que la infracción administrativa cuyos hechos se subsumen en el delito haya sido sancionada en cabeza de una persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica. En tal caso, se entenderá que tales infracciones deberán ser revocadas para abonar la multa impuesta a la persona física en sede penal, si se dan las condiciones expuestas que determinen la subsunción de los hechos infractores en el tipo del delito.
7. Los numerales 4 y 5 se refieren a situaciones de concurso aparente entre infracciones administrativas, similar a la hipótesis de subsunción entre infracción y delito del numeral 3. Este tipo de concurso se produce cuando una misma acción entra en varios tipos ilícitos, que protegen un mismo bien jurídico o que varias acciones penales entren en varios tipos penales que protegen distintos bienes jurídicos, pero relacionados entre

sí de menor a mayor. Así, hay una sola lesión jurídica, por tanto, un sólo ilícito, excluyendo una disposición á la otra. Así, un comportamiento que determina una circunstancia agravante de un tipo, o un criterio de graduación de la sanción, no puede dar lugar a una sanción independiente. De la misma manera, una infracción por no declarar en régimen de autoliquidación quedaría subsumida en la infracción por no autoliquidar correctamente. El artículo prevé el caso en que la infracción subsumida dé lugar a una sanción mayor que la prevaleciente, en cuyo caso se aplica la sanción de la subsumida.

8. Los numerales 5 y 6 dan cuenta de dos tipos de concurso que no son lesivos del principio de no concurrencia. Así, el numeral 5 también prevé la hipótesis del concurso material o real de ilícitos, que existe cuando hay varias acciones u omisiones independientes, realizadas por un mismo individuo, que deben ser juzgadas en un mismo procedimiento y que han provocado una pluralidad de lesiones jurídicas. En particular, se prevé el caso de la negativa a cumplir con requerimientos reiterados en relación con la misma información, en que se generarían infracciones y sanciones independientes.
9. Finalmente, el numeral 6 regula la hipótesis de concurso ideal o formal de ilícitos: se produce cuando una sola acción (u omisión) lesiona varias disposiciones jurídicas (que no se excluyen entre sí). En este caso, no se aplican las dos sanciones, sino la mayor más un determinado porcentaje de la menor. Si bien en el Modelo cuando hay reiteración en la no emisión de facturas se aplica el cierre de negocios y no la multa, un caso de concurso ideal se daría en la hipótesis en que un ordenamiento prevea la aplicación de ambas.

Artículo 156. Irretroactividad de las normas sobre infracciones tributarias.

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 de la infracción o de la sanción más breves.

COMENTARIO:

Se recoge aquí una regla que es común en la legislación penal de los distintos países: la retroactividad en perjuicio puede entrar en roces con el entramado constitucional; sin embargo, en materia penal, no hay inconveniente para que ésta opere en beneficio, en aras del principio pro libertatis.

Artículo 157. Extinción de sanciones.

Las sanciones por infracciones tributarias se extinguen:

- a) Por pago o cumplimiento de la sanción.
- b) Por muerte del infractor, sin que esto suponga la extinción de la acción para imponer la sanción y de la sanción misma contra otros sujetos infractores o contra los colaboradores o causantes responsables solidarios.
- c) Por amnistía dispuesta por ley.
- d) Por prescripción.

COMENTARIO:

Se prevén las formas de extinción de las sanciones, incluyendo tanto la de la potestad de imponer la sanción como la de cobrar o ejecutar la sanción ya establecida. Siguiendo el principio de la personalidad, el Modelo opta por la solución de que la muerte del infractor extingue las sanciones, con lo cual no se transmiten a sus herederos o legatarios.

Sección 2. Responsabilidad.

Artículo 158. Sujetos infractores.

1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas, así como las

colectividades o unidades económicas a que se refiere el numeral 2 del artículo 26 que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:

- a) Los contribuyentes de los tributos.
- b) Los agentes de retención y percepción y los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
- d) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- e) Los obligados tributarios conforme a las regulaciones sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

La concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración Tributaria al pago de la sanción, cuando ésta sea pecuniaria. Para que dicha responsabilidad se pueda exigir, deberá participarse al responsable del procedimiento en que se imponga la sanción. La sanción de clausura será soportada únicamente por el obligado tributario titular del establecimiento.

COMENTARIO:

1. Se determina quienes pueden cometer infracciones, lo que en términos penales significa quienes pueden ser "autores" o "sujetos activos" de infracción. Una discusión que tradicionalmente se ha ventilado en la doctrina, especialmente en relación con el delito fiscal, es el de la naturaleza especial o no de los ilícitos tributarios. En este artículo se

opta por la vía de la especialidad de las infracciones tributarias. Así, se enumeran como posibles autores de infracción a los distintos obligados tributarios, dando una lista que no es taxativa pero sí bastante omnicomprensiva de las distintas modalidades de obligado tributario.

2. Cuando concurren varios autores en la comisión de una misma infracción (por ejemplo, el contribuyente y el agente de retención), se opta por un régimen de solidaridad entre los infractores, por considerarse desproporcionado establecer un régimen de separación de sanciones que simplemente las acumule pese a ser un solo incumplimiento.
3. La única excepción al régimen de solidaridad se establece respecto de las infracciones sancionadas con sanción de clausura, respecto de la cual la solidaridad es impracticable, lo que implica que la sanción solo será soportada por el obligado tributario titular del establecimiento a clausurar.

Artículo 159. Causantes o colaboradores.

1. Se les considerará causantes o colaboradores de una infracción a todas las personas no incluidas en el artículo anterior que sean causantes o colaboren directamente en la realización de una infracción tributaria, en particular:
 - a) Los cómplices e instigadores, considerándose tales a los que financien, instiguen o ayuden de cualquier manera al autor, según el caso.
 - b) El que, para su provecho personal o de un tercero, 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.

- c) Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo una infracción, ya sea que obtengan o no un beneficio personal.
2. Los partícipes serán responsables solidarios de la sanción junto a los sujetos infractores.

COMENTARIO:

Se establece la figura de los causantes o colaboradores, a quienes también se les hace responsables solidarios de la sanción aplicable al autor. Para involucrar al causante o colaborador, debe también determinarse la existencia de un autor, lo que evidencia la opción indicada de mantener la tesis en cuanto al carácter especial de la infracción tributaria. Así, si bien la responsabilidad que tienen es la misma prevista para la concurrencia de autores, la diferencia es que no sería posible determinar la comisión de infracción de manera exclusiva en cabeza de un partícipe. En el caso de un ente jurídico o económico, la Administración Tributaria podría determinar la comisión de una infracción por parte de la entidad como tal y al mismo tiempo imputar la participación de una persona física con poder de dirección o decisión, según las reglas de solidaridad reguladas en el artículo 158, lo que implica la necesidad de dar participación al responsable en el procedimiento en que se imponga la sanción.

Artículo 160. Participación de profesionales en la comisión de ilícitos tributarios.

1. A los profesionales que participen en infracciones tributarias en cualquiera de las formas previstas en el artículo 159 de este Código, además de la responsabilidad respecto de la sanciones en él previstas, se les aplicará una multa adicional de

2. Cuando la participación sea en el diseño, planificación o implementación de los actos, contratos o negocios, constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en el artículo 10 este Código, la multa será la mayor entre el monto de los honorarios del asesor y un por ciento de la multa impuesta por la infracción del cliente.
3. 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:

1. La presente disposición reconoce antecedentes en el Modelo de Código Tributario OEA/BID y en el derecho positivo, que también prevén la responsabilidad de los profesionales que intervengan en asuntos tributarios. Este 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. Lógicamente, esta participación debe atender a la responsabilidad subjetiva que se desarrolla en el artículo siguiente, por lo cual, por ejemplo, cuando el profesional actúa bajo una interpretación razonable de la norma y de la calificación jurídica de los hechos se excluye cualquier forma de responsabilidad.
2. En particular se establece una sanción específica para los casos en que los asesores participan en el diseño e implementación de esquemas abusivos, los cuales deben relacionarse con la cláusula antielusiva general prevista en el artículo 11 del Modelo. En este

sentido, las tendencias recientes en el derecho comparado van en la línea de ligar la sanción sea a los honorarios del profesional, a una multa diaria desde que se ofrece una alternativa de planificación tributaria abusiva hasta que es descubierta, o a la propia cuantía de la deuda tributaria evadida por el cliente o de la multa aplicada a éste. El Modelo opta por establecer como sanción la mayor entre los honorarios mismos del profesional y un porcentaje de la multa a aplicar al cliente. Es importante instar a que esta sanción se acompañe con una política general de relación con los asesores fiscales que incentive la revelación de esquemas ex-ante y otras formas de comunicación y consulta.

Artículo 161. Responsabilidad subjetiva.

1. Las infracciones tributarias se configuran y, por tanto, dan lugar a sanción, sólo si son realizadas dolosa o culpablemente, incluso a título de simple negligencia en atención del deber de cuidado que ha de ser observado en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.
2. En el caso de las personas jurídicas y colectividades o unidades económicas, la responsabilidad subjetiva se tendrá por configurada en el tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que hubiera impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas físicas involucradas, y sin perjuicio de éstas.
3. 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 en el tanto se compruebe su falta al deber de vigilancia sobre éstos que hubiera impedido la infracción, sin perjuicio de la responsabilidad personal de los sujetos indicados como partícipes.

COMENTARIO:

1. En el numeral 1 se desarrolla el principio de responsabilidad subjetiva o culpabilidad, que excluye la responsabilidad objetiva en materia de ilícitos tributarios; éstas solo se cometen a título de dolo o culpa, bastando la mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. A este respecto, podría matizarse que en el caso de los partícipes, en que no tienen per se obligaciones de cuidado en el cumplimiento precisamente por no ser obligados tributarios, se debería exigir un elemento subjetivo doloso.
2. El numeral 2 determina la aplicación de la regla general de responsabilidad subjetiva a las personas jurídicas o entidades colectivas sin personalidad jurídica, lo que representa un típico matiz en la aplicación de los principios penales clásicos. Esto es consecuencia de lo indicado en el artículo anterior de que la infracción puede ser cometida por la persona jurídica o ente colectivo en cuanto tal (no solo es responsable de la sanción). En este numeral se establece la responsabilidad subjetiva 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. Así, se indica que bastará comprobar que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que habría impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades personales concretas de sus administradores, directores, albaceas,

fiduciarios y demás personas naturales involucradas. Pero también agrega que "sin perjuicio" de determinar dichas responsabilidades de las personas físicas por su actuación personal en dichos ilícitos.

3. Finalmente, en el numeral 3, también se establece la culpabilidad por culpa in vigilando o in eligiendo de los patronos respecto de sus dependientes.

Artículo 162. Eximentes de responsabilidad.

1. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

- b) Cuando concurra, caso fortuito o fuerza mayor.

- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

- d) Cuando se ha actuado bajo subordinación jerárquica, siempre que la orden no revista el carácter de una evidente infracción tributaria.

- e) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente. También se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando se haya determinado o valorado elementos

del hecho generador o de la base imponible con fundamento técnico suficiente, aunque luego se considere que ha mediado error.

- f) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2. Los obligados tributarios que voluntariamente, sin que medie ninguna actuación de la Administración Tributaria, regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, o solicitudes de beneficios fiscales o de devolución o compensación presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, o solicitudes.

COMENTARIO

1. Como lógica consecuencia del principio de responsabilidad subjetiva, se establece una serie de supuestos en que se exime de responsabilidad al sujeto, pese a que se haya dado el incumplimiento desde un punto de vista objetivo.
2. Además de los casos de estado de necesidad, fuerza mayor y caso fortuito, uno de los motivos que eximen de responsabilidad más reconocidos es el error de derecho, llamado también "error de prohibición". Este tipo de error ha sido vinculado tradicionalmente, con aquellos casos en que el contribuyente

ha actuado bajo una interpretación razonable de la normativa, aun cuando esta sea discrepante de la que sostiene la Administración Tributaria o de la que finalmente se imponga a nivel judicial. Es de enfatizar que esta causa de exculpación aplica precisamente en aquellos casos en que se produce una discrepancia entre la interpretación administrativa o judicial y la sostenida por el contribuyente. Es decir, el presupuesto de aplicación es, precisamente, la existencia de dos interpretaciones discrepantes: la de la Administración Tributaria, por un lado, y la del administrado por otro. Es en tal situación en que procede el análisis de si, pese a la discrepancia, la interpretación del contribuyente es razonable e informada. Esta causa eximente tiene una intrínseca relación con el principio de autoliquidación, que impone el deber al obligado de realizar la calificación jurídica de los hechos y la interpretación de la norma, lo que también debe implicar su derecho a discrepar de la Administración Tributaria. El artículo vincula este tipo de situaciones, aunque no de manera exclusiva, a todos aquellos casos en que el obligado actúa inducido por criterios de la propia Administración Tributaria, para lo cual habría que remitirse a todas las situaciones de este tipo reguladas en este Modelo.

3. También se prevé el llamado error de tipo (o de hecho), que comprende el error sobre alguno de los elementos esenciales del tipo excluye en definitiva el correcto conocimiento del mismo. Este tipo de error tiene una gran relevancia en el Derecho Tributario en todos aquellos supuestos en que el sujeto haya incurrido en error al determinar y/o valorar elementos del hecho imponible, por causas que no le sean imputables.

Por ejemplo, ahí donde la ley establece un criterio de "valor normal" o de "precio o valor de mercado" como regla de valoración para ciertas operaciones, es factible que se dé una discrepancia razonable en cuanto a la determinación en el caso concreto de dicho valor o precio.

4. Muy relevante también prever las situaciones que puedan derivar del incorrecto funcionamiento de los sistemas informáticos, que puedan provocar incumplimientos justificados del contribuyente.
5. Finalmente, se prevé un incentivo al cumplimiento espontáneo fuera de plazo, permitiendo al obligado evitar la sanción en relación con las inexactitudes cometidas en una autoliquidación o declaración que ha sido rectificadas, lo que no excluye la aplicación de las sanciones relacionadas con las correcciones de las nuevas autoliquidaciones o declaraciones. Recordar al respecto que en estos casos no hay sanción por el pago tardío sino que se aplica un recargo.

Artículo 163. Responsabilidad solidaria de sujetos intervinientes en la comisión de la infracción.

1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en el supuesto del literal a) numeral 1 del artículo 33, siguiendo el mismo procedimiento establecido para la determinación de la responsabilidad solidaria ahí regulada.
2. También serán responsables solidarios de las sanciones tributarias, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración Tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

culposas en el ejercicio de estas tareas de colaboración.

Artículo 164. Responsabilidad en la sanción de clausura de sujetos no intervinientes en la comisión de la infracción.

Los adquirentes a que se refiere el literal d) numeral 1 del artículo 33 deberán soportar la clausura del establecimiento decretado como sanción por infracciones cometidas por los transmitentes. No obstante, quien adquiera un negocio o establecimiento podrá solicitar a la Administración Tributaria una certificación sobre la existencia de un procedimiento abierto de clausura, el cual deberá extenderse en un plazo de días. En caso de respuesta negativa, o transcurrido tal plazo sin haberse emitido la certificación, no podrá ejecutarse la sanción de clausura sobre el establecimiento adquirido, con la salvedad de que el negocio sea calificado de simulado en aplicación del artículo 10 de este Código.

COMENTARIO:

1. Se establece un supuesto de responsabilidad ligado al principio subjetivo, que el del literal a) numeral 1 del artículo 33, que se refiere a aquellos que sean causantes o participen activamente en una infracción tributaria, los cuales, de acuerdo a dicho precepto, devienen responsables solidarios por la obligación tributaria. Se extiende esa responsabilidad a la sanción tributaria que corresponda.
2. La responsabilidad solidaria respecto de las sanciones impuestas a otros sujetos recae sobre los llamados a colaborar en los procesos de embargo y adopción de medidas cautelares orientadas al cobro de las deudas de esos otros sujetos. En este caso, la atribución de responsabilidad luce como una especie de sanción que sí se conecta con el principio de responsabilidad subjetiva, al establecerse como presupuesto la existencia de acciones dolosas o

COMENTARIO:

Se permite la aplicación de la sanción de clausura en los supuestos de venta o traspaso del establecimiento a clausurar. Si se está ante un traspaso real, el adquirente, de previo a la adquisición, podrá requerir de la Administración Tributaria la información sobre si existe algún procedimiento de clausura abierto. Si la respuesta es afirmativa, el futuro adquirente sabrá a qué atenerse en cuanto a que tendrá que soportar la clausura. Si la respuesta es negativa, o hay silencio, que se considerará negativo, el adquirente podrá adquirir sin verse obligado a soportar la clausura derivada de un procedimiento iniciado con posterioridad a la adquisición, sobre hechos acaecidos antes de ésta. Se hace, empero, una importante salvedad: que el traspaso no sea simulado, para evitar así el fácil expediente de cambiar el titular para evitar la ejecución de la sanción de clausura.

Sección 3. Sanciones.

Artículo 165. Tipos de sanciones.

Las sanciones aplicables serán:

1. Principales:

- a) Multa, que podrá ser proporcional o una suma fija. En el primer caso el porcentaje no se aplicará en relación con los intereses devengados.
- b) Comiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla. Si no fuere posible el comiso por no poder aprehenderse las mercaderías u objetos, será reemplazado por multa igual al valor de éstos.
- c) Clausura temporal del establecimiento.

2. Accesorias, aplicables además de la multa que corresponda:

- a) Suspensión de cargos públicos por hasta meses cuando se haya sido autor o colaborador en una infracción grave y destitución de cargos públicos, cuando se haya sido autor o colaborador en una infracción muy grave.
- b) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, por un plazo de meses, cuando se haya dado la vulneración de los deberes de información del artículo 114 de este Código y siempre que, en relación con dicho deber, se hayan desatendido tres requerimientos.
- c) 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 meses, si las infracciones cometidas fueran graves y de años si las infracciones cometidas fueran muy graves.

- 3. La resolución que imponga las sanciones accesorias indicadas será remitida a los órganos competentes para declarar la suspensión, destitución, inhabilitación o pérdida de beneficios, a efectos de su ejecución.

COMENTARIO:

- 1. 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 Modelo para algún tipo de ilícito. Se distingue entre sanciones principales –la multa, la clausura y el comiso–, y sanciones accesorias, que podrían ser aplicadas en adición a las principales. A este respecto, se incluyen tres tipos de sanciones accesorias: de suspensión o destitución de cargos públicos, que dependerá de si se ha sido autor o partícipe en una infracción grave o muy grave; de inhabilitación de profesiones y oficios, que se relaciona con el incumplimiento de deberes de información, cuando se ha sido objeto de al menos tres requerimientos; de perder la posibilidad de obtener subvenciones, de contratar con el Estado o de disfrutar de beneficios fiscales, por un cierto tiempo, dependiendo de que estemos ante infracciones graves o muy graves.
- 2. La calificación de grave o muy grave se precisa en cada tipo específico de infracción. Tratándose de las sanciones accesorias, por su naturaleza, la ejecución requerirá del concurso de otros entes competentes distintos de la Administración Tributaria, por lo que a éstos debe comunicarse la imposición de la sanción con el fin de que procedan a ejecutarla.

Artículo 166. Graduación de las sanciones: reglas de determinación.

Las sanciones administrativas se graduarán, cuando proceda, según el siguiente procedimiento de determinación:

- a) Determinación de la sanción única o mínima contenida en el tipo legal.
- b) Consideración de las circunstancias de graduación aplicables al caso e identificación del porcentaje de incremento que le corresponde a cada criterio.
- c) Adición de los puntos porcentuales correspondientes a cada criterio de graduación, tomando como base la sanción única o la sanción mínima, según se indica en el artículo siguiente.
- d) En caso de que la sanción se estructure según un mínimo y un máximo, las respectivas adiciones se harán respetando los límites mínimos y máximos previstos para cada tipo, aplicando el incremento porcentual a la diferencia entre los importes máximo y mínimo o a la diferencia entre los porcentajes máximo y mínimo.

COMENTARIO:

1. El principio de proporcionalidad tiene una vertiente subjetiva, que consiste en adecuar la sanción a ciertas condiciones en que se ha cometido la infracción. Una buena forma para implementar este principio es la estructuración de las sanciones en una banda que incluya porcentajes o montos fijos mínimos y máximos, de tal manera que la fijación de la sanción exige una labor de escogencia de que porcentaje o monto dentro de la banda hay que aplicar. Si bien esto es una función típica que realizan los jueces penales, pues casi todos las sanciones penales se estructuran así, en el ámbito administrativo se busca que la decisión de en qué punto de la banda ubicar la

sanción no sea una función enteramente discrecional, sino que siga ciertos parámetros objetivos. De este modo, en este artículo se incluye la metodología que se debe aplicar.

2. Ahora, también se prevé la posibilidad de que el legislador estructure ciertas sanciones sea como un porcentaje único, sea como un importe fijo. Cualquiera que sea la opción seguida, la metodología implica varios pasos, desde la identificación del criterio concreto de graduación a aplicar según lo regulado en el artículo siguiente, hasta la aplicación de un incremento que se cuantifica sea en puntos porcentuales, sea en montos fijos. Tal incremento se aplica según dos modalidades: si la sanción está estructurada según un mínimo y un máximo, el incremento se aplica al extremo mínimo. Si la sanción está estructurada con un porcentaje o monto fijo, el incremento se aplica sobre estos.
3. Considérese estos ejemplos:
 - a) Sanción de porcentaje único del 25% a la que se le va a aplicar el criterio de graduación de reincidencia o reiteración: Supóngase que el porcentaje de incremento para este específico criterio se establece en un 25% si la infracción es grave. Si el monto de impuesto ajustado en un procedimiento de fiscalización es de 1 000 000,00, la sanción inicial sería de 250 000,00 y la incrementada de 312 500,00 (250 000,00 más el 25% de 250 000,00).
 - b) Sanción de porcentajes mínimo y máximo entre 25% y 100%. El porcentaje del 25% de incremento por la gravedad de la conducta que se ha indicado en el ejemplo anterior se aplicaría sobre la diferencia entre los porcentajes máximo y mínimo de la sanción (osea, 75%). Esto implica

que para graduar la sanción habría que aplicar un incremento de 18,75% (25% por 75%) a partir del porcentaje mínimo. Tomando el monto de impuesto ajustado del ejemplo anterior de 1 000 000,00, la sanción mínima de 25% se incrementa hasta 43,75% (25% más 18,75%), por lo que la sanción incrementada resulta en 437 500,00

c) Sanción de importes mínimo y máximo entre 1 000,00 y 10 000,00. El porcentaje del 25% de incremento por la gravedad de la conducta que se ha indicado en los ejemplos anteriores se aplicaría sobre la diferencia entre los importes máximo y mínimo de la sanción (osea, 9 000,00). Esto da como resultado 2 250,00. Considerando que la sanción mínima es de 1 000,00, la sanción incrementada resulta en 3 250,00.

4. El artículo siguiente contiene los criterios específicos, que son todos determinantes de un incremento de la sanción. Se considera que las circunstancias que eliminan o mitigan la sanción ya encuentran suficiente consideración sea en las causas eximentes de responsabilidad, en la propia estructuración de los tipos de infracción y en las circunstancias para la reducción de sanciones a que se refiere el artículo 168.

5. La fijación de los porcentajes de incremento se deja abierto a los usuarios de este Modelo.

Artículo 167. Criterios de graduación.

1. Las sanciones, si fuere procedente, se graduarán tomando en cuenta las siguientes circunstancias agravantes:

a) La reincidencia y la 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.

Este criterio se graduará de la siguiente manera:

i. Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve, el incremento será del por ciento sea sobre el porcentaje único o de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva o, bien, del monto fijo único o de la diferencia entre el monto fijo máximo y el mínimo.

ii. Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción grave, el incremento será del por ciento sea sobre el porcentaje único o de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva o, bien, del monto fijo único o de la diferencia entre el monto fijo máximo y el mínimo.

iii. Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción muy grave, el incremento será del por ciento sea sobre el porcentaje único o de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva o, bien, del monto fijo único o de la diferencia entre el monto fijo máximo y el mínimo.

b) La importancia del perjuicio fiscal, se graduará así:

i. Cuando el perjuicio económico represente más del por ciento

de la cuota tributaria o de las cantidades que hubieran debido ingresarse, la sanción pecuniaria fija o mínima se incrementará en el por ciento sea sobre el porcentaje único o de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva o, bien, del monto fijo único o de la diferencia entre el monto fijo máximo y el mínimo.

ii. Cuando el perjuicio económico exceda del por ciento, el incremento de la sanción pecuniaria mínima será del por ciento de los parámetros indicados, respectivamente.

iii. Si el perjuicio económico deriva de la obtención indebida de devoluciones, los porcentajes establecidos en los párrafos anteriores se determinarán por la aplicación de la fórmula $(1 - DP/DI)$, donde DP es la devolución procedente y DI es la devolución indebidamente obtenida.

iv. Cuando el perjuicio económico derive conjuntamente de la obtención indebida de devoluciones y de la falta de ingreso de deuda tributaria o de cantidades que hubieran debido ingresarse, el incremento de la sanción pecuniaria mínima se determinará separando cada concepto y aplicando las reglas de los incisos anteriores.

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y

período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración Tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. En estos casos, la sanción pecuniaria única o mínima se incrementará en el por ciento sea sobre el porcentaje único o de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva o, bien, del monto fijo único o de la diferencia entre el monto fijo máximo y el mínimo.

2. Los criterios anteriores son acumulables.

COMENTARIO:

1. Se establecen distintos criterios de graduación.

2. De un lado están la reincidencia y la reiteración. En estos casos, 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, pudiera determinar la pena de un ilícito de mayor trascendencia.

3. De otro lado, se establece el criterio del perjuicio económico.

4. A manera de clarificación de la forma de cálculo propuesta para el caso de la obtención indebida de devoluciones, considérese una de 5,00 y otra de 4,00, ambas con una devolución procedente de 1,00. Al aplicar la fórmula $(1 - DP/DI)$ propuesta, en el primer caso el porcentaje de incremento de la sanción resulta en 80% $(1 - 1/5)$, mientras que en el segundo caso resulta en 75% $(1 - 1/4)$. De este modo, el incremento de la sanción es mayor para aquel que obtuvo una devolución indebida más alta.

5. En el caso en que el perjuicio económico es una mezcla de devolución indebida e ingreso menor, es preciso evitar que tenga un mejor tratamiento que quien causó el perjuicio de una u otra manera solo. Por simplicidad, el Modelo ha tomado la opción de considerar cada uno de los perjuicios por separado y propone calcular para cada cual su sanción agravada.

Artículo 168. Reducción de sanciones.

1. Cuando el infractor subsane, de forma espontánea, su incumplimiento sin que medie ninguna actuación de la Administración Tributaria para obtener la reparación, la sanción será rebajada en un por ciento. El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del por ciento. Esta reducción no será aplicable, por innecesaria, al supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 162 de este Código, salvo en lo relativo a la sanción por declaración, autoliquidación e ingreso incorrectos de la nueva declaración-autoliquidación.
2. Cuando el infractor repare su incumplimiento, después de iniciar la actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria y en un plazo de días de haber iniciado, tratándose de sanciones que deban imponerse en los procedimientos de determinación, la sanción se rebajará en un por ciento. El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del por ciento. Para los efectos de calificación del tipo de liquidación, cuando la fiscalización se cierre luego de esta reparación ésta se considerará previa.
3. Cuando, después de transcurrido el plazo de inicio de la actuación

administrativa a que se refiere el numeral anterior y en el plazo para plantear recursos contra el acto determinativo y tratándose de sanciones que deban imponerse en los procedimientos de determinación, el sancionado omite recurrir y subsana el incumplimiento, la sanción será rebajada en un por ciento. El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de reparar el incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del por ciento.

Para los efectos de los numerales anteriores, se entenderá como actuación de la Administración Tributaria toda acción realizada con la notificación al obligado tributario, conducente a comprobar o investigar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y el período fiscal del que se trate, sea a nivel de gestión o fiscalización.

COMENTARIO:

1. Se recoge una tendencia de las legislaciones tributarias modernas en el sentido de premiar el comportamiento reparador del sujeto infractor. Así, en primer lugar, se le da relevancia al instituto del cumplimiento espontáneo fuera de plazo, que se caracteriza por disponer un tratamiento favorable para aquella conducta consistente en solucionar una situación de incumplimiento sin que medie previa actuación de la Administración Tributaria. No solo se busca que se cumpla voluntariamente dentro del plazo, sino también que quien no cumplió dentro del plazo tenga un incentivo para cumplir antes de que la Administración Tributaria ponga su aparato de control en marcha. Este comportamiento, regulado en el numeral 1 del artículo, merece la rebaja mayor, incluso con un adicional por autoliquidar la sanción, esto es, determinarla espontáneamente en un formulario normalizado y pagarla. La

autoliquidación de la sanción debe implicar un incremento adicional de la reducción. Se aclara que esta reducción es inaplicable al supuesto del numeral 2 del artículo 162, que es cuando se presenta una autoliquidación rectificativa aumentando el impuesto a pagar o reduciendo el saldo a favor, en cuyo caso no es aplicable la sanción por autoliquidar incorrectamente en relación con la autoliquidación original, bastando la aplicación del recargo por pago tardío.

2. En segundo lugar, con el objetivo de favorecer el cumplimiento no voluntario forzado, el artículo incluye otros supuestos de rebaja de sanciones administrativas ligados al reconocimiento por el infractor de la pretensión de la Administración Tributaria antes de agotar todas las instancias de litigio administrativo. De este modo, se rebaja un mayor porcentaje de la sanción administrativa –y así deben interpretarse los espacios en blanco que se dejan para los países que utilicen este Modelo– entre más temprano en el procedimiento administrativo se acepta la propuesta de regularización realizada por la Administración Tributaria se llega a un acuerdo con ella mediante acuerdo conclusivo. Es importante decir que este criterio no vulnera principios constitucionales relacionados con el debido proceso en la medida que no constituye un mecanismo para agravar la sanción –esto es, de no existir conformidad y reparación– sino un mecanismo para reducirla.
3. Se ha optado por reservar el sistema de deducciones a aquellas sanciones que se aplican dentro del propio procedimiento determinativo, si bien debe reconocerse que algunos ordenamientos también aplican el sistema de reducción también a infracciones formales.

4. Es importante advertir, finalmente, que algunos ordenamientos establecen la figura del “recargo”, que es una especie de figura intermedia entre el interés moratorio y la sanción, opción que se adopta en este Modelo, tal como resulta el artículo 61. Es usual, en ese sentido, que el recargo se aplique en los casos de rectificación e ingreso espontáneo fuera de plazo, por lo que el principio básico es que la cuantía de éste sea menor que el de la sanción aun reducida, para que le haga sentido al obligado tributario reparar espontáneamente, pagar el recargo y evitarse la sanción. También suele ser habitual que el recargo se incremente en función del tiempo transcurrido desde el término del plazo voluntario hasta el ingreso extemporáneo.

Artículo 169. Intereses sobre sanciones.

Las sanciones pecuniarias estarán sujetas a la tasa de interés computada a partir del vencimiento del plazo establecido en el artículo 60 de este Código, el cual se contará desde la notificación de la resolución que las impone. La interposición de recursos no interrumpe el cómputo de los intereses.

COMENTARIO:

A diferencia de la obligación tributaria principal, que genera intereses desde el momento en que se debió haber pagado de manera exacta y completa, las multas pecuniarias generan intereses desde su imposición por resolución, y no desde que se cometieron. Esto por cuanto el interés cumple una función de indemnización por el no pago oportuno de la obligación tributaria y la sanción constituye un castigo. Agregar intereses aun respecto de sanciones no impuestas parece desproporcionado. Sin embargo, no se requiere la firmeza de la resolución en sede administrativa para que se devenguen dichos intereses.

Capítulo II

Disposiciones especiales

Sección 1. Infracciones materiales.

Artículo 170. Infracciones materiales.

Constituyen infracciones materiales las relacionadas con la omisión de tributos, solicitud y obtención de compensaciones o devoluciones indebidas.

COMENTARIO:

Se señalan los supuestos en los cuales la infracción material se configura. Lo trascendente en estas situaciones es que existe un perjuicio económico, sea por falta de oportuna y exacta la percepción de los tributos, o por solicitud u obtención de devoluciones y, por lo tanto, se ocasiona un daño al patrimonio del Estado. Es de observar que no se ha incluido una sanción por retraso en el cumplimiento de la deuda tributaria ya determinada (mora), visto que se ha incluido un recargo en el artículo 61. En ese sentido, es de recordar que el derecho sancionador tributario en los distintos países se ha ido decantando por un enfoque según el cual lo que realmente interesa sancionar son los incumplimientos en la fase determinativa, porque es ahí donde el obligado tributario, que está obligado a determinar la obligación tributaria y hacerlo correctamente, no lo hace, privando a la Administración Tributaria saber que nació una obligación tributaria, a menos que ésta despliegue sus escasos recursos fiscalizadores. Esa falta es lo que se debe sancionar; en cambio, cuando ya se dio la determinación, incluso se puede prescindir de sancionar el no pago, pues ya para ese momento la obligación tributaria se asimila a una obligación civil: ya se sabe cuánto es lo debido, se pueden embargar los bienes y pasar a un proceso ejecutivo como sucede con cualquier deudor común. De este modo, y el Modelo adopta este enfoque, se propugna por la consideración

de los incumplimientos en cuanto al pago de obligaciones ya determinadas como verdaderos ilícitos civiles, no ilícitos punitivos, que deben tener su propio y específico medio de reparación: la recaudación en vía ejecutiva, con un recargo por pago tardío.

Artículo 171. Infracciones materiales por omisión, inexactitud, u obtención o aplicación indebida de devoluciones o compensaciones.

Constituyen infracciones tributarias materiales por omisión, inexactitud o por obtención o aplicación improcedente de devoluciones o compensaciones:

- a) Omitir la presentación de declaraciones autoliquidaciones o de declaraciones necesarias para la liquidación administrativa. Esta infracción se configura cuando los obligados tributarios dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, las cuotas tributarias que correspondan, por medio de la omisión de las declaraciones autoliquidaciones a que estén obligados, o no presenten las declaraciones con la información completa requerida para que la Administración Tributaria determine la obligación de la cual resulte una cuota tributaria a pagar. La base de la sanción estará constituida por el importe determinado de oficio.
- b) Presentar declaraciones autoliquidaciones o declaraciones necesarias para la liquidación administrativa inexactas. Esta infracción se configura cuando los obligados tributarios dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, las cuotas tributarias por medio de la presentación de declaraciones autoliquidaciones inexactas, o por medio de la presentación de declaraciones necesarias para la liquidación administrativa inexactas.

Para estos fines, se entenderá por inexactitud:

- i. El empleo de datos falsos o incompletos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor por pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable.
 - ii. Las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los obligados tributarios. Estas diferencias se presentan cuando al efectuar cualquier operación aritmética resulte un valor equivocado o se apliquen tarifas distintas de las fijadas legalmente que impliquen, en uno u otro caso, valores de impuestos menores o saldos a favor superiores a los que debían corresponder.
 - iii. Tratándose de la declaración de retenciones o percepciones, la omisión de alguna o la totalidad de las retenciones o percepciones que debieron haberse efectuado, o las efectuadas y no declaradas, o las declaradas por un valor inferior al que corresponda.
- La base de la sanción será, según el caso, la diferencia entre el importe liquidado en la determinación de oficio y el importe autoliquidado en la declaración del obligado tributario; o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.
- c) Obtener devoluciones o aplicarse compensaciones de manera indebida. Esta infracción se configura cuando el obligado tributario haya obtenido o aplicado indebidamente la devolución o compensación de tributos sobre sumas inexistentes o por cuantías superiores a las que correspondan. En este caso, la base de la sanción será la cantidad devuelta o compensada indebidamente.

COMENTARIO:

Ver comentario al artículo 173 del Modelo.

Artículo 172. Calificación de las infracciones tributarias.

Cada infracción tributaria establecida en este artículo se calificará de forma unitaria, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 173. La multa que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando de la determinación de oficio practicada resulten importes no sancionables por falta de configuración de elementos subjetivos o mediar una causa eximente de responsabilidad, deberá excluirse de la base de la sanción la proporción correspondiente a los importes no sancionables, con el fin de que tales importes no resulten afectados por la sanción que se pretende imponer.

Para estos fines, la base de la sanción será el resultado de multiplicar el importe a ingresar por el coeficiente, que se establecerá al multiplicar por cien el resultado de una fracción en la que figuren:

- a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos sancionables en la base gravada por la alícuota del tributo dispuesto en el literal c) siguiente, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.
- b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos, sancionables o no, en la base gravada por la alícuota del tributo dispuesto en el literal c) siguiente, más los incrementos sancionables o no realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.
- c) Para efectos de lo dispuesto en los literales a) y b) anteriores, si los incrementos sancionables se producen en la parte

de la base gravada por una alícuota proporcional, será esa alícuota la que se aplicará. Cuando los incrementos se produzcan en la parte de la base gravada por una escala de alícuotas, se aplicará la alícuota promedio que resulte de la aplicación de esa escala. El coeficiente se expresará redondeado con dos decimales y en su cálculo no se tendrán en cuenta los importes determinados que reduzcan la base, la cuota o la cantidad a ingresar.

COMENTARIO:

Ver comentario al artículo 173 del Modelo.

Artículo 173. Sanciones aplicables.

1. Las infracciones materiales descritas en el artículo 171 serán sancionadas con una multa pecuniaria del por ciento sobre la base de la sanción que corresponda.

2. Para todas las infracciones anteriores que pudieran calificarse como graves o muy graves, según se describe a continuación, se aplicarán las sanciones que para cada caso se establecen:

a) Se calificarán como graves aquellas infracciones que se hayan cometido mediante la ocultación de datos a la Administración Tributaria, siempre y cuando el monto de la cuota tributaria producto de la ocultación sea superior al por ciento de la base de la sanción.

Se entenderá que existe ocultación de datos cuando:

- i. No se presenten declaraciones.
- ii. Se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier

otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.

En aquellos casos en que la infracción sea calificada como grave, se impondrá una sanción del por ciento sobre la totalidad de la base de la sanción que corresponda.

b) Se calificarán como muy graves aquellas infracciones en las que se hayan utilizado medios fraudulentos, entendiéndose por tales:

i. Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o los registros establecidos por la normativa tributaria. Se consideran anomalías sustanciales: el incumplimiento absoluto de la obligación de llevar la contabilidad o los libros o los registros establecidos por la normativa tributaria; el llevar contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa; el llevar de forma incorrecta los libros de contabilidad o los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La aplicación de esta última circunstancia requerirá que la incidencia de llevar incorrectamente los libros o los registros represente un porcentaje superior al por ciento de la base de la sanción.

ii. El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos, siempre que la incidencia de

los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al por ciento de la base de la sanción.

- iii. La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o las ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria, cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

Cuando la infracción sea calificada como muy grave, se impondrá una sanción del por ciento sobre la totalidad de la base de la sanción que corresponda.

COMENTARIO:

1. En los artículos 171 a 173 se tipifican diversos supuestos de infracción que tutelan la fase de determinación del tributo. Así, la ausencia de declaración-autoliquidación con resultado de no pago de obligación tributaria, o la declaración-autoliquidación inexacta, son tipificados. Igualmente, se tipifica la ausencia de declaración o declaración inexacta cuando esta es necesaria para que la Administración Tributaria proceda a liquidar, provocando un resultado material de no ingreso de la obligación tributaria correcta. También se tipifican comportamientos relacionados con la obtención impropia de devolución o compensación.
2. Los montos dejados de ingresar, compensados o devueltos en exceso, constituyen, en principio, la base de la sanción a la cual se va a aplicar el

porcentaje sancionatorio. No obstante, a estos montos debe sustraerse la parte de éstos que no sea sancionable, esto es, cuando mediare causas eximentes de responsabilidad. Para excluir el importe no sancionable, se debe aplicar un coeficiente que representa la proporción del monto a ingresar sancionable sobre el monto a ingresar total.

Véase un ejemplo con incrementos sancionables en la base de 72 000,00, otros incrementos no sancionables en la base de 12 000,00, una alícuota promedio del Impuesto a la Renta de Personas Físicas del 23,07% y una sanción del 150%:

- a) Para calcular el coeficiente al que se refiere el artículo 172, el numerador resulta de multiplicar los incrementos sancionables en la base (72 000,00) por la alícuota promedio (23,07%); y el denominador (resulta de multiplicar la suma de los incrementos, sancionables o no, en la base (72 000,00 más 12 000,00, o sea 84 000,00) por la alícuota promedio (23,07%). El coeficiente redondeado a dos decimales resulta en 85,71% (16 610,40 entre 19 378,80).
- b) Para calcular la base de la sanción se multiplica el coeficiente obtenido (85,71%) por el importe a ingresar, el cual resulta de multiplicar la alícuota promedio (23,07%) por la suma de los incrementos, sancionables o no, en la base (84 000,00). Por tanto, este importe a ingresar (19 378,80) multiplicado por el coeficiente del literal anterior, da lugar a la base de la sanción excluido el importe no sancionable (16 609,60).
- c) Así, la sanción resulta en 24 914,4 (16 609,60 por 150%).
3. Los porcentajes a fijar para las sanciones, si bien se dejan a la libre elección

de los usuarios del Modelo, suponen un esquema de tres tipos: uno, más bajo, para las infracciones leves; otro, intermedio, para las infracciones graves; el mayor, para las infracciones muy graves.

4. Las infracciones graves y muy graves vienen delimitadas por dos criterios: uno positivo, atinente a la descripción de ciertos tipos de comportamiento que agravan el comportamiento básico; otro negativo, a saber, que las conductas descritas puedan ser constitutivas del delito de defraudación tributaria, como podría suceder con algunas de las conductas descritas que superen el umbral cuantitativo previsto para dicho delito.
5. Las infracciones graves se tipifican en torno al concepto de ocultación de datos, que se manifiesta en comportamientos de omisión de declaraciones, de incluir operaciones inexistentes u omitirlas y en el tanto tengan una influencia o incidencia de un cierto porcentaje de la base de la sanción. Podría ser ese porcentaje, por ejemplo, un 10% o un 15% de la base de la sanción.
6. Las infracciones muy graves se tipifican en torno a anomalías sustanciales en la contabilidad, no llevar contabilidad o llevarla doble, consignar asientos falsos o cuentas incorrectas o la utilización de personas interpuestas, y en el tanto tengan una influencia o incidencia de un cierto porcentaje de la base de la sanción. Podría ser ese porcentaje, por ejemplo, un 40% o 50%.
7. Para el cálculo de la incidencia de las circunstancias determinantes de lo grave o muy grave de la infracción, se debe dividir la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible asociados con

una u otra de esas circunstancias por la alícuota proporcional del tributo o por la alícuota promedio (escala progresiva), más los incrementos realizados directamente en la cuota tributaria (por ejemplo, por reducción de créditos en el IVA); entre la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables o no que se hayan determinado en la base imponible por la alícuota proporcional del tributo o por la alícuota promedio (escala progresiva), más los incrementos sancionables o no realizados directamente en la cuota del tributo. Así, supóngase, por ejemplo, una cuota tributaria asociada con compras falsas por un monto de 9 000,00 –que se obtiene multiplicando las compras falsas deducidas (30 000,00) por la alícuota (30%)–. Si la deuda total o base de la sanción es de 45 000,00 habría que dividir 9 000,00 entre 45 000,00 obteniéndose que la incidencia es del 20%. Si el porcentaje establecido en la Ley fuera del 20% para una infracción muy grave, entonces habría que imponer en el ejemplo el porcentaje máximo de sanción.

8. Una vez determinada la calificación como grave o muy grave, rige el principio de calificación unitaria de la infracción, de modo que el porcentaje agravado debe aplicarse sobre la totalidad de la base sancionable, aunque una parte no sea consecuencia de comportamientos graves o muy graves. Esto sin perjuicio de las circunstancias de graduación reguladas en el artículo 167, las cuales determinarían incrementos a partir de la sanción que corresponda según la gravedad del comportamiento.

Sección 2. Infracciones formales

Artículo 174. Tipos de infracciones formales.

Las infracciones formales se originan por el incumplimiento de las obligaciones formales siguientes:

- a) Inscribirse.
- b) Emitir y exigir comprobantes de pago.
- c) Llevar en debida forma los libros y registros contables.
- d) Presentar declaraciones e informaciones.
- e) Permitir el control de la Administración Tributaria.
- f) Informar y comparecer ante la misma.

COMENTARIO:

Se realiza un detalle de las diferentes infracciones las cuales están relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones formales por parte del obligado de la obligación tributaria. Se contemplan tipos genéricos que incluyen posibilidades de sancionar incumplimientos específicos.

Artículo 175. Infracciones formales relacionadas con la obligación de inscribirse.

1. Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse en el Registro Tributario Nacional de la Administración Tributaria:
 - a) No inscribirse en el Registro Tributario Nacional de la Administración Tributaria.
 - b) Proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en el Registro Tributario Nacional, en forma parcial, insuficiente o errónea.
 - c) No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en el Registro Tributario Nacional, dentro de los plazos establecidos.
2. La infracción prevista en este artículo será considerada leve, salvo que los

datos presentados sean falsos, en cuyo caso se considerará grave.

3. Serán sancionadas con una multa de
a

COMENTARIO:

Se establecen las situaciones vinculadas a la obligación accesoria de inscribirse en el Registro Tributario Nacional que constituyen infracciones formales, 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.

Artículo 176. Infracciones formales relacionadas con la obligación de emitir y portar o conservar comprobantes.

1. Constituyen infracciones formales relacionadas con la obligación de emitir y exigir comprobantes:
 - a) No otorgar los comprobantes y otros documentos de emisión obligatoria, u otorgarlos sin que reúnan los requisitos y características exigidos por las normas tributarias, incluyendo el otorgamiento de comprobantes por medios mecánicos parcial o totalmente ilegibles o mediante máquinas registradoras o electrónicas que no reúnan los requisitos exigidos por la Administración Tributaria.
 - b) Transportar mercaderías sin la documentación exigida por las normas tributarias.
2. La infracción prevista en el numeral 1 de este artículo será grave en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, salvo lo dispuesto en el literal siguiente de este numeral y en el numeral 3 de este artículo. Entre otros, se

considerarán incluidos en este literal los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria de a

- b) Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria de a

3. La infracción prevista en el numeral 1 de este artículo será muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del por ciento del margen bruto sobre ventas del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

4. En caso de reiteración, para cuya configuración no se exigirá en este caso el transcurso del plazo previsto en el artículo 167 de este Código, se aplicará la sanción de clausura de hasta días de la oficina o establecimiento en que se hubiera cometido la infracción.

COMENTARIO:

1. La tipificación de las infracciones formales 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 de Iberoamérica del Impuesto al Valor Agregado, en el cual el documento sirve de justificación a los créditos y débitos fiscales.
2. Se considera que este tipo de infracción nunca es leve, sino grave o muy grave,

según que se trata de incumplimientos respecto de los requisitos exigidos o se trata de falsificaciones o la no entrega de documentos. Mientras que para las graves se sugiere multas de monto fijo, para las muy graves se sugiere un porcentaje del margen bruto sobre ventas de las operaciones afectadas por las facturas falsas.

3. Es relevante comentar que se recomienda una pena principal para el caso de reiteración, consistente en la clausura temporal del lugar en el cual se cometió la infracción, esta sanción económica se ha demostrado que constituye un mecanismo real de ejemplificación. 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 infracción.

Artículo 177. Infracciones formales relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables y tributarios.

1. Constituyen infracciones formales relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables y tributarios, incluyendo los de carácter electrónico:
 - a) No llevar los libros o registros contables exigidos por las leyes y reglamentos, en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes.
 - b) Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes la contabilidad u otros registros exigidos por las disposiciones tributarias.
 - c) 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 y los soportes electrónicos.

2. La infracción prevista en el numeral 1 será considerada grave.
3. Serán sancionadas con una multa de
a

COMENTARIO:

1. 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.
2. Se recomienda que la multa tenga un rango variable, para lo cual deberá aplicarse el criterio de graduación relativo al incumplimiento sustancial de las obligaciones de documentación.

Artículo 178. Infracciones formales relacionadas con la obligación de declarar.

1. Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:
 - a) No presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos.
 - b) No presentar otras declaraciones o comunicaciones.
 - c) Presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera de plazo.
 - d) Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo.
 - e) Presentar declaración rectificatoria con posterioridad al plazo establecido en el artículo 124.

f) Presentar las declaraciones en formularios o lugares no autorizados por la Administración Tributaria.

2. Esta infracción será considerada como grave y será sancionada 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. Debe entenderse que esta infracción se refiere a aquellos casos en que no hay perjuicio económico, pues de haberlo la infracción material se subsume en concurso aparente esta infracción formal.

Artículo 179. Infracciones formales relacionadas con la obligación de permitir el control.

1. Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria:
 - a) No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.
 - b) 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.
 - c) 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.
 - d) No facilitar a la Administración Tributaria los equipos y sistemas electrónicos que permitan acceder

a la información de trascendencia tributaria que se realice en el local del contribuyente.

- e) No facilitar documentos, registros, justificantes, programas y archivos informáticos u otros datos de trascendencia tributaria.
 - f) No atender algún requerimiento debidamente notificado.
 - g) Negar o impedir la entrada o permanencia de funciones en locales y establecimientos relacionados con obligaciones tributarias.
 - h) Cualquier otra resistencia u obstrucción a las actuaciones de control tributario.
2. Esta infracción será considerada como grave.
 3. Serán sancionadas con una multa de si se incumple con el primer requerimiento que haga la Administración Tributaria; de si se cumple con un segundo requerimiento y de un por ciento sobre los ingresos brutos, con un mínimo de y un máximo de, si no se atiende al tercer requerimiento administrativo. Adicionalmente, podrá aplicarse el comiso de bienes si procediere por la naturaleza de la infracción.

COMENTARIO:

Establece que en las infracciones 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. Se adopta como criterio el aumento de la sanción en función del número de requerimientos administrativos que sean necesarios para que el sujeto fiscalizado cese en su actitud resistente u obstruccionista.

Artículo 180. Infracciones formales relacionadas con la obligación de informar y comparecer.

1. Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria:
 - a) Incumplir con los deberes de información establecidos en el artículo 114, sea por suministro o a requerimiento de la Administración Tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, dentro de los plazos establecidos,
 - b) Proporcionar a la Administración Tributaria información parcial, insuficiente o errónea.
 - c) No comparecer ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite.
2. Esta infracción será considerada como grave.
3. Serán sancionadas con una multa de si no se presenta en tiempo o si no se atiende al primer requerimiento individualizado; de si no se atiende al segundo requerimiento y de un por ciento sobre el margen bruto sobre ventas, con un mínimo de y un máximo de, si no se atiende al tercer requerimiento administrativo. De constatarse errores en la información suministrada, se sancionará con una multa de por cada registro incorrecto.

COMENTARIO:

1. Las infracciones 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 se agrava según se persista en el incumplimiento, pasando de montos fijos en el primer y

segundo requerimiento administrativo, a un porcentaje del margen bruto sobre ventas, con un mínimo y un máximo, si no se atiende el tercer requerimiento. Cuando el problema es de información incorrecta, se utiliza un criterio de monto fijo por registro incorrecto de relevancia o trascendencia tributaria.

2. Conviene advertir que el uso de un porcentaje sobre el margen bruto sobre ventas busca que la sanción tenga efectos disuasorios en función del tamaño del contribuyente. Sin embargo, también es de reconocer que puede no guardar relación con la importancia de los datos para la Administración Tributaria, por lo que se recomienda avanzar hacia una clasificación de la relevancia de tales datos con el fin de graduar la sanción en relación con esta variable.

Sección 3. Procedimiento de determinación y aplicación de sanciones.

Artículo 181. Procedimiento sancionatorio.

Las sanciones por infracción material relacionadas con la determinación de las obligaciones tributarias se impondrán en los procedimientos de determinación de tributos cuando procedan, en cuyo caso la sanción no será ejecutiva hasta que se agote la vía administrativa. En los demás casos, se aplicarán mediante resoluciones independientes a través del procedimiento regulado en el artículo 182.

COMENTARIO:

1. Se permite que las sanciones se apliquen juntamente con el procedimiento de determinación de tributos, lo que procederá normalmente en el caso de la infracción prevista en el artículo 171.

2. En los demás casos, se aplicará mediante resolución independiente de dichos procedimientos. En el artículo siguiente, se establece el procedimiento específico para las sanciones por infracciones formales y por mora, que garantiza el derecho de defensa y el principio de no ejecución de la sanción sino hasta que se agote la vía administrativa.

Artículo 182. Procedimiento para la aplicación de sanciones por infracciones administrativas tributarias.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, la imposición de las sanciones se hará directamente mediante resolución administrativa. Contra dicha resolución el obligado tributario podrá ejercer su derecho de defensa mediante la interposición de los recursos a que se refiere el Título V de este Código, con suspensión de la ejecución de la sanción hasta que se agote la vía administrativa.

COMENTARIO:

Se establece un procedimiento en que se inicia directamente con la resolución sancionadora en todos estos casos de infracciones formales. Pese a ello, no hay lesión del derecho de defensa, pues existe la vía recursiva, de modo tal que la sanción no es ejecutable hasta que se agote la vía administrativa. Se busca así facilitar la informatización de la imposición de este tipo de sanciones, sin que por ello se suma al obligado tributario en indefensión.

TÍTULO V

LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS

Artículo 183. Disposición general.

1. Los actos administrativos de naturaleza tributaria y, en particular, las resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, las de gestión recaudatoria, las que impongan sanciones o las que nieguen el reintegro o devolución de tributos podrán revisarse mediante:
 - a) Procedimientos especiales de revisión.
 - b) Procedimientos a través de recursos administrativos.
2. Sólo podrán revisarse los actos administrativos a que se refiere el numeral anterior cuando reconozcan derechos o establezcan obligaciones.

COMENTARIO:

1. El presente Modelo contiene una regulación de todos los procedimientos de revisión de actos tributarios.
2. Se ha estimado que debía dedicarse la atención debida a lo que en muchas ocasiones constituye la fase de cierre del ciclo de aplicación de los tributos, con el objeto de preservar adecuadamente las garantías de los obligados tributarios frente a las actuaciones de la Administración Tributaria.
3. El presente Título se ha estructurado en tres capítulos y cuatro secciones, con el siguiente contenido:
 - a) El capítulo I relativo a los Procedimientos especiales de Revisión.
 - b) El capítulo II referido a los Procedimientos a través de los recursos administrativos susceptibles de interposición por parte de los

obligados tributarios. Este, a su vez, contiene:

- i. una sección de Disposiciones generales,
 - ii. otra sobre los Tribunales Administrativos,
 - iii. una tercera referida al Recurso de reconsideración; y,
 - iv. una sección sobre el Recurso ante los Tribunales Administrativos.
- c) Por último el capítulo III en el que se regula el Recurso ante los Tribunales Judiciales.

Capítulo I

De los procedimientos especiales de revisión

Artículo 184. Nulidad de pleno derecho.

1. Podrán ser declarados nulos de pleno derecho los actos dictados por la Administración, Tributaria, aun cuando hayan quedado firmes en la vía administrativa, en los siguientes supuestos:
 - a) Que contravengan la Constitución.
 - b) Que hubieren sido dictados con prescindencia del procedimiento legalmente establecido y siempre que causen indefensión.
 - c) Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes.
2. La nulidad podrá ser declarada de oficio o deducida por el obligado tributario, de acuerdo al procedimiento que con tal fin se establezca reglamentariamente.

3. Las resoluciones que resuelvan las nulidades deducidas no podrán ser objeto de impugnación por los obligados tributarios.

COMENTARIO:

1. En cuanto a los Procedimientos especiales de revisión, se incluye el caso de la revisión por nulidad de pleno derecho.
2. Se ha estimado conveniente señalar aquellos vicios que son muy graves o graves, reconocidos así por la mayoría de los ordenamientos jurídicos, y que como consecuencia afectan la validez del acto. Así se incluyen como causales de nulidad el que el acto administrativo transgreda las normas constitucionales; o que vulneren el procedimiento legal establecido y que con ello se haya causado indefensión en el administrado; o que sea emitido por una autoridad incompetente.
3. De otro lado, se ha optado por hacer una remisión a la legislación general vigente en cada país en lo relativo al procedimiento a seguir para la declaración de nulidad, el plazo en el que cabe declararla, la autoridad administrativa que debe hacerlo, entre otros aspectos que es menester regularse, habida cuenta de las particularidades que cada país tiene en sus procedimientos, que impedirían una estandarización de los mismos en esta materia. Sin perjuicio de ello, se considera conveniente que la autoridad administrativa que se pronuncie y resuelva la nulidad deducida, sea un superior jerárquico de aquella que emitió el acto pretendidamente nulo, ello como garantía de una adecuada revisión del mismo.
4. Asimismo se considera aconsejable que las legislaciones de los países establezcan procedimientos sumarios

para el conocimiento y resolución de las nulidades, de forma de asegurar un pronunciamiento con la celeridad que las causales de impugnación ameritan; de otro lado, será importante también que se prevea el efecto y el alcance que tendrá la declaración de la nulidad, siendo aconsejable que el efecto de éstas se retrotraiga a la fecha del acto declarado nulo, habida cuenta que la gravedad de la causal que se invoque impide que el acto administrativo afectado con la nulidad genere efecto alguno, debiendo, además, afectar únicamente los actos sucesivos del procedimiento que estén vinculados a él.

5. Finalmente, reconociéndose la excepción a la regla de la irrevocabilidad de los actos en sede administrativa, de generalizada aceptación en las legislaciones de los países, se establece que la nulidad podrá ser deducida por el interesado o declarada de oficio por la Administración Tributaria, siendo que la resolución que resuelva la nulidad no será recurrible por ningún medio.

Artículo 185. Rectificación de errores.

1. La Administración Tributaria rectificará en cualquier momento los errores materiales, aritméticos o de hecho siempre que no hubiere transcurrido el plazo de prescripción.
2. La rectificación podrá adoptarse de oficio o a instancia del interesado; en este último caso la desestimación expresa o ficta podrá ser impugnada mediante los recursos que se regulan en los capítulos II y III del presente Título.

COMENTARIO:

1. El siguiente procedimiento de revisión que se incorpora es el de la rectificación de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo, en los actos administrativos.

2. Se establece que tales errores pueden ser rectificadas en cualquier momento siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. Pueden ser adoptados de oficio o a instancia de los interesados.
3. Cabe indicar que en ningún caso la rectificación de errores puede alterar lo sustancial del contenido del acto, ni el sentido de la decisión que se hubiera adoptado.

Artículo 186. Revocación.

1. La Administración Tributaria podrá, excepcionalmente, revocar sus propios actos en beneficio de los interesados en los siguientes casos:
 - a) Cuando estime que infringen manifiestamente la ley.
 - b) Cuando detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia.
2. El procedimiento se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en tanto no haya transcurrido el periodo de prescripción y aun cuando el acto se encuentre impugnado ante los Tribunales Administrativos o Judiciales, debiendo darse audiencia a los interesados.
3. Será competente para acordar la revocación el órgano que se determine en cada legislación, el que deberá ser distinto del que haya dictado el acto.
4. Los efectos de la revocación dependerán de la naturaleza de cada caso.
5. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento no podrán ser objeto de impugnación por los obligados tributarios.

COMENTARIO:

1. El procedimiento de revocación constituye un procedimiento

excepcional que permite a la Administración Tributaria, bien de oficio o a instancia de los interesados, dejar sin efecto sus propios actos siempre que la revocación sea en beneficio de éstos y concurran uno de los siguientes dos supuestos:

- a) que la Administración Tributaria considere que sus actos infringen manifiestamente la ley; o,
 - b) que sobrevengan circunstancias posteriores a la emisión del acto que hagan que éste resulte improcedente.
2. Se entiende que un acto de la Administración Tributaria infringe manifiestamente la ley, cuando muestra, de manera ostensible, una ruptura grave entre lo mandado por la ley y lo resuelto por aquella, que se comprueba a través del simple cotejo entre la decisión y la norma o normas aplicables al caso, excluyendo la interpretación razonable de la norma. Es del caso indicar que el supuesto en comentario no aplica respecto de una norma de rango inferior ni de un criterio interpretativo.
 3. Se establece que la revocación procede frente a actos firmes de la Administración Tributaria, aun cuando éstos se encuentren impugnados ante los Tribunales Administrativos o ante la instancia judicial correspondiente, siempre que no hayan sido resueltos por tales órganos; ésta opción si bien puede entenderse contraria al requisito de competencia, se funda en el principio de economía procesal que permite, con un evidente ahorro procesal, una corrección favorable al administrado por parte de la Administración Tributaria.
 4. Dado el carácter extraordinario de la revocación, se dispone que ésta solo podrá ser acordada por un órgano distinto del que emitió el acto, siendo del caso mencionar que algunas legislaciones administrativas delegan

en la más alta autoridad de la entidad competente la declaración de revocación.

5. Asimismo y como garantía de los interesados a ser oídos, se prevé el convocarlos en audiencia a fin de que expongan sus alegaciones.

Artículo 187. Declaración de lesividad.

1. Salvo las excepciones establecidas en el artículo 190, cuando un acto administrativo, expreso o ficto, haya creado o modificado una situación jurídica de carácter particular y concreto y reconocido un derecho de igual categoría a favor de un obligado tributario y sea contrario al ordenamiento jurídico, la Administración Tributaria autora de dicho acto no podrá revisarlo de oficio y deberá demandar su anulación ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, debiendo de manera previa declararlo lesivo a los intereses públicos.
2. La declaración de lesividad no podrá dictarse una vez transcurrido el periodo de prescripción y deberá darse audiencia previamente a los interesados para que formulen las alegaciones que estimen procedentes.

COMENTARIO:

1. A diferencia de las revisiones tratadas en los artículos precedentes, en las que el común denominador es que la Administración Tributaria actúa de oficio dejando sin efecto o modificando sus actos, en la presente sección se aborda un supuesto de revisión de actos tributarios pero que requiere el accionar de la Administración Tributaria ante las instancias judiciales, para lograr la revocación de aquellos; ello por cuanto la regla que rige en materia administrativa es que los actos administrativos firmes no pueden ser

revocados, modificados o sustituidos en perjuicio de los administrados en sede administrativa.

2. No obstante pueden existir actos, ya sea expresos o fictos, estos últimos por la existencia de silencios positivos previstos en leyes especiales, que resulten lesivos al interés público y contrarios, al menos en apariencia, al ordenamiento jurídico, que no pueden ser revocados por la propia Administración Tributaria en razón que sus efectos jurídicos crearon derechos subjetivos a favor de un administrado; para tales casos se establece la declaración de lesividad, con el objeto de que tales actos no queden aislados del control de la legalidad.
3. Para que la Administración Tributaria pueda demandar ante las instancias judiciales uno de sus actos por razones de legalidad, debe empezar por declarar que ese acto es lesivo a los intereses públicos. Esa declaración se hace a través de un nuevo acto administrativo, el que será inimpugnable en vista que su contenido se discutirá ante las instancias judiciales correspondientes.
4. La declaración de lesividad es, en consecuencia, la que sirve de fundamento al órgano administrativo para acudir luego, con la acción de lesividad, ante los Tribunales Judiciales, a demandar la revocación del acto administrativo de que se trate.
5. Se prevé que la declaración de lesividad y la posterior acción ante los Tribunales Judiciales solo puede efectuarse dentro del periodo de prescripción.
6. De otro lado, se ha preferido no regular aspectos procedimentales tales como el órgano administrativo competente para declarar la lesividad, o los plazos que deben mediar entre la declaración de lesividad y la interposición de la acción

contenciosa de lesividad, por estimarse más conveniente que las legislaciones de cada país establezcan tales aspectos atendiendo a las estructuras organizacionales de sus Administraciones Tributarias y a los trámites que deberán seguirse para la emisión de la precitada declaración, sugiriéndose que el acto por el que se declare la lesividad sea emitido por la más alta autoridad administrativa del sector al que pertenezca la Administración Tributaria y un plazo breve entre la declaración de lesividad y el inicio del procedimiento contencioso.

Capítulo II

Procedimientos a través de Recursos Administrativos

Sección 1. Disposiciones generales.

Artículo 188. Clases de recursos.

1. Los actos administrativos de naturaleza tributaria y, en particular, las resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, las de gestión recaudatoria, las que impongan sanciones o las que nieguen el reintegro, devolución o compensación de tributos podrán revisarse a través de los recursos administrativos o promover directamente recurso contencioso administrativo ante los Tribunales Judiciales.
2. Si el interesado opta por seguir la vía administrativa, los actos y resoluciones señalados en el numeral precedente, podrán impugnarse mediante:
 - a) El recurso de reconsideración.
 - b) El recurso ante los Tribunales Administrativos.
3. Sólo podrán revisarse los actos administrativos a que se refiere el numeral 1 cuando reconozcan derechos o establezcan obligaciones, así como los actos de trámite que resuelvan directa o indirectamente el asunto.
4. Los recursos administrativos se ejercerán por una sola vez en cada procedimiento administrativo y nunca simultáneamente.
5. El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.

COMENTARIO:

1. El presente capítulo trata acerca de los recursos administrativos que pueden ser utilizados por los administrados para impugnar los actos de la Administración Tributaria.
2. Se incorpora una sección que agrupa disposiciones de carácter general aplicables a los dos recursos administrativos que se desarrollan como son el de reconsideración y el jerárquico ante los Tribunales Administrativos.
3. En primer lugar se establece el carácter optativo entre utilizar la vía administrativa o recurrir directamente a la vía jurisdiccional. Al respecto, existe un intenso debate a nivel doctrinal respecto a si debe mantenerse o no la regla del agotamiento de la vía administrativa previa. La postura que aboga por su mantenimiento lo hace sobre la base de afirmar que los recursos administrativos cumplen una función de garantía para la Administración Tributaria, dándole la posibilidad de rectificar sus errores o de defender con mayor contundencia el interés público, si estima que actuó correctamente; por el lado de los administrados la ventaja estaría en que a través de los recursos administrativos podría llegar a obtenerse una suerte de etapa precontenciosa o de conciliación, que encuentra sustento en la obligación del administrado de colaborar en la preservación del principio de legalidad, evitando la propagación de litigios y liberándolos

además de acudir a procesos judiciales que normalmente son caros y lentos.

Por su parte quienes plantean la eliminación de la vía administrativa previa sostienen que dado su carácter obligatorio constituye una restricción al acceso a la justicia, afectando un derecho fundamental de los administrados.

En torno a estas dos posiciones se ha desarrollado una intermedia que plantea la subsistencia de la vía administrativa pero sujeta a la opción del administrado. El sustento de esta tercera posición es que los recursos administrativos son una garantía para la persona y no un privilegio del Estado para demorar el acceso a la instancia judicial.

En tal sentido, se ha estimado conveniente incorporar la propuesta intermedia de dejar a opción de los obligados tributarios el recurrir a la vía administrativa antes de acceder a la impugnación de los actos en sede judicial, recogiendo los fundamentos que abogan por un acceso pronto a la justicia y otorgándoles plena libertad para cautelar sus derechos y teniendo en cuenta además la tendencia creciente de las Administraciones Tributarias por el no agotamiento previo de la vía administrativa, sin perjuicio de reconocer que existen países en Iberoamérica en los que el agotamiento de dicha vía es una exigencia constitucional.

4. Asimismo y en el entendido de optarse por la vía administrativa como paso previo a la jurisdiccional, se recoge un esquema de impugnación asumido por la mayoría de las legislaciones de Iberoamérica, que otorga a las Administraciones Tributarias la posibilidad de "re-mirar" sus actos emitidos mediante el recurso de reconsideración, a través del cual será el mismo órgano que dictó el acto que se impugna el encargado de pronunciarse

nuevamente sobre él a la luz de los argumentos y pruebas que le plantee el recurrente.

5. Por otra parte el artículo incorpora dos reglas de procedimiento que buscan, de un lado, dar claridad a los administrados en cuanto al uso de los medios de defensa a través de precisar que los recursos administrativos solo se podrán utilizar una sola vez por cada procedimiento y en ningún caso en forma simultánea; y por otro lado asegurar el impulso del procedimiento estableciendo como obligación del órgano encargado de resolver el sustanciar el recurso de acuerdo a su verdadera naturaleza, sin importar el error en que hubiera podido incurrir el administrado al momento de calificar su recurso.

Artículo 189. Práctica de la Prueba.

1. El plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de ... días contados a partir de la interposición de los recursos de revisión a que se refiere el numeral 2 del artículo 188.
2. El órgano encargado de resolver podrá, para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, en cualquier estado del procedimiento ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

COMENTARIO:

1. Siendo el instituto de la prueba un elemento fundamental en lo que al procedimiento de revisión de los actos de la Administración Tributaria se refiere, se incorpora el presente artículo que busca fijar pautas generales en el uso de los medios de defensa.
2. Como forma de ordenar el procedimiento, se dispone como

regla la necesidad de fijar plazos para el ofrecimiento y actuación de las pruebas, de manera de asegurar que el procedimiento se desarrolle a través de etapas preclusivas que permitan alcanzar el objetivo final, cual es la emisión de la resolución, de otra forma, el permitir la presentación de pruebas a lo largo del procedimiento originaría retrasos innecesarios y contraproducentes al objetivo central de resolver la controversia. Sin embargo, reconociendo que la fijación de plazos debe atender a las particularidades de los procedimientos internos de cada país, se ha preferido dejar a que cada legislación interna determine el plazo de prueba, sugiriéndose la adopción de plazos cortos.

3. Se señala de forma expresa la potestad del órgano encargado de resolver de disponer la actuación de aquellas pruebas que juzgue conveniente para el mejor esclarecimiento de los hechos que servirán de sustento a su decisión, incluyendo aquellas pruebas que fueron solicitadas por la Administración Tributaria de manera específica y no presentadas por los obligados tributarios, calificadas como medios probatorios extemporáneos, para éstos, en el numeral 7 del artículo 88, pero que en modo alguno impide que el órgano que resuelve las solicite de considerarlas pertinentes, ello atendiendo al principio de verdad material.

Artículo 190. De las resoluciones.

1. Los órganos u organismos encargados de resolver no pueden abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley.
2. Las resoluciones de los recursos deberán ser debidamente motivadas por el órgano u organismo que resuelva la controversia y deberán pronunciarse

sobre todas las cuestiones planteadas por el recurrente y las que se susciten en el expediente, así como de las pruebas producidas o elementos considerados.

3. Las resoluciones de los recursos estimarán en todo o en parte o desestimarán las pretensiones formuladas en ellos o declararán su inadmisión.

COMENTARIO:

1. Se establecen ciertas reglas relativas a las resoluciones. En primer término se dispone que la resolución de una controversia debe producirse siempre, no siendo motivo para que los órganos resolutores se abstengan de dictar resolución, el alegar la deficiencia de la ley; en tales casos deberán recurrir a la aplicación de normas supletorias conforme a lo dispuesto en el artículo 16 del presente Modelo.
2. Se recoge, también, una regla de validez de los actos administrativos, como es la debida motivación de las resoluciones, fijándose como obligación que la resoluciones deben pronunciarse sobre todos los extremos impugnados, sobre las pruebas actuadas y sobre todo otro aspecto que haya surgido en el curso del procedimiento, debiendo indicar las razones de hecho y de derecho que sustentan la decisión adoptada. Sobre este punto, debe tenerse en cuenta que si bien una "debida motivación" deberá evaluarse en cada caso concreto, no serán admisibles como tales, en ningún caso, aquellos pronunciamientos que recurran a fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su ambigüedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras de las razones del pronunciamiento adoptado.
3. Por último se incluyen las posibilidades resolutivas que caben adoptarse al emitir

las resoluciones, distinguiéndose entre las que se pronuncian por el fondo de la controversia (así los órganos resolutores podrán declarar (a) fundada en todo, (b) fundada en parte, (c) desestimar las pretensiones formuladas) y aquellas que se pronuncian por algún aspecto procedimental y declarar inadmisibile el recurso interpuesto.

Sección 2. Tribunales Administrativos.

Artículo 191. Organización.

1. Podrán crearse Tribunales Administrativos a los que corresponderá resolver los recursos contra las resoluciones administrativas que se indican en el artículo 183 o contra la resolución del recurso de reconsideración, si el interesado decidió interponerlo.
2. Los Tribunales Administrativos podrán conformarse como órganos unipersonales o salas colegiadas y estas últimas se integrarán con un Presidente y el número de vocales que se determine en cada caso. El Presidente y los vocales serán designados entre funcionarios o profesionales especializados en materia tributaria que cumplan los requisitos que se establezca en la normativa reglamentaria que sea de aplicación.
3. Los Tribunales Administrativos constituyen organismos administrativos independientes en su organización, funcionamiento y competencia de las Administraciones Tributarias y sus fallos agotan la vía administrativa.
4. El ejercicio de la función de Presidente o Vocal del Tribunal Administrativo será incompatible con el de cualquier otra actividad profesional pública o privada.

COMENTARIO:

1. La Sección 2 contiene la normativa de los Tribunales Administrativos, regulándose en el presente artículo su organización.

2. Se prevé la posibilidad de crear estos Tribunales Administrativos, quedando librado a opción de los ordenamientos nacionales el adoptarlos o rechazarlos en cada caso.
3. Se contempla, además, la posibilidad de optar por la creación de Tribunales Administrativos con órganos unipersonales o salas colegiadas, en función, entre otros criterios, a la complejidad de la materia a resolverse, a las circunstancias existentes, a las características de cada estado y a los medios que puedan ser asignados a la organización de esta vía de revisión.
4. Se destaca que los Tribunales Administrativos no forman parte de la Administración Tributaria, sino que constituye un organismo independiente que se configura como el superior jerárquico en materia de resolución de controversias, buscando, de esa manera, la necesaria imparcialidad e independencia en la función resolutive.
5. Con el objeto de dotar de la necesaria independencia a los integrantes de los Tribunales Administrativos, se establece que el ejercicio de la función de miembro de los mismos sea incompatible con la de cualquier otra actividad profesional, pública o privada.
6. Asimismo, y aun cuando es un aspecto que escapa a las materias tratadas en el presente Modelo, es necesario que las legislaciones de los estados contemplen la adopción de regulaciones que garanticen la adecuada independencia y transparencia en las actuaciones de los vocales de los Tribunales Administrativos. Así, se sugiere que se establezcan un plazo mínimo de actuación en el desempeño de la función, el establecimiento de causales taxativas por las cuales puedan ser removidos de sus cargos, las mismas que deberían estar referidas a la probidad,

competencia, y moralidad con el que deben desempeñarse, así como la mención de determinados supuestos de inhibición de los vocales que aseguren pronunciamientos imparciales.

Artículo 192. Competencia.

Los Tribunales Administrativos resolverán en única instancia, según los criterios de distribución de competencia que se determinen, los recursos que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos de la Administración Tributaria que corresponda. Los criterios de distribución de competencias podrán ser, entre otros, el ámbito territorial, la materia, el tributo, o cualquier otro criterio general.

COMENTARIO:

Por razones de simplificación organizativa y funcional, el Modelo opta por la existencia de Tribunales Administrativos que resuelvan en única instancia, en función de las competencias que se asignen a cada uno con criterios de ámbito territorial o de cualquier otra naturaleza, como la materia, el tributo, o cualquier otro criterio general. No obstante lo antes indicado, las legislaciones nacionales podrán optar por introducir ciertas variantes sobre esta regulación tipo. Tales serían, por ejemplo, el establecimiento de una doble instancia en estos Tribunales, con la creación de un Tribunal Administrativo Central y unos Tribunales Administrativos Territoriales.

Sección 3. El recurso de reconsideración.

Artículo 193. Objeto y naturaleza del recurso.

1. Los actos y resoluciones a que se refiere el artículo 183 podrán ser objeto de recurso de reconsideración.
2. La interposición del recurso de reconsideración será optativa para el interesado.
3. Si se interpone este recurso, no podrá promoverse recurso ante los Tribunales

Administrativos hasta que el recurso de reconsideración haya sido resuelto de forma expresa o por silencio administrativo.

COMENTARIO:

1. La Sección 3 regula el recurso de reconsideración en lo concerniente al objeto y naturaleza del recurso, la iniciación del procedimiento a que da lugar, la suspensión de la ejecución del acto debido a su interposición y finalmente la resolución del recurso.
2. En cuanto al objeto y naturaleza del recurso de reconsideración, éste se configura como un recurso potestativo para el interesado, que puede no utilizarlo, si lo desea, y acudir a los Tribunales Administrativos directamente, si existen, o, en otro caso, a los Tribunales Judiciales.
3. En el caso que se decida interponer el recurso de reconsideración, se prevé que no podrá recurrirse al Tribunal Administrativo hasta que no se haya resuelto aquél de forma expresa o ficta, disposición que resulta consistente con aquella de no ser posible la interposición simultánea de recursos impugnativos.

Artículo 194. Iniciación.

1. El recurso de reconsideración podrá ser interpuesto por los obligados tributarios directamente afectados por los actos de la Administración Tributaria.
2. El recurso se interpondrá ante el mismo órgano que dictó el acto o resolución que es materia de impugnación, en el plazo de días contado desde el día siguiente de notificado el acto recurrido.

COMENTARIO:

1. Se regula quien y ante quien se interpone el recurso de reconsideración. Así entre los sujetos legitimados a interponerlo se dispone que serán todos aquellos

obligados tributarios que resulten afectados de manera directa por los actos de la Administración Tributaria. Se trata de aquellos sujetos que accionan en calidad de titulares de un derecho o interés legítimo frente al acto administrativo que, se supone, viola sus derechos.

2. El recurso deberá interponerse ante el mismo órgano que dictó el acto que es materia de impugnación. Como se indicó en un comentario anterior, el recurso de reconsideración es el mecanismo que la Administración Tributaria tiene para volver a examinar un acto emitido, para ratificarlo o modificarlo a la luz de las pruebas presentadas.
3. El Modelo opta por dejar a la legislación de cada país el establecimiento del plazo para la interposición del recurso, en tanto, como ya se ha mencionado, constituye un aspecto particular de cada ordenamiento, no susceptible de estandarizarse.

Artículo 195. Suspensión de la ejecución.

1. Interpuesto el recurso de reconsideración se suspenderá la ejecución del acto administrativo impugnado hasta que se notifique la resolución del referido recurso o hasta que termine el plazo que se indica en el artículo 196 para que se entienda rechazado el mismo, sin perjuicio de las medidas cautelares que se hayan adoptado o se adopten.
2. Si el recurso no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte recurrida.

COMENTARIO:

1. Se regula en el presente artículo el efecto de la interposición de la reconsideración respecto a la ejecución del acto de la Administración Tributaria.

Al respecto, si bien la regla en materia de procedimientos administrativos es que la interposición de recursos no suspende la ejecución del acto impugnado, en este caso se ha optado por lo opuesto disponiéndose la suspensión de la ejecución del acto, en la medida en que se trataría de un acto no ratificado por el propio órgano de la Administración Tributaria emisor del mismo y sujeto a una revaluación, por lo que a fin de evitar un posible perjuicio injustificado al recurrente, se admite la suspensión de la ejecución del acto recurrido.

2. Se precisa que la suspensión alcanzará al importe de la deuda impugnada, lo cual constituye una medida justa, toda vez que si el recurrente no discute la totalidad del acto de la Administración Tributaria, encontrándose por tanto de acuerdo con alguna parte de la liquidación de la deuda, ésta corresponde ser cobrada por la Administración Tributaria.

Artículo 196. Resolución.

1. La resolución del recurso corresponderá al órgano que dictó el acto administrativo impugnado.
2. La resolución deberá notificarse en el plazo de días, contados desde la interposición del recurso de reconsideración. Transcurrido el indicado plazo sin que haya sido notificada la resolución, se suspenderá la aplicación de intereses moratorios hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reconsideración ante la Administración Tributaria, siempre que el vencimiento del plazo fuera por causa imputable a ésta.
3. Vencido el plazo a que se refiere el numeral anterior, el interesado podrá considerar rechazado el recurso a efectos de la presentación de otros recursos que decida interponer,

reiniciándose el cómputo de los intereses moratorios.

COMENTARIO:

1. El presente artículo contiene disposiciones referidas al acto con el que se pone término a la controversia y con el que se decide la reconsideración.
2. Un primer aspecto a establecerse y que caracteriza el recurso, es la autoridad que resuelve el mismo, siendo el propio órgano que emitió el acto el llamado a emitir el pronunciamiento, el que debe hacerlo en el plazo que al efecto se establezca. Como se ha mencionado, el Modelo está dejando la precisión de este aspecto a las legislaciones de cada país, sin perjuicio de señalar que dado que lo que se busca es un procedimiento lo más ágil posible, en vista de estarse dando la oportunidad al mismo órgano que dictó el acto de convalidarlo o rectificarlo, el plazo de resolución que se fije en cada caso debe ser reducido.
3. La siguiente disposición que se incorpora resuelve la situación que se produce cuando la Administración Tributaria no emite pronunciamiento en el plazo establecido. En ese supuesto el recurrente podrá dar por rechazado su recurso de reconsideración e interponer el recurso ante el Tribunal Administrativo o ante los Tribunales Judiciales. Es pertinente enfatizar que el dar por desestimado el recurso, es una prerrogativa del recurrente, por lo que la Administración Tributaria queda obligada a emitir pronunciamiento aun después de vencido el plazo legal para la emisión de la resolución si es que aquel no interpusiera el recurso ante los Tribunales antes mencionados. Asimismo, si la Administración Tributaria no notificara su decisión en los plazos que al efecto se establezcan, y si no mediara causa que justifique la demora en la resolución

de la controversia, se suspenderá el cómputo de los intereses moratorios, a fin de evitar que la excesiva duración del procedimiento de reconsideración, genere que quien solicitó la tutela de un derecho termine en una situación que le ocasione un perjuicio económico mayor que aquel que hubiera sufrido si no hubiese interpuesto la reconsideración.

Sección 4. Recurso ante los Tribunales Administrativos

Artículo 197. Objeto del recurso.

Contra la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, si se ha optado por interponerlo, o los actos y resoluciones a que se refiere el artículo 183 cuando no se haya interpuesto aquel, procederá el recurso ante el Tribunal Administrativo.

COMENTARIO:

Se trata lo relacionado con el recurso ante los Tribunales Administrativos, disponiéndose que en caso de existir éstos, será optativo utilizar esta vía de recurso antes de acudir a los Tribunales Judiciales, para impugnar en su caso, la resolución de la reconsideración interpuesta, de haberse optado por interponerla, o recurriendo directamente contra el acto administrativo impugnado.

Artículo 198. Iniciación.

1. El recurso ante los Tribunales Administrativos podrá ser interpuesto por el obligado tributario.
2. El recurso se interpondrá ante el mismo órgano que dictó el acto o resolución administrativa o el recurso de reconsideración que es materia de impugnación, el que deberá elevarlo al Tribunal Administrativo conjuntamente con las alegaciones formuladas, de ser el caso, y el expediente administrativo a que se refiere el recurso.
3. El plazo para la interposición del recurso, será de días, contados

desde la fecha de notificación de la resolución administrativa o del recurso de reconsideración que se impugna.

COMENTARIO:

1. En cuanto a los sujetos legitimados a interponer el recurso, se sigue la misma regla que para la interposición del recuso de reconsideración.
2. Por su parte en cuanto a la autoridad ante la que se presenta el recurso, se precisa que es el órgano de la Administración Tributaria que emitió el acto administrativo o la resolución de reconsideración, el que deberá elevarlo conjuntamente con todos los actuados en el expediente impugnado al Tribunal Administrativo, en el plazo perentorio que al efecto se establezca.
3. Cabe indicar que generalmente el órgano de la Administración Tributaria además de recepcionar el recurso, suele verificar que se cumplan con los supuestos de admisibilidad del recurso, esto es presentación en plazo oportuno, capacidad de quien firma el recurso, acompañamiento de los recaudos correspondientes (formatos de interposición, constancias de pago de la parte no impugnada, poderes, etc.), siendo que de no cumplirse con algún requisito de admisibilidad, el órgano de la Administración Tributaria emite una resolución declarándolo en esa forma. Sin embargo se ha preferido no regular este aspecto a fin de dejar en libertad a los países de decidir si se adopta el procedimiento antes enunciado o si se prefiere asignar el pronunciamiento sobre la admisibilidad del recurso a los propios Tribunales Administrativos.

Artículo 199. Suspensión de la ejecución.

1. La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá hasta la resolución del recurso, siempre que se

garantice por el interesado el importe de la deuda tributaria impugnada, con excepción de las sanciones, más los intereses que, en caso de rechazo del recurso, deberán abonarse por la demora en la realización del ingreso.

2. Reglamentariamente se determinarán las clases de garantías que habrán de aportarse, la unidad administrativa ante la que las mismas deberán constituirse y la vigencia de la garantía.
3. Excepcionalmente, el Tribunal Administrativo podrá acordar la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, sin que el recurrente deba aportar una garantía en los términos señalados en los numerales precedentes, cuando aprecie que de dicha ejecución pudieran derivarse perjuicios de imposible o difícil reparación para aquel, sin perjuicio de las medidas cautelares que, en su caso, se considere procedente adoptar.

COMENTARIO:

1. Con carácter general, la suspensión de la ejecución del acto impugnado únicamente procederá cuando el interesado aporte una garantía, para evitar que se utilice la vía de recurso como medio para eludir o demorar el cumplimiento de la obligación tributaria; la suspensión de las sanciones, no obstante, se produce sin aportación de garantía, dada su naturaleza.
2. Como posibilidad excepcional se admite que el Tribunal Administrativo acuerde suspender la ejecución sin garantías, cuando con dicha ejecución pudiera producirse daños de difícil o imposible reparación, con lo que la posible estimación del recurso sería inoperante.

Artículo 200. Resolución.

1. La resolución que emita el Tribunal Administrativo agota la vía administrativa.

No cabe recurso alguno contra ella en la vía administrativa, con excepción de la solicitud de corrección de errores materiales o numéricos, ampliación de fallo sobre puntos omitidos o aclaración de fallo de algún concepto dudoso de la resolución. El Tribunal Administrativo podrá proceder de oficio en tales casos.

2. La resolución deberá notificarse en el plazo de días, contados desde la interposición del recurso. Transcurrido el indicado plazo sin que el Tribunal Administrativo hubiere notificado su resolución expresa, se suspenderá la aplicación de intereses moratorios hasta la emisión de la resolución correspondiente, siempre que el vencimiento del plazo fuera por causa imputable a aquél.
3. Vencido el plazo a que se refiere el numeral anterior, el interesado podrá considerar rechazado el recurso a efectos de interponer los recursos que sean procedentes, reiniciándose el cómputo de los intereses moratorios.
4. De no mediar la interposición de recursos a que se refiere el numeral anterior, el Tribunal Administrativo estará obligado a resolver en todo caso, iniciándose de nuevo el cómputo del plazo para recurrir del Tribunal Administrativo a partir de su notificación.

COMENTARIO:

1. Al igual que en el caso del recurso de reconsideración, el procedimiento concluye con la emisión de la resolución que resuelve la impugnación interpuesta. En el presente caso, la resolución que emita el Tribunal Administrativo tiene la particularidad que agota la vía administrativa, no siendo posible la interposición de ningún otro recurso de carácter impugnativo; quedando a salvo, por cierto, aquellos recursos que pretenden una ampliación, aclaración

o corrección del fallo emitido, por adolecer de algún aspecto omitido o un pronunciamiento poco claro o ambiguo, o de errores materiales o de cálculo, los que en ningún caso podrán suponer la solicitud de un nuevo pronunciamiento sobre algún extremo ya decidido en la resolución, ni modificar el sentido del fallo emitido.

2. Ahora bien, de no emitirse la resolución en el plazo de ley establecido, el recurrente tiene el derecho de dar por desestimada su pretensión e interponer un recurso contencioso administrativo ante los Tribunales Judiciales; al igual que en el caso del recurso de reconsideración de no mediar tal desestimación por parte del recurrente, el Tribunal Administrativo estará obligado a emitir el pronunciamiento correspondiente no obstante que el plazo haya vencido. En este último caso el plazo para la interposición de los recursos contencioso administrativos, contarán a partir de la notificación de la resolución que se emita.
3. Finalmente, se incorpora la regla de la suspensión del cómputo de intereses moratorios ante la falta de emisión de la resolución por parte del Tribunal Administrativo en el plazo de ley.

Capítulo III Recursos ante Tribunales Judiciales

Artículo 201. Recurso contencioso administrativo.

1. Contra las resoluciones dictadas por los Tribunales Administrativos, si se optó por seguir la vía administrativa, o los actos y resoluciones a que se refiere el artículo 183 se podrán interponer los recursos contencioso administrativos ante los Tribunales Judiciales que resulten procedentes de acuerdo con la legislación aplicable.

2. La presentación del recurso contencioso administrativo no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, salvo que se garantice la deuda tributaria impugnada, siendo de aplicación lo dispuesto en los numerales 1 y 2 del artículo 199.
2. Se dispone además, al igual que en el caso del recurso ante los Tribunales Administrativos, que la suspensión de la ejecución del acto impugnado únicamente procederá cuando el interesado aporte una garantía, para evitar que se utilice la vía del recurso como medio para eludir o demorar el cumplimiento de la obligación tributaria.

COMENTARIO:

1. Se hace referencia a los recursos contencioso administrativos, susceptibles de ser interpuestos ante los Tribunales Judiciales, con una remisión a la legislación que en cada estado regule esta vía de revisión jurisdiccional.

ANEXO

PRINCIPALES NOVEDADES DE LA ACTUALIZACIÓN DEL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
1.	Ámbito de aplicación	Comentario al 1	1	Aplicación complementaria del Código Tributario a los Convenios de Asistencia Administrativa Mutua
2.	Concepto y clasificación de los tributos	2 y su comentario	2	Mención expresa a la parafiscalidad . Énfasis en la aplicación supletoria del Código Tributario a estas figuras
3.	Tasa	4 y su comentario	4	Actualización de la definición de tasa. Incluye el aprovechamiento de un bien público y la limitación de su monto al costo del servicio
4.	Contribución especial	Comentario al 5	5	Precisiones técnicas. Mejor diferenciación de la tasa y criterios para cuantificarla
5.	Principio de legalidad	Comentario al 7	7	Flexibilización al principio de legalidad en determinados casos. Ej. declaraciones informativas exigibles por norma inferior a Ley
6.	Vigencia de la norma tributaria en el tiempo	8 y su comentario	8	Aplicación de las nuevas normas procedimentales. La nuevas normas procedimentales se deben aplicar a procedimientos en curso
7.	Interpretación de las normas tributarias	Comentario al 9	9	Precisión de la expresión "sentido jurídico técnico o usual según proceda".
8.	Cláusula antielusiva general	11 y su comentario	11	Revisión general de esta materia en línea con nuevas tendencias de lucha contra la planificación tributaria agresiva y BEPS (OCDE)

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
9.	Validez de los actos	Comentario al 12	12	Se precisan dos casos en que los actos no son válidos o no subsisten (nulidad y consunción)
10.	Derecho supletorio	Comentario al 16	16	Se enumeran ejemplos de supletoriedad de normas (por ejemplo, el Derecho Civil para los casos de responsabilidad)
11.	Delegación	No aplicable	17	Eliminación de esta disposición (no tributaria)
12.	Obligaciones tributarias materiales y formales	20 y su comentario	21	Se perfilan mejor ambos supuestos. se reconoce la existencia de obligaciones también para el sujeto activo (el Estado)
13.	Concepto de hecho generador, no sujeción y exención	21 y su comentario	22	Se delimita negativamente (no sujeción)
14.	Obligados tributarios	25 y su comentario	26	Revisión completa del concepto y tipología de obligados tributarios. En virtud de la realización de un presupuesto jurídico distinto al del hecho generador se identificarán otros obligados tributarios distintos del sujeto pasivo (Ver artículos siguientes)
15.	Sujeto pasivo	26 y su comentario	27	Sujeto pasivo será el realizador del hecho imponible como deudor principal
16.	Contribuyente sustituto	No aplicable	29	Supresión de la figura del sustituto. En esencia subsumida en la figura del agente de retención y/o del obligado a realizar pagos a cuenta
17.	Obligados a realizar pagos pagos a cuenta o anticipos	28 y su comentario	30	Se introduce como obligado a un pago monetario a quien satisface a particulares rentas en especie (ingresos a cuenta)

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
18.	Agente de retención y	28 y su comentario	30 y 31	Se definen mejor y se establece su designación por Ley obligado a realizar ingresos a cuenta
19.	Agentes de percepción	29 y su comentario	31	Definición expresa y detallada, incluyendo ejemplo en comentario
20.	Obligado a repercutir	30 y su comentario	No aplicable	Introducción expresa del deber de repercutir y la obligación de soportar la repercusión
21.	Responsabilidad solidaria de socios por los impuestos de la sociedad	34 y su comentario	35	La responsabilidad alcanza, a prorrata de su aporte o participación, a socios de sociedades anónimas
22.	Responsabilidad solidaria de los integrantes de un conjunto económico	35 y su comentario	No aplicable	Extensión de la responsabilidad al grupo económico al que pertenece la sociedad deudora
23.	Responsabilidad solidaria del agente de retención o percepción	37 y su comentario	No aplicable	Responsabilidad solidaria expresa de estos obligados tributarios
24.	Responsabilidad subsidiaria de la sociedad por la deuda tributaria de los socios	39 y su comentario	No aplicable	Las sociedades responden por las deudas de sus socios en ciertos casos en que se crearon con fines de elusión (es la "inversa" del levantamiento del velo societario)
25.	Régimen jurídico de las responsabilidades tributarias	40 al 44 y sus comentarios	33	Sistematización y precisiones sobre procedimiento (alcance y declaración; facultades de impugnación de la deuda principal por el responsable), responsabilidad solidaria de coautores, y efectos de la solidaridad

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
26.	Capacidad tributaria	46 y su comentario	26.3	Introducción del concepto genérico de capacidad tributaria, no ligado a los obligados tributarios
27.	Representación	47 y 48 y sus comentarios	70	Regulación más detallada de la representación voluntaria de quienes no tienen personalidad jurídica y de los no residentes. En particular para actuaciones telemáticas
28.	Formas de la determinación (de la base imponible)	Comentario al 54	44	Se detallan los principios generales que deben utilizarse ante la disyuntiva de utilización de base cierta y presunta
29.	Modos de extinción de la obligación tributaria	57 y su comentario	47	Inclusión de la prescripción como modo de extinción
30.	Medios de pago	59 y su comentario	49	Mención expresa en comentario a medios electrónicos de pago
31.	Intereses y recargos fuera de plazo	Comentario al 61	51	Se describe la lógica financiera de la política de recargos
32.	Aplazamiento y fraccionamiento	63 y su comentario	53	Aplazamiento solo excepcional de deudas retenidas o percibidas, salvo por los intereses o sanciones
33.	Compensación	64 y su comentario	55	- Se limita la compensación a deudas y créditos dentro de una misma Administración - Se establecen 3 formas de compensación: automática, de oficio o a instancia del contribuyente
34.	Condonación o remisión	Comentario al 65	56	Se explica por qué son indisponibles y se menciona el caso concursal

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
35.	Interrupción de la prescripción	69 y su comentario	60	- Se añade la causal de determinación de infracciones. - Se establece un plazo absoluto máximo de prescripción
36.	Alcance de la prescripción	71 y su comentario	62	La Administración puede obtener y utilizar información de un periodo prescrito para comprobar un periodo no prescrito
37.	Declaración de la prescripción	72 y su comentario	No aplicable	Puede ser declarada de oficio o a instancia de parte
38.	Pago de una obligación prescrita	73 y su comentario	No aplicable	El pago de una obligación prescrita da derecho a solicitar la devolución de lo pagado (no hay "obligación natural")
39.	Derechos y garantías	75 y su comentario	64	Ampliación sustancial del catálogo de derechos del contribuyente
40.	Defensor del obligado tributario	76 y su comentario	65	Se sustituye el Comité de Garantías por la introducción de la figura de Defensor del Obligado Tributario
41.	Ámbito de aplicación y normas supletorias	77 y su comentario	69	- Distinción entre "actuaciones" y "procedimientos" - Interacción entre Código Tributario y Tratados Internacionales
42.	Formas de notificación	81 y su comentario	74	Se precisa el alcance de ciertas formas de notificación
43.	Lugar o dirección de notificación	82 y su comentario	75 y 41	Acotaciones a la posibilidad para el contribuyente de designar un domicilio especial (casos tasados)
44.	Personas que pueden recibir notificaciones en el lugar de notificación	83 y su comentario	76	- El obligado, su representante o una persona "vinculada" al obligado puede recibir notificaciones - En caso de negativa se regula la notificación por cédula

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
45.	Notificación por estrados físicos y electrónicos	86 y su comentario	79	- Se regula este tipo de notificación, en forma autónoma, en particular para tributos censales
46.	Notificación por medios electrónicos y telemáticos	87 y su comentario	79	Regulación del buzón electrónico que puede articularse como sistema obligatorio para notificar (ver también nº 54 infra)
47.	Prueba	88 y su comentario	80	- Precisiones en cuanto al alcance de la prueba contable (libros y registros) - Inadmisibilidad de pruebas extemporáneas con carácter general
48.	Concepto y clases de determinación o liquidación de oficio	91 y su comentario	84	Se desarrolla in extenso el concepto, clases y régimen jurídico de las liquidaciones o determinaciones de oficio, previas y definitivas
49.	Etapas del procedimiento determinativo	92 y su comentario	83	Varias precisiones técnicas, como su adaptación a la figura de los acuerdos conclusivos o el conferirle expresamente carácter de ejecutividad
50.	Liquidación provisional de tributos	Comentario al 93	85	Se señalan criterios de prudencia en el cálculo
51.	Requisitos del acto administrativo resolutivo	94 y su comentario	86	Se especifican requisitos adicionales; la no indicación de recurso no invalida el acto, sino que duplica los plazos para recurrir
52.	Utilización de tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas	96 y su comentario	88	Distinción entre las actuaciones electrónicas automatizadas y no automatizadas, fijando ciertas reglas para las primeras (por ejemplo, competencias de supervisión o control de estas actuaciones dentro de la Administración Tributaria)

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
53.	Equivalencia de soportes documentales	97	90	Se simplifica esta regulación, por encontrarse esta materia hoy mucho más asentada en las Administraciones Tributarias
54.	Buzón electrónico	98 y su comentario	91	Se cambia la denominación por una más usual (buzón tributario electrónico) y se detalla el régimen jurídico del ámbito informático del mismo. En adelante puede operar para recibir y para emitir (ver nº 46 supra)
55.	Obligación de informar y asistir para facilitar el cumplimiento voluntario	99 y su comentario	97	- Precisión de los deberes de la Administración Tributaria, incluyendo programas informáticos de ayuda - Derecho a ser informado, incluso por escrito, como sustitutivo (no vinculante) a la consulta
56.	Consultas tributarias	100 y su comentario	96	- Alcance (situaciones presentes o pasadas) - Generalización de su carácter vinculante y límites - Precisiones de las consecuencias de un cambio de criterio - Irrecurribilidad
57.	Formas de Asistencia Administrativa Mutua o Recíproca en Materia Fiscal	101 y su comentario	No aplicable	Enumeración general de las formas de cooperación administrativa (detallado en artículos siguientes). Comprende tanto la colaboración internacional como la doméstica, con otras Administraciones Tributarias del país y demás Administraciones Públicas
58.	Intercambio de información	102-106 y sus comentarios	98-99	- Se precisa el carácter reservado de los datos que se intercambian, salvo excepciones - Se desarrollan las tres fórmulas habituales de intercambio de información: por solicitud, así como automático y espontáneo

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
59.	Fiscalizaciones simultáneas	106 y su comentario	No aplicable	Se introduce la regulación de las fiscalizaciones simultáneas
60.	Presencia de funcionarios de otros Estados	Comentario al 107	100	Imposibilidad explícita de que un funcionario de otro país realice una fiscalización en el país
61.	Asistencia internacional en materia de notificaciones y de recaudación	109 y 110 y sus comentarios	102 y 103	Precisiones técnicas (principalmente introduciendo flexibilidad)
62.	Colaboración y sus comentarios	111 y 112	104	- Inclusión explícita en el texto legal de entidades privadas o instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales - Suscripción de convenios con la Administración Tributaria
63.	Obligación de colaboración e información Disposición general	113	67, 68 y 114 (deber de inscripción)	La enumeración genérica de estas obligaciones se mantiene esencialmente igual, pero se reagrupa todo en este artículo
64.	Deberes de información	114 y su comentario	105	Mayores precisiones (y restricciones) al secreto bancario
65.	Deberes relativos a la facilitación de la fiscalización y recaudación	115 y su comentario	121	Se reposiciona la disposición
66.	Obligación de guardar reserva de la información tributaria	117 y su comentario	107	- Las resoluciones generales anonimizadas y los créditos impagados no quedan amparados por el deber de secreto - Precisiones en torno a las consecuencias de infringir este deber para los funcionarios y los agentes de retención y percepción

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
67.	Procedimiento de repetición y devolución	119 a 122 y sus comentarios	109 a 112	- Precisiones técnicas en torno al régimen jurídico de las devoluciones en casos de pagos debidos e indebidos, en particular supuestos de hecho - Descripción muy detallada del procedimiento de devolución, distinguiendo pagos indebidos, debidos y cantidades retenidas o percibidas - Derecho de la Administración Tributaria de decidir el tipo de comprobación a llevar a cabo antes de devolver
68.	Corrección de declaraciones	Comentario al 124	115	Se sugiere una redacción que permite la corrección de una autoliquidación en favor del contribuyente (disminución de impuesto o aumento de saldo a favor) sin intervención de la Administración Tributaria
69.	Procedimiento de determinación con intervención de la Administración Tributaria	125 y su comentario	No aplicable	Regulación el procedimiento de determinación o liquidación (esto es, cuando el obligado tributario simplemente declara, sin autoliquidar)
70.	Procedimiento de comprobación formal o abreviada	126 y su comentario	No aplicable	Regulación de un procedimiento de comprobación formal, abreviada o "masiva"
71.	Verificación de obligaciones formales	128 y su comentario	117 (parcialmente)	Regulación de sendos procedimientos para estas verificaciones, tanto presenciales como virtuales

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
72.	Desarrollo del procedimiento de fiscalización	130 y su comentario	118	- Cambio en la duración y suspensión de una fiscalización y sus respectivos efectos - Precisiones al procedimiento y audiencia
73.	Acuerdo conclusivo	133	No aplicable	Nueva forma pactada de terminar las fiscalizaciones en casos donde es necesaria una concreción del hecho generador (concepto jurídico indeterminado, valoración, etc.)
74.	Iniciación del período para el cobro ejecutivo	135 y su comentario	123	Introducción de la cobranza persuasiva
75.	Bienes obrantes en entidades depositarias	141	129	Posibilidad expresa de embargos automatizados o informáticos
76.	Facultad para condonar multas y recargos	No aplicable	139	Suprimida esta facultad
77.	Facultad de imponer medidas cautelares	151	141	Principio de proporcionalidad en el embargo. Orden de medidas cautelares paralela al orden de embargos
78.	Concepto de infracción tributaria y clasificación	152 y su comentario	144-146, 173 y siguientes	- Nueva definición, única y amplia, de infracción tributaria (formal y material) - Tres categorías, leve, grave y muy grave - Necesidad de negligencia o dolo - Eliminación de delito tributario (paso a comentarios con nueva definición y más precisiones)

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
79.	Tipicidad de las infracciones tributarias	154 y su comentario	No aplicable	Definición de la tipicidad, en particular del concepto de tipicidad relativa (en comentario)
80.	Principio de no concurrencia	155 y su comentario	No aplicable	- Precisiones procedimentales y materiales en los casos de concurrencia de delitos y faltas - Consecuencias de la existencia de concursos ideales, reales, etc.
81.	Extinción de sanciones	157 y su comentario	148	- De suprime por fallecimiento la sanción que hubiere quedado firme - Se establece la independencia entre la prescripción penal y la administrativa
82.	Sujetos infractores	158 y su comentario	No aplicable	- Precisiones técnicas: enumeración de obligados tributarios y concurrencia de culpas
83.	Causantes y colaboradores	159 y su comentario	151	Precisión del concepto de cuándo se es causante o colaborador. Posibilidad de coparticipación entre la persona jurídica y su administrador (en comentario)
84.	Participación de profesionales en una infracción tributaria	160 y su comentario	152	La sanción puede alcanzar un tanto por ciento de la multa impuesta al cliente (en línea con las tendencias más modernas en la materia –OCDE–)
85.	Responsabilidad subjetiva	161 y su comentario	No aplicable	Introducción del concepto de responsabilidad subjetiva (solo hay sanción si hay dolo o culpa), para personas físicas y jurídicas
86.	Eximentes de responsabilidad	162 y su comentario	150 y 154 a 156 (parcialmente)	Se añaden algunos, como salvar el voto en decisiones colectivas, posición jerárquica, error de derecho o errores informáticos

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
87.	Responsabilidad solidaria de sujetos intervinientes en la comisión de la infracción	163 y su comentario	151	Se añaden supuestos como sucesiones de empresa, donatarios y legatarios por lo donado o legado, y los llamados a colaborar en los procedimientos de embargo
88.	Responsabilidad en la sanción de clausura de sujetos no intervinientes en la comisión de la infracción	164 y su comentario	No aplicable	Regulación del cierre de establecimiento (y la posibilidad de limitarlo) cuando adquiere el mismo un tercero
89.	Tipos de sanciones	165 y su comentario	158	Se distingue entre sanciones principales y accesorias. Respecto de estas últimas, se reconoce (en comentario) la necesidad de la colaboración de otras Entidades Públicas para su aplicación
90.	Graduación de las sanciones: reglas de determinación	166 y su comentario	No aplicable	Establece un procedimiento preciso para calcular los incrementos de sanciones a partir de un mínimo
91.	Criterios de graduación	167 y su comentario	159	- Revisión general de estos criterios según la moderna teoría - Mayor precisión técnica en su articulación, junto con ejemplos (en comentario)
92.	Reducción de sanciones	168 y su comentario	No aplicable	Introducción de un sistema de reducción de sanciones, premiando el comportamiento reparador del contribuyente
93.	Intereses sobre sanciones	169 y su comentario	No aplicable	Se fijan criterios propios para el cómputo de intereses en el caso de sanciones no pagadas
94.	Infracciones materiales	170 y su comentario	146	Definición de infracción material y explicación de la lógica de su concepción

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
95.	Régimen jurídico de las infracciones materiales (no es un acápite como tal)	171-173 y sus comentarios	No aplicable	Descripción de los tipos, firma de cálculo para determinar si la infracción es grave o muy grave y forma de cálculo de sanciones
96.	Infracciones formales relacionadas con la obligación de emitir y portar o conservar comprobantes	176 y su comentario	164	Descripción precisa de las condiciones bajo las cuales las mismas como infracciones graves o muy graves
97.	Infracciones formales relacionadas con la obligación de permitir el control y de informar y comparecer	179 y 180 y sus comentarios	167 y 168	- Mayores precisiones técnicas - Agravamiento de la sanción si hay incumplimientos reiterados
98.	Procedimiento sancionatorio	181 y 182 y sus comentarios	179 y 181	No ejecutividad de los expedientes sancionatorios
99.	Nulidad de pleno derecho	184 y su comentario	183	Precisiones técnicas a su régimen jurídico y efectos
100.	Rectificación de errores	Comentario al 185	184	Comentario nuevo, explicativo del precepto
101.	Revocación de actos	Comentario al 186	185	Comentario nuevo, explicativo del precepto
102.	Declaración de lesividad	187 y su comentario	186	Precisiones técnicas
103.	Clases de recursos	188 y su comentario	187 (parcial)	- Regulación general en materia de recursos administrativos y jurisdiccionales - Carácter potestativo de los recursos administrativos (reconsideración o Tribunales Administrativos)

NÚMERO DE ORDEN	TEMA	ARTÍCULO	CORRESPONDENCIA CÓDIGO TRIBUTARIO 2006	ACTUALIZACIÓN
104.	Práctica de la Prueba	189 y su comentario	194	Se regula el régimen jurídico de la prueba en los procedimientos de revisión por vía de recurso
105.	De las Resoluciones	190 y su comentario	190	-Se establece mayor detalle del régimen jurídico de las resoluciones (obligación de motivar) - Se enumeran (en comentarios) los cuatro tipos de resoluciones (tres sobre el fondo, o inadmisión)
106.	Tribunales Administrativos	Comentarios a los 191 y 192	191 y 192	Comentarios nuevos. Antes considerados globalmente bajo "Comentarios sobre el Título V. Los procedimientos de revisión de actos tributarios"
107.	Recurso de reconsideración	Comentarios a los 193 a 196	187 a 190	Comentarios nuevos. Antes considerados globalmente bajo "Comentarios sobre el Título V. Los procedimientos de revisión de actos tributarios"
108.	Objeto del recurso ante los Tribunales Administrativos	197 y su comentario	No aplicable	Precisión técnica del objeto de este recurso
109.	Recurso ante los Tribunales Administrativos	Comentarios a los 198 a 200	193-197	Comentarios nuevos. Antes considerados globalmente bajo "Comentarios sobre el Título V. Los procedimientos de revisión de actos tributarios"
110.	Recurso contencioso-administrativo	201 y su comentario	198	Precisiones técnicas, en particular respecto a la no interrupción de la ejecución de acto. Comentario nuevo. Antes considerado globalmente bajo "Comentarios sobre el Título V. Los procedimientos de revisión de actos tributarios"



Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado 0834-02129, Panamá, República de Panamá

Teléfono (507) 307-2428 | Fax (507) 264-4926

www.ciat.org