

# REFORMA TRIBUTARIA PARA AMERICA LATINA

## III

# MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO

Preparado para el  
Programa Conjunto de Tributación

**OEA/BID**

Comisión Redactora

Dr. Carlos Giuliani Fonrouge (Argentina)

Dr. Rubens Gomes de Sousa (Brasil)

Dr. Ramón Valdés Costa (Uruguay)

Colaboradores

Aurelio Camacho Rueda (Colombia)

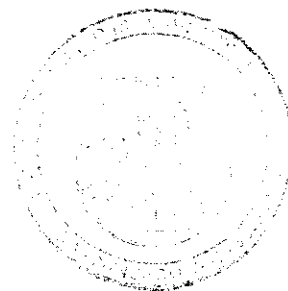
Enrique Piedrabuena (Chile)

Alonso Moisés Beatriz (El Salvador)

Carlos A. Mersán (Paraguay)

Enrique Vidal Cárdenas (Perú)

Juan Andrés Octavio (Venezuela)

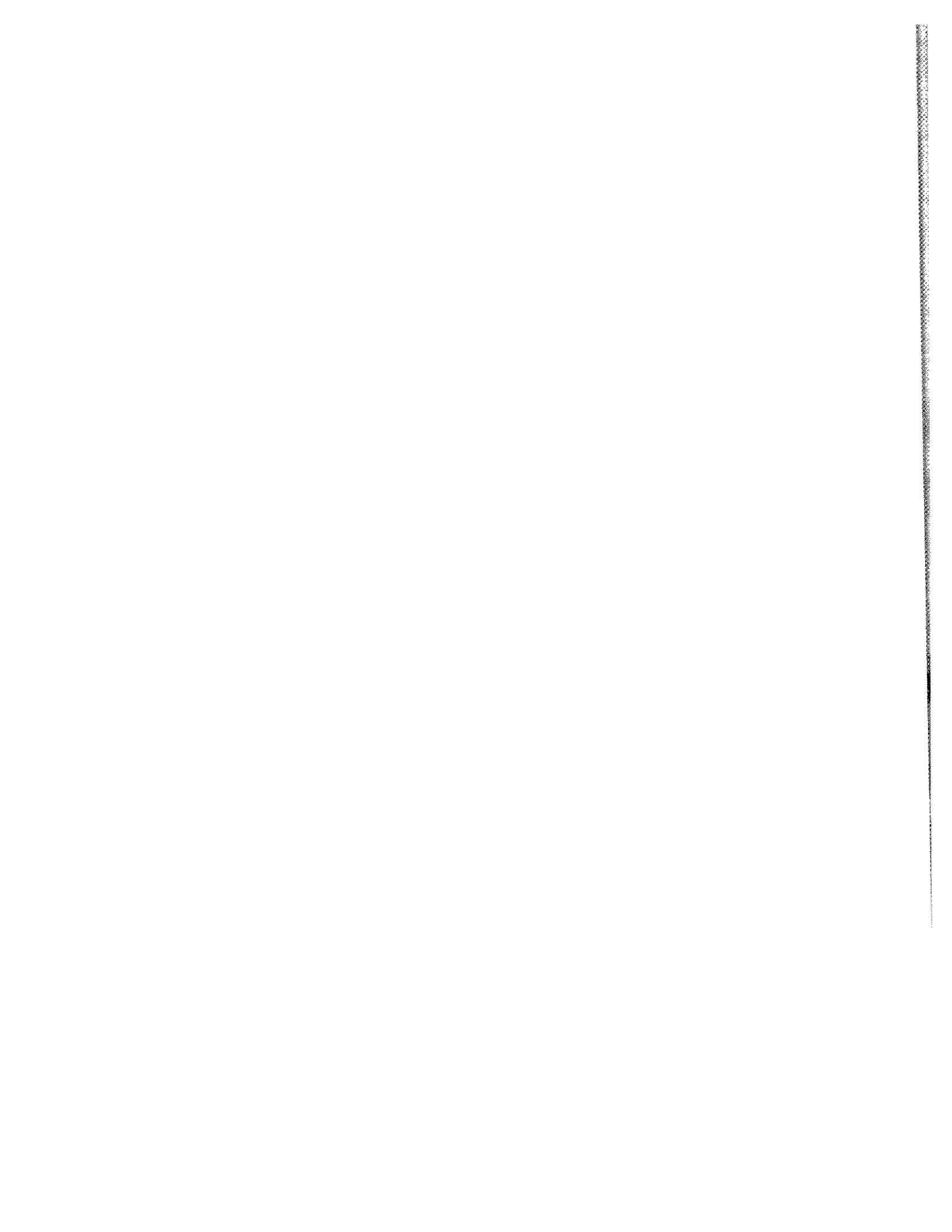


UNION PANAMERICANA

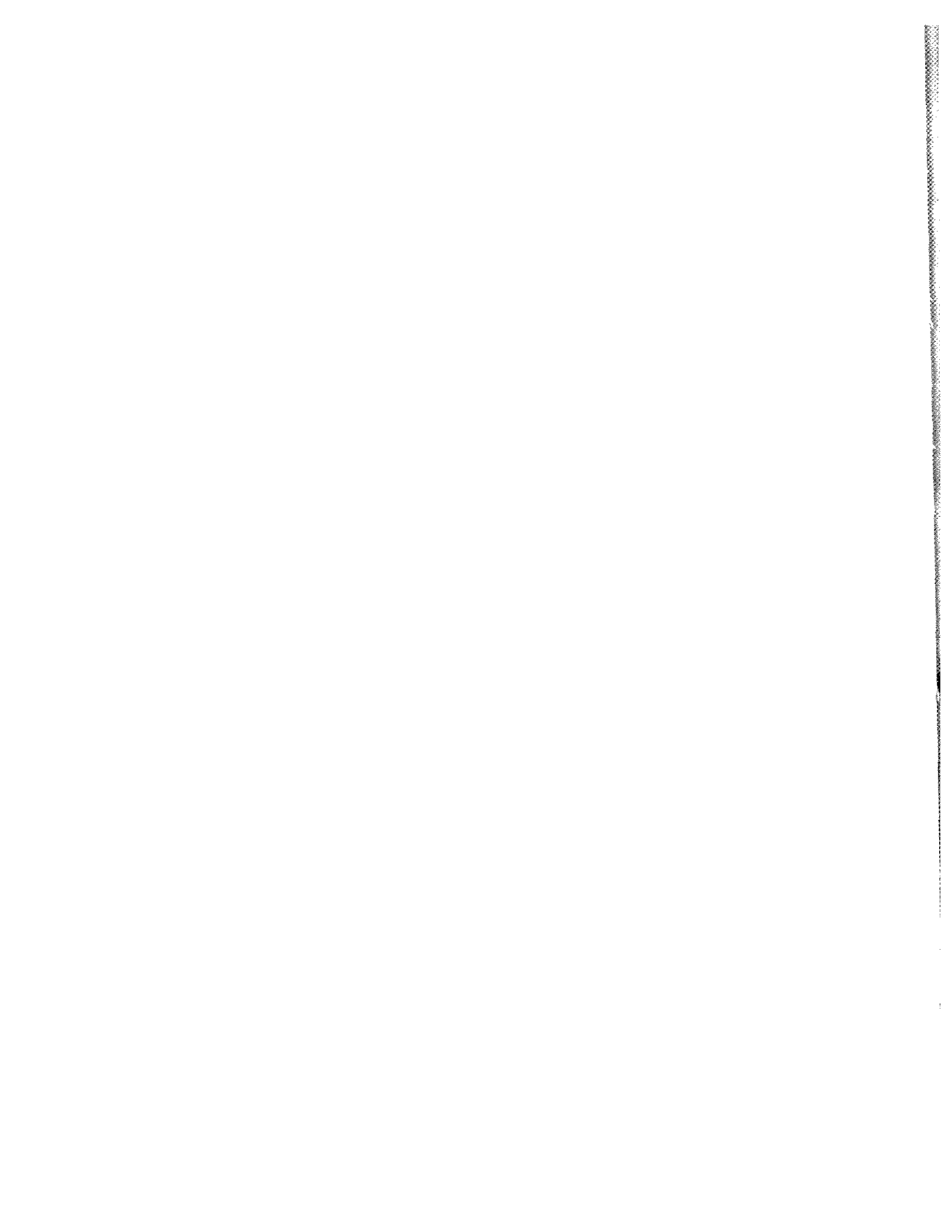
Secretaría General, Organización de los Estados Americanos

Washington, D.C. 1968

SEGUNDA EDICION



PRIMERA EDICION 1967  
SEGUNDA EDICION 1968



## PRESENTACION

El Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo se constituyó en 1961, para "contribuir al fortalecimiento de los sistemas tributarios de América Latina, a mejorar la administración y capacitar y adiestrar los funcionarios fiscales" de los países. Desde entonces, las actividades del Programa han comprendido la ejecución de tres proyectos: la realización de conferencias internacionales y estudios técnicos sobre los problemas básicos de la tributación en los países en desarrollo en general y en América Latina en especial, la divulgación sistemática por medio de varias series de publicaciones del resultado de las conferencias y estudios, y la asistencia técnica directa a los países en la programación y ejecución de reformas de la estructura y administración de sus sistemas impositivos.

Dentro del primer proyecto, el Programa confió a una Comisión de distinguidos tributaristas latinoamericanos la redacción de un Modelo de Código Tributario de principios generales y normas de procedimiento, con la asistencia de un grupo de especialistas de otros países.

Como resultado de tal labor, el Programa ofrece ahora el Modelo de Código Tributario, que aparece como Volumen III de la serie Reforma Tributaria para América Latina.

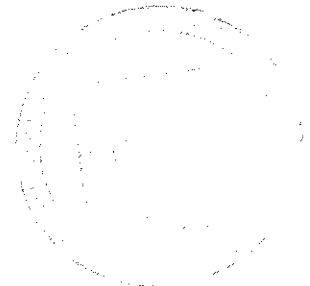
Aun cuando las instituciones patrocinantes del Programa comparten la mayoría de las fórmulas jurídicas propiciadas por la Comisión Redactora, no necesariamente se adhieren a todas ellas. Es admisible que para algunos aspectos existan soluciones alternativas, que concuerden mejor con las características del medio y del ordenamiento institucional de cada país.

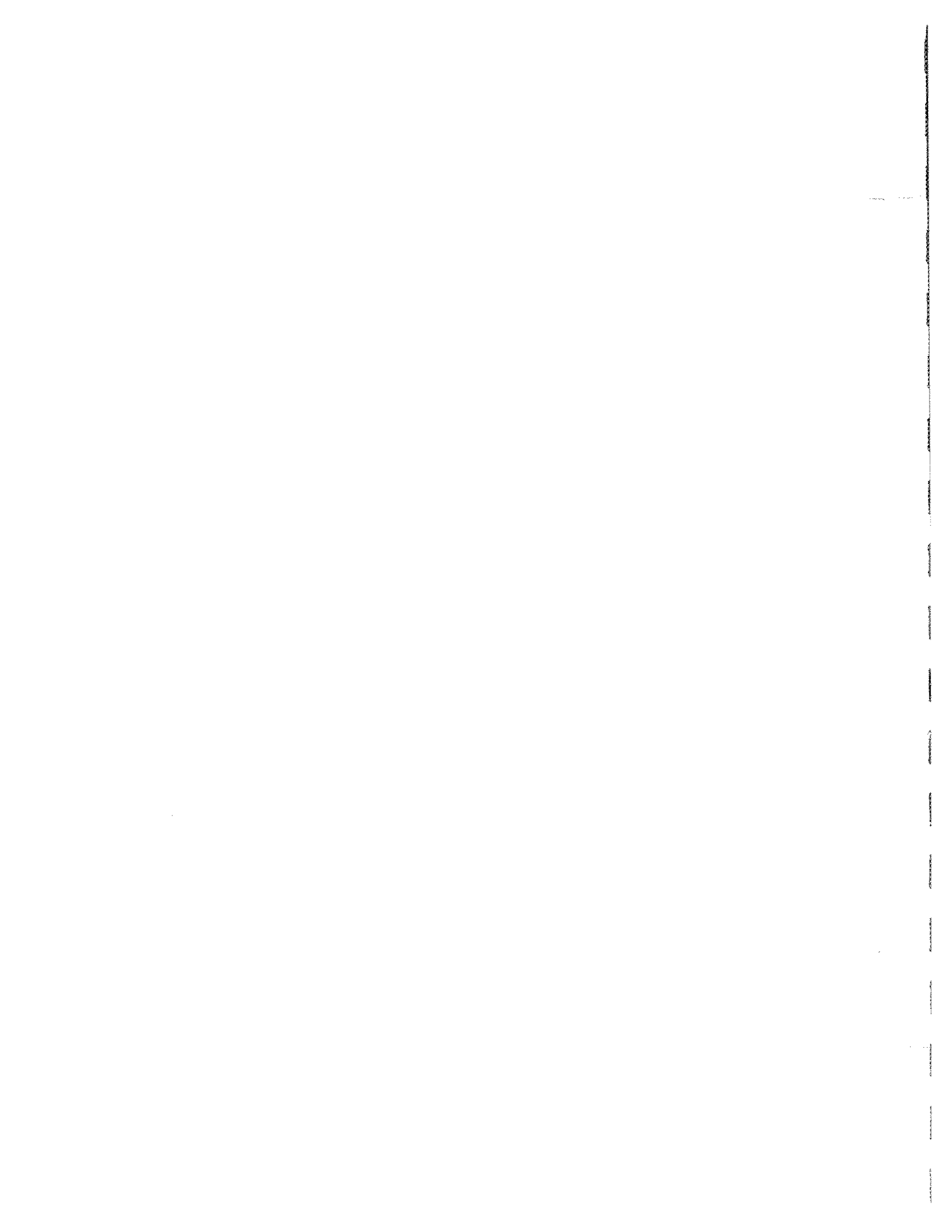
El Programa espera que esta publicación represente un aporte significativo al mejoramiento de las legislaciones y de los procedimientos tributarios en los países de América Latina y confía en que por sus características constituya un valioso antecedente --el primero de su naturaleza de dimensión regional-- que estimule, mediante su análisis y crítica por los especialistas interesados en la materia, el desarrollo del derecho tributario.



Manuel Rapoport  
Director Ejecutivo  
Programa Conjunto de Tributación OEA/BID

Washington, D.C.  
Septiembre, 1967





## INTRODUCCION

Ha sido rasgo común a todas las ramas del derecho en el mundo contemporáneo, ese proceso, particularmente intenso y evidente desde principios del siglo XIX, según el cual se ha ido pasando de la dispersión de las normas reguladoras de las relaciones jurídicas hacia su presentación metódica. El afán ordenador no ha sido ajeno a la órbita del derecho inherente a la materia tributaria, tal como de diferentes maneras lo pusieron de manifiesto países de Europa y de América, respecto de sus propias legislaciones.

En este último aspecto, la inquietud ha excedido los límites de lo nacional y se ha tornado motivo de interés en escala regional. Así, tras los lineamientos generales establecidos en el Acta de Bogotá y la Carta de Punta del Este, la Conferencia sobre Administración de Impuestos celebrada en Buenos Aires en 1961, organizada por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, expuso la conveniencia de codificar en un solo cuerpo las leyes tributarias de los países.

De modo más preciso aún, la Comisión Especial III del Consejo Interamericano Económico y Social, en su primer período de sesiones, concluyó que toda reforma fiscal debe tender, entre otros objetivos, a "sistematizar los regímenes tributarios, reduciendo la multiplicidad de gravámenes y simplificando su administración". El mismo organismo, en su segundo período de sesiones, insistió en el carácter fundamental de esas metas, y entendió que un medio apropiado para el perfeccionamiento del sistema legal y el mejoramiento de los mecanismos de administración tributaria, es "la formulación de los textos legales de manera que sean un conjunto de disposiciones claras, precisas y coherentes que facilite su aplicación". Igualmente, expresó que uno de los medios para lograr una administración eficiente es la codificación de las leyes impositivas.

Aquel proceso de sistematización de las normas legales ha conducido --en los países de donde extraen su tradición jurídica los de la América Latina-- al ordenamiento de las normas en códigos, que en algunos casos, como ocurrió con antecedentes que remontan al derecho romano, han alcanzado tan justificada celebridad.

Con la codificación emprendida, el derecho siguió su evolución, demostrándose así que eran infundados algunos augurios sobre los escollos que el proceso codificador podría oponer al progreso del derecho y a su aptitud de captación de la realidad, siempre mutable.

Dentro de este camino de perfeccionamiento del derecho contribuyó, en cierta manera, el desarrollo de un proceso hacia la autonomía de algunas partes del derecho, que aparecían provistas de suficientes principios propios como para justificar su estudio separado del derecho común. Esto dio lugar a la comprensible crítica de que al modelarse cada rama del derecho --aunque fuera con gran precisión técnica--, podrían perderse de vista los contenidos que dan su razón de ser y substancia a todo el derecho. Sin embargo, se ha dicho, la autonomía de una rama del derecho no implica desmembrarla, ni desarraigarla del concepto del derecho como totalidad.

Sin entrar al análisis de las etapas recorridas en el camino del proceso codificador y en el del reconocimiento de la autonomía de las ramas del derecho, en los comienzos de este siglo principia a tomar cuerpo la idea de que "lo tributario" requiere regulación jurídica autónoma.

Al mismo tiempo, la actividad financiera del Estado ha tomado en los últimos años una jerarquía no conocida hasta hace poco, para satisfacer, dentro de un ordenamiento jurídico adecuado, las crecientes necesidades que --en la órbita del sector público-- demanda el cumplimiento de los planes de desarrollo económico y progreso social.

En esta expansión de la esfera de acción del Estado, lo tributario juega un papel significativo, en vista de la creciente proporción que debe captar de los recursos nacionales, con la secuela de influencias, positivas o negativas, en el aliento o desaliento del ahorro y la inversión, en su aptitud para estimular, restringir u orientar consumos; en síntesis, en su habilidad para lograr el mejor empleo de los recursos nacionales, dentro de la justicia y la equidad.

La importancia de lo tributario en el ejercicio adecuado de la acción estatal, hace más aguda la necesidad de que las relaciones jurídicas que nacen de su poder de imposición queden claramente consagradas, en normas que aseguren un trato equilibrado entre administradores y administrados.

Y así, por sugerirlo tanto la realidad doctrinal y legislativa de algunos países, como por las recomendaciones emanadas de reuniones internacionales, el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID encontró propicio el momento para encarar, con proyección continental, la elaboración de un Modelo de Código Tributario para América Latina.

El Comité de Alternos del Programa, entonces integrado por los doctores Alvaro Magaña --Director Ejecutivo (OEA)-- y James Lynn (BID), confió esta tarea a una Comisión Redactora integrada por tres juristas latinoamericanos, especializados en la materia, los doctores Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa. Actuó como secretario de esta Comisión Redactora el Dr. Juan C. Pacchiotti y aportaron sus comentarios los especialistas tributarios doctores Alfonso Moisés Beatriz, Aurelio Camacho Rueda, Carlos A. Mersán, Juan Andrés Octavio, Enrique Piedrabuena y Enrique Vidal Cárdenas.

Con la autoridad que les es vastamente reconocida, los miembros de la Comisión Redactora elaboraron este Proyecto que brinda la posibilidad de acoger --con las necesarias adaptaciones a cada medio, como bien lo señala la Exposición de Motivos-- un cuerpo de normas generales reguladoras de las relaciones jurídicas entre el Fisco y los contribuyentes, que incluyen no sólo las de orden sustantivo, sino también las normas procesales, que son la adecuada herramienta para la aplicación de las primeras.

Será materia de un segundo proyecto la sistematización de las normas que consagren los principios generales de cada una de las formas de tributos --impuestos, tasas y contribuciones especiales-- que recomienden la teoría y la experiencia. Con ambos proyectos será posible reunir, en forma integral, el conjunto de las normas tributarias que complementen los preceptos fundamentales establecidos por las constituciones en cada país.

El Programa Conjunto de Tributación OEA/BID invita a los especialistas y estudiosos de la materia al análisis y estudio crítico del contenido de este proyecto y espera recibir de ellos sugerencias que puedan contribuir al perfeccionamiento de las instituciones jurídicas tributarias.



## COMISION REDACTORA DEL MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO

La Comisión Redactora del Modelo de Código Tributario fue integrada por los doctores Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa. El Dr. J. C. Pacchiotti desempeñó el cargo de Secretario Ejecutivo de la Comisión.

El Dr. Carlos Giuliani Fonrouge, argentino, es abogado y doctor en jurisprudencia. Es vocal de la Comisión Directiva de la Asociación de Abogados de Buenos Aires, codirector de la revista Impuestos, vocal de la Comisión Directiva de la Asociación Argentina de Derecho Tributario, miembro correspondiente del Instituto de Estudios Económicos y Sociales de Guanabara y de numerosas instituciones relacionadas con el derecho tributario. Ha sido profesor de Finanzas y Derecho Financiero de las Facultades de Derecho de Buenos Aires y La Plata, Director General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, miembro de la Comisión Consultiva del Ministerio de Hacienda de la Argentina y del Ministerio de Hacienda de la Provincia de Buenos Aires, Presidente de la Asociación de Abogados de Buenos Aires. Ha publicado numerosas obras entre las que se destacan las siguientes: Derecho financiero, Código tributario, Procedimientos impositivos, Impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

El Dr. Rubens Gomes de Sousa, brasileño, es abogado de São Paulo. En 1954 fue relator de la Comisión Especial organizada para elaborar el Proyecto de Código Tributario Nacional del Brasil y en 1966 fue nombrado relator de la Comisión Especial constituida para revisar y actualizar el Proyecto de Código Tributario Nacional. En 1965 lo designaron relator de la comisión establecida para elaborar el proyecto de reforma del sistema tributario del Brasil. Es miembro del Permanent Committee of the Inter-American Bar Association y de numerosas instituciones relacionadas con el derecho tributario. Ha publicado un gran número de artículos y libros. Entre sus obras principales se distinguen las siguientes: Taxation in Brasil, Curso de Direito Financiero, Compendio de Legislação Tributária, Estudos de Direito Tributário, Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional (en colaboración).

El Dr. Ramón Valdés Costa, uruguayo, es doctor en Derecho y Ciencias Sociales. Es profesor titular de Finanzas de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales del Uruguay, Jefe de Investigación del Servicio de Derecho Tributario de la misma Facultad, miembro de número de la Academia Nacional de Economía del Uruguay, Presidente del Grupo Nacional Uruguayo de la IFA y miembro de numerosas instituciones relacionadas con el derecho tributario. Ex Presidente del Colegio de Abogados del Uruguay, ex Presidente y actual integrante del Directorio del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario. Ha participado en numerosos congresos y conferencias internacionales. Es autor de un gran número de artículos y libros. Entre sus obras se destacan las siguientes: Curso de finanzas, Régimen tributario del gobierno departamental de Montevideo (en colaboración), Impuesto a la renta (en colaboración).

Leyeron los borradores del Modelo de Código Tributario y aportaron sus comentarios y sugerencias a la Comisión Redactora los siguientes distinguidos tri-

butaristas: Dr. Aurelio Camacho Rueda, colombiano; Dr. Enrique Piedrabuena Richard, chileno; Dr. Carlos A. Mersán, paraguayo; Dr. Enrique Vidal Cárdenas, peruano; Dr. Alfonso Moisés Beatriz, salvadoreño; Dr. Juan Andrés Octavio, venezolano.

Los técnicos de la Unidad de Finanzas Públicas del Departamento de Asuntos Económicos de la Unión Panamericana se mantuvieron siempre en contacto con la Comisión Redactora, a la que aportaron sugerencias, tanto de fondo como de forma.

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACION OEA/BID  
MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO  
PARA AMERICA LATINA

Comisión Redactora:  
DR. CARLOS GIULIANI FONROUGE  
DR. RUBENS GOMES DE SOUSA  
DR. RAMON VALDES COSTA

Secretario Ejecutivo:  
DR. J. C. PACCHIOTTI  
Rincón 438 - Piso 1º. - Esc. 5 y 6  
Montevideo - Uruguay

Montevideo, 17 de abril de 1967

Sr. Director Ejecutivo del  
Programa Conjunto de Tributación OEA/BID,  
Dr. don Manuel Rapoport  
Unión Panamericana  
Washington 6 - D.C. 20006  
ESTADOS UNIDOS

De nuestra mayor consideración:

Tenemos el agrado de remitir a Ud. el texto del Proyecto de Modelo de Código Tributario para América Latina que nos fuera encomendado por el Comité de Alternos del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo, según comunicación de fecha 10 de junio de 1964, del entonces Director Ejecutivo del Programa, Don Alvaro Magaña.

Se acompaña también la Exposición de Motivos en la cual no sólo se comentan las normas proyectadas tratando de precisar su origen, fundamentos y significado, sino que también se exponen aspectos generales de la labor realizada, especialmente los principios jurídicos fundamentales que la inspiraron. Como complemento de la misma se agrega también una Bibliografía en la que se incluyen solamente las obras jurídicas básicas de carácter general y dentro de ellas con preferencia las latinoamericanas.

La Comisión confía en que todo ello contribuirá a facilitar la interpretación y apreciación crítica del Proyecto.

La circunstancia de que Ud. haya participado personalmente en la gran mayoría de las ocho sesiones de trabajo realizadas por la Comisión, nos exime de explicar el régimen seguido en la preparación y revisión del Proyecto. No obstante tal vez sea útil dejar constancia de que la Comisión consideró muy especialmente todas las sugerencias y observaciones que le llegaron de parte de los colaboradores oficiales Dres. Alfonso Moisés Beatriz, Enrique Piedrabuena Richard, Juan Andrés Octavio, Enrique Vidal Cárdenas, Carlos Mersán y Aurelio Camacho Rueda, las que lamentablemente por diversas circunstancias de hecho, no se refirieron a la totalidad del Proyecto.

También debe citarse la valiosa y desinteresada colaboración científica que prestaron diversos especialistas argentinos, brasileños y uruguayos. Entre ellos parece justo recordar los nombres del Prof. Manuel de Juano, de la Universidad del Litoral de la República Argentina; de diversos profesores y técnicos

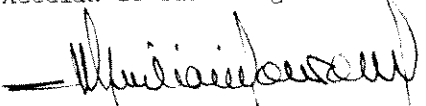
brasileños, el malogrado Amilcar Araújo Falção de la Universidad de Río de Janeiro, Ruy Barbosa Nogueira de la Universidad de São Paulo y Sylvio Santos Faria de la de Bahía, y los Dres. Alcides Jorge Costa de São Paulo y Gilberto de Uihôa Canto de Río de Janeiro, éste último de destacada actuación en la reciente reforma tributaria del Brasil. En el Uruguay se recibió el aporte del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario que realizó varias sesiones para considerar el Proyecto en las cuales formularon valiosas observaciones el Prof. Juan Carlos Peirano Facio, y el Presidente, Dr. Leopoldo Hughes. También debe citarse la colaboración de dos técnicos de Estados Unidos, el Sr. Ernest Grayson, funcionario del Internal Revenue Service, actualmente Asesor de la Administración Fiscal del Uruguay, y el Sr. Joseph P. Crockett, asesor fiscal de la OEA, cuyas observaciones, aunque inspiradas en una concepción jurídica diferente a la latinoamericana, fueron indudablemente útiles a la Comisión.

Entre los juristas no especializados en materia tributaria merecen nuestro reconocimiento los Profesores de Derecho Civil Jorge Peirano Facio y José Sanchez Fontans, de la Universidad de Montevideo, Orlando Gomes de la Universidad de Bahía, José Paulo Cavalcanti, de la Universidad de Recife, y Vicente Rao, de la Universidad de São Paulo, que colaboraron con gran provecho para los trabajos de esta Comisión en la parte relativa al concepto de obligación y de relación jurídico tributaria.

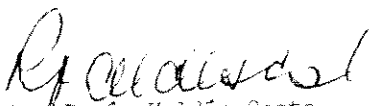
Estos antecedentes unidos a la amplitud de criterio con que actuaron los miembros de la Comisión, permiten afirmar que el Proyecto intenta recoger la doctrina jurídico tributaria contemporánea dominante en América Latina, para lograr lo cual, en más de una oportunidad, aquéllos han efectuado concesiones en sus puntos de vista personales.

Como se dice en la Exposición de Motivos, las dificultades que presenta una obra jurídica de esta naturaleza son muchas y por lo tanto no tenemos la pretensión de haber llegado a un resultado definitivo y menos aún aplicable sin adaptaciones en los distintos países a los cuales está destinada. Una labor de perfeccionamiento y ajuste es pues previsible y deseable, para lo cual los miembros de esta Comisión están desde ahora a disposición de las autoridades del Programa y de los colegas de los distintos países que deben utilizar el Proyecto.

Por último la Comisión se complace en manifestar su especial reconocimiento al Sr. Alvaro Magaña, ex Director del Programa Conjunto de Tributación, autor de la iniciativa de este Proyecto y que nos distinguió con su confianza al proponer nuestros nombres para prepararlo, y al Dr. Manuel Rapoport, quien con su notoria especialización y su constante preocupación por la marcha de los trabajos fue un factor fundamental para el éxito de nuestra labor, aspecto éste en el que actuó también con singular eficacia el Secretario de la Comisión, Dr. Juan César Pacchiotti, el que en más de una oportunidad efectuó aportes que excedían de las obligaciones a su cargo.

  
Dr. Carlos María Giuliani Fonrouge

  
Dr. Rubens Gomes de Sousa

  
Dr. Ramón Valdés Costa

## INDICE

	<u>Página</u>
PRESENTACION. . . . .	iii
INTRODUCCION. . . . .	v
COMISION REDACTORA DEL MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO. . . . .	vii
NOTA DE REMISION. . . . .	ix
EXPOSICION DE MOTIVOS: Consideraciones Generales . . . . .	1
MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO Y EXPOSICION DE MOTIVOS: Análisis del Articulado . . . . .	7
<u>Título I.</u> DISPOSICIONES PRELIMINARES . . . . .	9
Capítulo I. Normas Tributarias. . . . .	9
Capítulo II. Tributos. . . . .	19
<u>Título II.</u> OBLIGACION TRIBUTARIA. . . . .	25
Capítulo I. Disposiciones Generales . . . . .	25
Capítulo II. Sujeto Activo . . . . .	27
Capítulo III. Sujeto Pasivo . . . . .	27
Sección Primera. Disposiciones Generales. . . . .	27
Sección Segunda. Contribuyentes . . . . .	29
Sección Tercera. Responsables . . . . .	31
Sección Cuarta. Domicilio. . . . .	35
Capítulo IV. Hecho Generador . . . . .	37
Capítulo V. Extinción . . . . .	39
Sección Primera. Pago . . . . .	39
Sección Segunda. Compensación . . . . .	41
Sección Tercera. Transacción. . . . .	43
Sección Cuarta. Confusión. . . . .	45
Sección Quinta. Condonación o Remisión . . . . .	45
Sección Sexta. Prescripción . . . . .	45
Capítulo VI. Intereses . . . . .	49

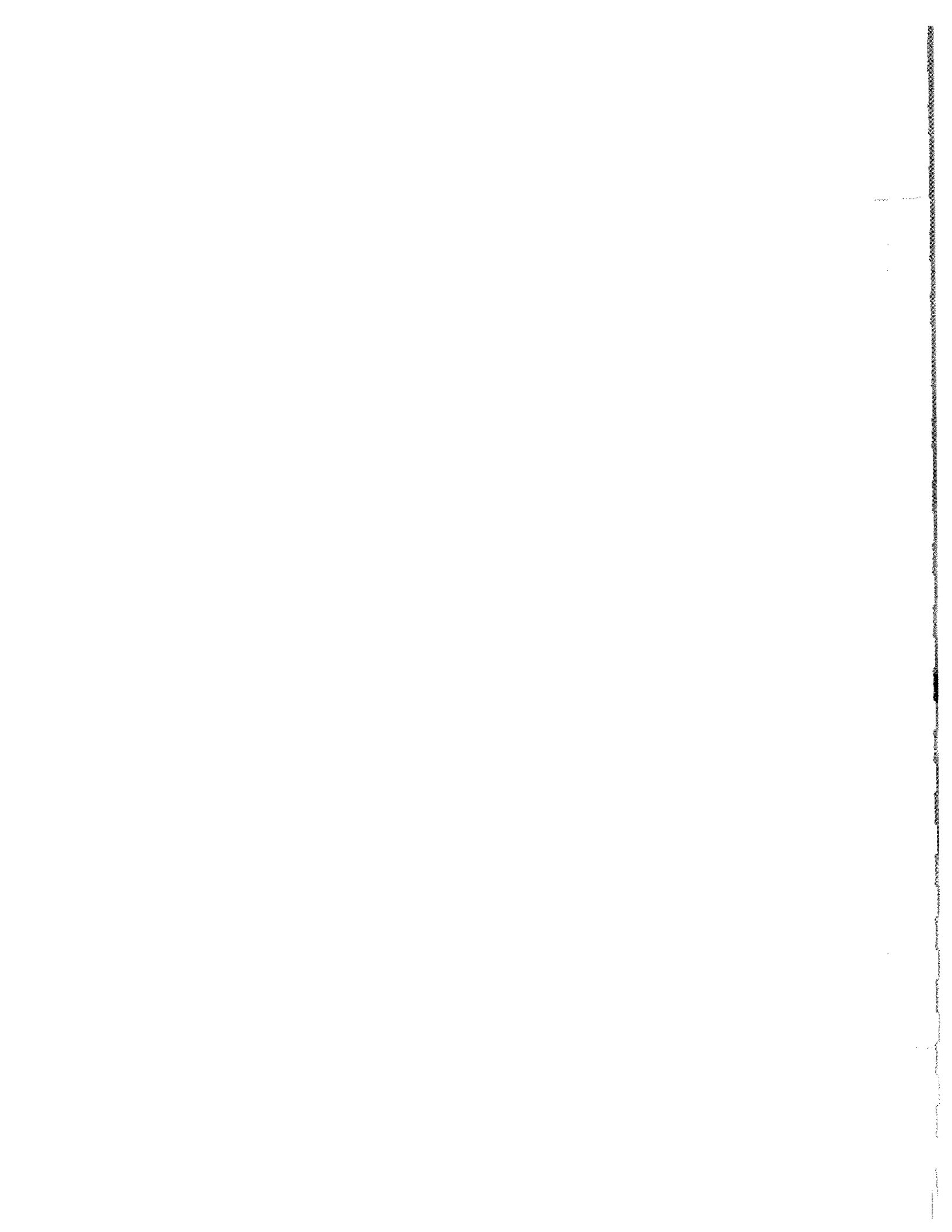
	<u>Página</u>
Capítulo VII. Privilegios . . . . .	49
Capítulo VIII. Exenciones. . . . .	51
<u>Título III. INFRACCIONES Y SANCIONES.</u> . . . . .	53
Capítulo I. Parte General. . . . .	57
Sección Primera. Disposiciones Generales. . . . .	57
Sección Segunda. Infracciones . . . . .	57
Sección Tercera. Responsabilidad. . . . .	63
Sección Cuarta. Sanciones. . . . .	67
Capítulo II. Parte Especial . . . . .	71
Sección Primera. Defraudación . . . . .	71
Sección Segunda. Contrabando. . . . .	75
Sección Tercera. Instigación Pública a no Pagar	
Tributos . . . . .	81
Sección Cuarta. Contravención. . . . .	81
Sección Quinta. Mora . . . . .	83
Sección Sexta. Incumplimiento de los Derechos	
Formales . . . . .	85
Sección Séptima. Incumplimiento de los Deberes por	
los Funcionarios de la Administra-	
ción Tributaria. . . . .	85
<u>Título IV. PROCEDIMIENTOS ANTE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.</u>	89
Capítulo I. Facultades y Deberes de la Administración. .	91
Capítulo II. Determinación. . . . .	95
Capítulo III. Deberes Formales de los Contribuyentes y	
Responsables . . . . .	99
Capítulo IV. Tramitación. . . . .	103
Sección Primera. Comparecencia. . . . .	103
Sección Segunda. Notificaciones . . . . .	105
Sección Tercera. Prueba . . . . .	105
Sección Cuarta. Determinación por la Administración.	109
Sección Quinta. Infracciones . . . . .	111
Sección Sexta. Normas Supletorias . . . . .	111
Capítulo V. Certificaciones. . . . .	111
Capítulo VI. Consultas. . . . .	115
Capítulo VII. (Texto 1º) Acciones y Recursos . . . . .	117
(Texto 2º) Recursos Administrativos y	
Jerárquicos . . . . .	121
<u>Título V. CONTENCIOSO TRIBUTARIO.</u> . . . . .	123
Capítulo I. Acción Ordinaria . . . . .	123

	<u>Página</u>
Capítulo II. Medidas Cautelares. . . . .	129
Capítulo III. Juicio Ejecutivo. . . . .	131
Capítulo IV. Acción de Repetición. . . . .	135
Capítulo V. Acción de Amparo. . . . .	137
ANEXO 1. Glosario . . . . .	141
ANEXO 2. Bibliografía . . . . .	147
ANEXO 3. Recomendaciones Aprobadas en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario . . . . .	153





**MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO**



## EXPOSICION DE MOTIVOS

### CONSIDERACIONES GENERALES

La Comisión estima oportuno señalar desde un principio, las dificultades que lleva implícita la formulación de un sistema de normas jurídicas destinado a países que presentan tan variadas características desde el punto de vista de su estructura estatal y de sus tradiciones jurídicas.

A ello debe agregarse el insuficiente intercambio científico provocado entre otras causas por las distancias geográficas y la dificultad de las comunicaciones directas, lo que ha dado lugar en nuestro continente a la formación de distintos focos de cultura jurídica, vinculados a veces más estrechamente con Europa y Estados Unidos que entre ellos.

Por esas razones la Comisión ha entendido imprescindible enunciar los presupuestos básicos de los cuales ha partido.

- 1o.) Las fórmulas de este Proyecto deben ser lo suficientemente elásticas como para permitir su adaptación a las exigencias nacionales en cuanto éstas deban mantenerse; por ejemplo, en lo relacionado con la estructura estatal y con las normas jurídicas de origen constitucional o legal, que respondan a aspectos generales cuyo mantenimiento se considere indispensable para asegurar la unidad del ordenamiento jurídico nacional.
- 2o.) Los sistemas tributarios de los países latinoamericanos deben responder a sus características propias, tanto desde el punto de vista económico y social, como jurídico. Por lo tanto las soluciones de otros países aun las de aquellos que cuentan con doctrina, legislación y técnica administrativa más evolucionadas, no pueden ser adoptadas sin una necesaria tarea previa de ajuste y armonización con aquellas características.

La Comisión se ha esforzado en lograr este objetivo y a tal efecto ha tenido principalmente en cuenta las observaciones de los colaboradores nacionales designados por el Programa, la de los institutos científicos especializados de sus respectivos países, y en general las soluciones de la doctrina latinoamericana, especialmente las conclusiones votadas en las cuatro Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas hasta el momento en Montevideo, México, São Paulo y Buenos Aires, que indudablemente representan una manifestación auténtica del pensamiento jurídico de los tributaristas más destacados de los países en ellas representados.

También deben citarse como antecedentes directos los proyectos de Código Tributarios de Argentina, Brasil y Uruguay, en cuya preparación intervinieron personalmente los tres miembros de la Comisión y que por razones obvias están inspirados en los mismos principios jurídicos.

- 3o.) Lo fundamental en un proyecto de esta naturaleza es fijar posición acerca de las grandes cuestiones. En primer término, consagrar los principios jurídicos aplicables a las relaciones entre el Fisco y el contribuyente, armonizando la eficacia administrativa con las garantías individuales consagradas en las respectivas constituciones.

La obtención de un equilibrio adecuado entre ambas partes es un problema de muy difícil solución, pero a juicio de la Comisión él debe emanar de la aplicación de los principios fundamentales de la legalidad y la jurisdiccionalidad, es decir, que Fisco y contribuyente están sometidos por igual a la ley y a la jurisdicción, que "no hay tributo sin ley que lo establezca" y que "nadie puede ser juez en su propia causa".

Estos principios vinculados a la teoría clásica de la división de poderes y funciones y de las garantías individuales, constituyen la base del Proyecto y, en tal carácter, fundamentan muchas de sus disposiciones que no se justificarían en ausencia de aquéllos; por ejemplo: las relativas a la interpretación de las normas tributarias, al uso de la analogía y al régimen de infracciones y sanciones.

Al fijar estos principios básicos, la Comisión no ignora la existencia de tendencias doctrinales y legislativas que se apartan de ellos, pero ha considerado oportuno no darles cabida en el Proyecto por entender que ellas responden a apartamientos no suficientemente justificados desde el punto de vista científico, o a causas relativas a condiciones de tiempo y lugar, es decir, particulares a cada país.

En el primer caso la solución es obvia, pero aun en el segundo, se ha considerado preferible que las soluciones contrarias sean adoptadas por cada país individualmente, en la medida de sus necesidades y propósitos. Dichas soluciones, que existen en diversos países de América Latina, por ejemplo, la enmienda introducida en 1965 a la constitución brasileña, deben ser consideradas como excepciones a los principios mencionados y por lo tanto no significan su rechazo, sino por el contrario, su aceptación. En caso de duda o silencio legislativo, aquéllos regirán en toda su extensión; en los casos especiales, en que el derecho nacional se aparte de ellos, regirá la norma excepcional con el alcance que cada país quiera otorgarle de acuerdo con sus características particulares.

En segundo término, el proyecto debe consagrar soluciones concretas en los problemas más discutidos en la teoría, propiciando aquellas que se consideran preferibles. El Código cumple aquí una finalidad de sistematización y eliminación de dudas y discrepancias, como ocurrió por regla general en la labor de codificación de otras ramas jurídicas. En tal caso se encuentran las definiciones de los tributos; en materia administrativa, el concepto de "determinación", la eliminación del solve et repete o pago previo y la organización de los recursos; en materia procesal, la creación de órganos jurisdiccionales especializados y los privilegios de la administración en materia de ejecución y medidas cautelares; y por último, la caracterización de las infracciones y las sanciones desde los puntos de vista de sus elementos constitutivos y de su naturaleza jurídica. Todas estas soluciones tienen que armonizarse entre sí y en su conjunto deben asegurar la obtención del equilibrio antes mencionado, entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria.

- 40.) El Proyecto responde a la concepción autonomista del derecho tributario. En el estado actual de los estudios jurídicos parece innecesario destacar que esa concepción no implica en modo alguno desconocer la interdependencia de las distintas ramas jurídicas, y por lo tanto, la noción fundamental de la unidad del derecho.

La Comisión se ha esforzado por armonizar las normas propias del derecho tributario, especialmente aquellas que enuncian sus principios y organizan sus institutos, con las normas de las demás ramas, persiguiendo el propósito de que cada una pueda cumplir con sus finalidades específicas, sin interferir con las demás y sin sufrir interferencias de ellas.

- 50.) Por las razones precedentemente mencionadas es imposible formular un Proyecto que se adapte al estado actual de la legislación de todos los países interesados. La sola idea de la formulación de un Modelo de Código uniforme presupone la aceptación de la introducción de reformas en los derechos positivos vigentes de cada país.

Los autores han tomado la iniciativa en esta actitud reformista, proyectando soluciones que muchas veces no coinciden con las de los derechos positivos de sus respectivos países.

Puede decirse más; la idea de la preparación de este Proyecto responde al concepto de que es necesario modificar las legislaciones latinoamericanas, en primer término para perfeccionarlas desde el punto de vista técnico-jurídico, y también para armonizarlas, con el fin de facilitar las relaciones internacionales a lo cual indudablemente no es ajeno el proceso de integración económica y social de América Latina.

- 60.) Por último, parece oportuno señalar que las grandes diferencias de técnica legislativa y de terminología entre los países latinoamericanos crearon graves dificultades.

En lo que respecta a la primera, el proyecto por regla general sigue la tradición rioplatense, muy diferente a la de otros países, entre ellos Brasil. Las normas se incluyen en artículos, tratando de que cada uno se refiera a una única cuestión, dividiéndolos en incisos o apartados y en números para su mayor claridad.

En este aspecto de técnica legislativa, se ha considerado conveniente incorporar al texto del Código ciertas normas que desde un punto de vista estrictamente técnico no serían necesarias, ya que están implícitamente consagradas por otras disposiciones. Así, por ejemplo, en el Art. 50. se ha observado por distinguidos colaboradores que es innecesaria la aclaración de que en la interpretación de las normas tributarias se puede "llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos utilizados en aquéllas", así como en el párrafo 2o., "la disposición precedente es también aplicable a las exenciones". La Comisión prefirió, en cambio, consagrar expresamente esas soluciones, teniendo en cuenta, en primer término, que se trata de problemas controvertidos en la doctrina y en la jurisprudencia, siendo por lo tanto oportuno aclarar cuál es la solución del Proyecto, y

en segundo término, que éste se destina no sólo a especialistas, sino también a profesionales no especializados, con una pronunciada influencia de los principios de otras ramas jurídicas, y a personas que, como los funcionarios administrativos y los contribuyentes, desconocen frecuentemente los problemas controvertidos. El Código, pues, debe ofrecer soluciones concretas que satisfagan las necesidades de quienes lo consulten, cumpliendo así la finalidad de esclarecimiento y certeza, tan necesaria en toda disciplina jurídica y especialmente en la tributaria.

En materia de terminología, las dificultades para una posible uniformización son prácticamente insuperables. Hay términos usuales en algunos países que son desconocidos en otros, o que tienen una acepción totalmente diferente. Por otra parte, el mismo instituto es frecuentemente denominado de distinta manera. La Comisión ha tenido pues que fijar una terminología optando por los vocablos que a su juicio son los más ajustados y tratando de adaptarse en lo posible a las expresiones más divulgadas en América Latina.<sup>1/</sup>

Como consideración final de carácter general, la Comisión expresa que al formular este Proyecto ha pretendido sistematizar los principios fundamentales de derecho tributario material, formal, procesal y penal, dentro de las directivas impuestas por los derechos constitucionales latinoamericanos y recogiendo los adelantos de la doctrina jurídica tributaria contemporánea, preferentemente a través de las manifestaciones más destacadas en América Latina.<sup>2/</sup>

#### Método Adoptado

Entre los dos métodos de codificación conocidos, uno limitado a los principios generales y normas procesales y el otro que incluye, además, las disposiciones específicas sobre los gravámenes que integran el sistema tributario, la Comisión ha optado por el primero. Puede anotarse como antecedente en favor de esta solución, los ordenamientos tributarios de Alemania, México, Chile, España, y el Proyecto de Brasil.

La codificación propuesta comprende pues las normas referentes a la tributación en general, tanto de carácter sustancial o material, formal, procesal, y penal, que reconocen aplicación con respecto a todos y cada uno de los tributos. Queda excluida toda disposición sobre los impuestos u otras contribuciones en particular.

---

1. Véanse las equivalencias terminológicas en el Anexo 1.  
2. Véase la bibliografía en el Anexo 2.

### Estructura del Proyecto

El Proyecto consta de 196 artículos distribuidos en cinco títulos: I. Disposiciones preliminares; II. Obligación tributaria; III. Infracciones y sanciones; IV. Procedimientos administrativos; V. Contencioso-tributario.

El Título I (Arts. 1 a 17) se refiere al ámbito de aplicación, en el tiempo y en el espacio; a los principios esenciales de la tributación; a las fuentes de ésta; a los criterios de interpretación y proporciona la definición de los tributos en general y de sus distintas especies.

El Título II (Arts. 18 a 68) trata de la relación jurídico-tributaria, y regula lo que se entiende por obligación tributaria, quiénes son sus sujetos activos y pasivos, cuál es el hecho generador y los diversos modos de su extinción. Termina esta parte con normas sobre los intereses devengados por pago fuera de término, sobre privilegios del Fisco y, finalmente, con disposiciones relacionadas con las exenciones tributarias.

Las infracciones y sanciones constituyen la materia del Título III (Arts. 69 a 125), y están divididas en una parte general, que corresponde a los principios reguladores del ilícito fiscal, y una parte especial que enumera y tipifica las distintas infracciones y fija las sanciones pertinentes.

Los Títulos IV y V se refieren a Los procedimientos.

El primero de ellos (Arts. 126 a 174) versa sobre la etapa administrativa, y trata en seis capítulos las facultades y deberes de la administración, el procedimiento de determinación, los deberes formales del contribuyente, las reglas generales del trámite administrativo, las certificaciones y finalmente el instituto de la consulta.

El Título V (Arts. 175 a 196) contiene las normas vinculadas con la etapa jurisdiccional, y comprende disposiciones para el cobro de los tributos y multas por parte del Fisco, medidas cautelares y juicio ejecutivo, así como también las acciones de los particulares contra éste (acción ordinaria, acción de repetición y acción de amparo).





**MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO**

**Y**

**EXPOSICION DE MOTIVOS**

***ANALISIS DEL ARTICULADO***

## EXPOSICION DE MOTIVOS

### ANALISIS DEL ARTICULADO

#### DISPOSICIONES PRELIMINARES

Art. 1o. El primer apartado de este artículo propone aclarar que el Código será aplicable a todos los tributos, sin excepción alguna, incluyendo por lo tanto los derechos de aduana y gravámenes conexos, cuya regulación legal frecuentemente es objeto de previsiones especiales.

El segundo apartado tiene por objeto extender la aplicación del Código a aquellas prestaciones acerca de cuya naturaleza jurídica tributaria existen discrepancias, pero que a juicio de la Comisión responden a los mismos o muy similares fundamentos y finalidades. En tal caso se encuentran las contribuciones de seguridad social y las de índole sindical o gremial, que en muchos países son atribuidas a personas de derecho público que no integran la estructura estatal. Para estas situaciones la aplicación del Código es subsidiaria ya que debe prevalecer la legislación especial que al respecto exista dictada para atender las características específicas de dichas prestaciones.

Art. 2o. Se refiere a las fuentes de las normas tributarias y las expone en orden decreciente de importancia.

Figuran en primer término, como es lógico, las normas constitucionales, por ser las que rigen básicamente el ordenamiento institucional de cada país y que no pueden ser desvirtuadas por la legislación. En segundo lugar aparecen las convenciones internacionales, por ocupar una jerarquía elevada en el conjunto de la legislación y que tienen el alcance establecido en el Art. 12.

El número 3o. dispone que las leyes en sentido formal, es decir, aquellas que se dictan por los poderes legislativos con sujeción a las normas constitucionales relativas a las leyes en general, están equiparadas a los actos-regla a los que el ordenamiento constitucional atribuye las características de leyes en sentido material, aunque no reúnan todos los requisitos formales de las leyes y sean denominados de otra manera, ordenanzas, decretos-leyes, etc.

El número 4o. reconoce el carácter de fuente, no sólo a las reglamentaciones sino a otras disposiciones administrativas de carácter general, pero siempre que el órgano que las dicte esté facultado al efecto por el ordenamiento jurídico respectivo, lo que en la mayoría de los países tiene origen constitucional.

# MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO

## TITULO I

### DISPOSICIONES PRELIMINARES

#### CAPITULO I

##### Normas Tributarias

#### APLICACION

Art. 1o. Las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos.

También son aplicables a las obligaciones legales establecidas a favor de personas de derecho público no estatales, siempre que no existan disposiciones especiales.

#### FUENTES

Art. 2o. Constituyen fuentes del derecho tributario:

- 1o.) Las disposiciones constitucionales;
- 2o.) Las convenciones internacionales;
- 3o.) Las leyes y los actos con fuerza de ley;
- 4o.) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

Art. 3o. Esta disposición es complementaria de la anterior y consagra el principio generalizado en derecho tributario de que las órdenes e instrucciones internas, aunque tengan carácter de generalidad, no son obligatorias para los contribuyentes y responsables.

A diferencia de los actos previstos en el número 4o. del artículo anterior, estas resoluciones no son fuente de derecho, sino, como se ha dicho, órdenes impartidas por los funcionarios superiores a sus subordinados, relativos al mejor funcionamiento del servicio. Será deseable, pues, que ambos tipos de resoluciones se diferencien netamente entre sí también desde el punto de vista formal, es decir, en su denominación, forma de divulgación o publicación, etc., para facilitar de esa manera su observancia o no por los contribuyentes y en su caso la interposición de los recursos que correspondan.

Art. 4o. Consagra ampliamente el principio de legalidad de los tributos. Sin ley o sin un acto que el orden jurídico local equipare a la ley, carecerán de validez los distintos actos que enumera la disposición.

Los dos primeros números no requieren mayor explicación, ya que se refieren a los aspectos de derecho material que la doctrina y las disposiciones constitucionales consideran materia privativa de la ley. Todos los casos previstos en estas disposiciones se refieren a la existencia o inexistencia de la obligación y fijación de su cuantía. Por lo tanto, ellas prohíben que el legislador delegue a otros órganos el establecimiento de dichas normas.

El número 3o. requiere una aclaración en cuanto a las normas relativas a los procedimientos administrativos. En numerosos casos éstos pueden ser regulados indistintamente por la ley o el reglamento, aunque se reconozca la primacía de aquélla. Es decir, a falta de disposición legal expresa la Administración tiene facultades para dictar las normas necesarias para el cumplimiento de la ley tributaria. Estas facultades deben reconocer como límite infranqueable los derechos y garantías individuales consagrados por las constituciones. Si bien éstos no pueden ser desconocidos ni por la ley ni por el reglamento, son susceptibles de reglamentación o limitación mediante leyes dictadas teniendo en cuenta los intereses generales.

Art. 5o. Este artículo responde al principio aceptado en nuestra época, de que las leyes tributarias son normales, y equiparables, desde el punto de vista de la interpretación, a todas las demás normas jurídicas. Se rechaza de tal manera las antiguas teorías de que las normas tributarias debían interpretarse en caso de duda en contra del Fisco, de que sólo eran admisibles algunos métodos de interpretación y de que ésta debía ser estricta o restrictiva.

Como se ha dicho en la primera parte de esta exposición, algunas de las normas contenidas en este artículo pueden considerarse superabundantes. La Comisión, no obstante, ha creído conveniente fijar su posición con la finalidad de aclarar dudas en problemas que todavía siguen controvertidos, como por ejemplo el relativo a la interpretación restrictiva de las exenciones.

RESOLUCIONES  
ADMINISTRATIVAS  
INTERNAS

Art. 3o. Las órdenes e instrucciones internas de carácter general impartidas por los órganos administrativos o sus subordinados jerárquicos, no son de observancia obligatoria para los contribuyentes y responsables.

MATERIA  
PRIVATIVA  
DE LA LEY

Art. 4o. Sólo la ley puede:

- 1o.) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo;
- 2o.) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- 3o.) Establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales;
- 4o.) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- 5o.) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;
- 6o.) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

INTERPRETACION

Art. 5o. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas.

La disposición precedente es también aplicable a las exenciones.

El problema de la interpretación fue considerado sucintamente en las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y luego en forma especial en las II Jornadas. El Proyecto recoge la totalidad de las recomendaciones aprobadas en dichas reuniones.

Al respecto parece interesante destacar que los principales problemas que plantea la interpretación de la norma tributaria resultan de la insuficiencia o imprecisión de los textos. Por lo tanto, es deseable, como se dijo en las I Jornadas, que la norma tributaria precise "sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras ramas precisará el alcance que asigne a los mismos". Las previsiones de este artículo, y especialmente de los Arts. 7o. y 8o., tratan de solucionar los problemas que se le plantean al intérprete por la ausencia de esos textos expresos en el derecho tributario.

Con respecto al apartado final de este Art. 5o., el Proyecto ha considerado del caso consignar expresamente, en contra de creencias muy difundidas, que las normas relativas a las exoneraciones tributarias pueden y deben ser interpretadas en la misma forma que las establecidas para los tributos. Un principio de igualdad entre Fisco y contribuyente así lo impone. Por otra parte debe tenerse presente que estas normas contienen, como todas las demás normas jurídicas, sus fundamentos, que deben ser puestos de manifiesto cuando el intérprete compruebe alguna insuficiencia u oscuridad en el texto.

Arts. 6o. y 7o. La analogía es adoptada como medio de integración de la ley y no como un método de interpretación. Está destinada a colmar vacíos de la legislación y mediante ella no pueden crearse tributos ni disponerse exenciones, como lo reconoce la doctrina más autorizada.

Desde el punto de vista técnico legislativo este artículo sería innecesario, ya que las soluciones establecidas en él surgen del Art. 4o. y del Art. 5o., en los cuales están implícitamente comprendidas. Sin embargo, se ha considerado conveniente reiterar expresamente la solución, a los efectos de salvaguardar el principio fundamental de la legalidad. A iguales soluciones se había llegado en las I y II Jornadas, antes mencionadas.

La norma tendrá especial aplicación en lo que respecta al derecho tributario formal, o sea a la parte relacionada con la aplicación de la norma sustantiva a los casos concretos, a fin de efectuar la determinación y liquidación del tributo, parte en la cual son frecuentes los vacíos legales. Pero también, excepcionalmente, pueden encontrarse en otras partes, incluso en el derecho material, como sucede por ejemplo en la imputación de la obligación al sujeto pasivo por deuda propia, es decir, al contribuyente dentro de la terminología del Código. Es frecuente que las leyes que crean tributos fijen todos los elementos, y omitan la individualización del contribuyente. En tal caso el intérprete debe integrar la ley recurriendo a otras normas o principios vinculados al problema; es la hipótesis planteada en el Art. 24.

Como consecuencia del principio de la autonomía del derecho tributario que inspira el proyecto, los vacíos u oscuridades de las normas tributarias deben solucionarse recurriendo en primer término a los principios generales de esta rama jurídica. En ausencia de ellos, el intérprete puede acudir a los principios

INTEGRACION  
ANALOGICA

Art. 6o. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.

PRINCIPIOS  
APLICABLES

Art. 7o. En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente los principios generales de derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

de otras ramas jurídicas, sin necesidad de seguir ningún orden predeterminado, ya que el derecho tributario no es excepcional con respecto a ninguna otra rama jurídica en particular. Deberá, como dice el Código, recurrirse a los principios que más se avengan a la naturaleza y fines del derecho tributario.

La analogía, pues, tiende exclusivamente a hacer posible la correcta aplicación de los tributos cuya existencia jurídica es indudable y nunca a solucionar una controversia sobre la existencia o inexistencia del tributo. En caso de dudas, debe regir el principio fundamental de que no hay tributo sin ley que lo establezca, cuya aplicación no impide, claro está, la utilización de todos los métodos de interpretación admitidos en derecho, problema al que se refieren los Arts. 5o. y 8o.

Art. 8o. Prevé las delicadas cuestiones que plantea la definición legal de los hechos generadores y la adopción de las formas jurídicas por parte de los contribuyentes.

Las soluciones proyectadas responden a los principios ya enunciados de la legalidad y de la autonomía del derecho tributario.

En lo que respecta a las definiciones legales, si el legislador no se remitió ni se apartó expresamente de las soluciones establecidas por otras ramas jurídicas, el intérprete de la ley tributaria está facultado para asignarle a la norma el significado que más se avenga a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Es claro, pues, que el intérprete no debe necesariamente apartarse de las definiciones dadas por otras ramas jurídicas, sino simplemente que no está obligado por ellas. El Proyecto parte de la base de que el intérprete tiene que adjudicar a la norma su verdadero significado para lo cual no debe estar subordinado a definiciones estructuradas sobre fundamentos y con finalidades que pueden no coincidir con los de las normas tributarias.

El mismo criterio se ha seguido para solucionar los problemas relativos a las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes. Si de la labor interpretativa resulta que la ley ha gravado una determinada situación atendiendo a la realidad y no al nombre jurídico del negocio, el intérprete puede prescindir de éste a los efectos de darle a la ley su verdadero alcance.

Parece innecesario destacar que esta norma del Proyecto no se refiere a la posibilidad que los contribuyentes tienen de elegir las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, incluso los fiscales, cuando esta posibilidad está admitida por el derecho tributario. La norma en estudio se refiere a los casos en que la ley tributaria prescinde de la forma y grava una realidad concreta.

El párrafo 3o. de este artículo prevé el problema del abuso de las formas jurídicas, que constituye una maniobra para eludir las cargas tributarias. En tal caso, el intérprete debe prescindir de esas formas jurídicas y la utilización de éstas constituirá, por regla general, una infracción sancionable (Art. 100, número 1o.).

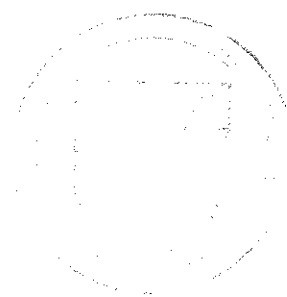


INTERPRETACION  
DEL HECHO  
GENERADOR

Art. 8o. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

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

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



Art. 9o. Se regula aquí la vigencia de las normas en el tiempo, adoptando como principio general la ultractividad de las leyes, las que regirán a partir de la fecha en ellas indicadas. En ausencia de tal mención, el proyecto prevé soluciones expresas generales y especiales.

El número 1o. establece el distingo entre impuestos periódicos e impuestos instantáneos, pero siempre con el concepto de que deben regir para lo futuro a fin de evitar los perniciosos efectos de las reformas intempestivas o con efecto retroactivo.

En el número 2o. se prevé una excepción fundada en la necesidad de evitar "la fuga ante el impuesto", durante el transcurso de los términos a que se refiere el proemio del artículo, fenómeno que se produce frecuentemente en algunos impuestos como los derechos aduaneros. En tales casos, no se encuentra justificado el transcurso del tiempo para la efectiva ejecución de la ley si se respecta el principio de la igualdad de los contribuyentes, lo que puede fácilmente lograrse en los casos en que el impuesto es aplicado mediante determinación de oficio por la Administración, como sucede en el ya citado ejemplo de los derechos aduaneros y otros gravámenes similares.

El número 3o. no requiere mayor explicación y trata de asegurar las mayores garantías para los particulares.

Cabe señalar que en este artículo y en los posteriores no se fijan los plazos, y se dejan espacios en blanco para que cada país los llene de acuerdo con sus prácticas o tradiciones locales. Al respecto la Comisión se limita a recomendar que sean breves y se establezcan de manera uniforme en todo el territorio, por considerar que ello actúa en favor de la certeza de las normas jurídicas.

Art. 10. La forma de computar los plazos es la corriente en derecho, vale decir, aquellos que se fijan en años o meses serán continuos o corridos; los que se establecen por días, se entienden referidos a días hábiles únicamente, siempre que fueran breves, ya que en caso contrario es mejor contarlos de corrido para impedir el alargamiento excesivo. El número final tiene por objeto evitar la incertidumbre que se derivaría de los vencimientos en días inhábiles, lo que haría surgir dudas en cuanto a si debería considerárselos vencidos el último día hábil anterior.

La solución adoptada concuerda con la consignada en el Art. 147, que evita los inconvenientes que se producen cuando las notificaciones --especialmente por carta o por telegrama-- son efectuadas en día feriado o inhábil, de modo que se ha procurado con todo ello la mejor protección de los derechos individuales.

VIGENCIA DE LA  
LEY TRIBUTARIA  
EN EL TIEMPO

Art. 9o. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecida. Si no la establecieran, se aplicarán a los \_\_\_\_\_ días de su publicación oficial sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes:

(Nota: La Comisión entiende que los plazos deben ser breves y uniformes para todo el territorio.)

- 1o.) Las normas referentes a la existencia o cuantía de la obligación regirán desde el primer día del año calendario siguiente al de su promulgación cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos anuales o mayores, y desde el primer día del mes siguiente cuando se trate de períodos menores;
- 2o.) Las normas que gravan hechos instantáneos seguirán el principio general, pero mediante resolución administrativa de carácter general podrán aplicarse a los hechos ocurridos desde la fecha de la promulgación de aquéllas, siempre que dicha aplicación alcance a todos los contribuyentes afectados y en cuanto concierne a los hechos posteriores a la resolución administrativa;
- 3o.) Las reglamentaciones y demás disposiciones administrativas de carácter general se aplicarán desde la fecha de su publicación oficial. Cuando deban ser cumplidas exclusivamente por los funcionarios, se aplicarán desde la fecha de dicha publicación o de su notificación a éstos.

PLAZOS

Art. 10. Los plazos legales y reglamentarios se contarán de la siguiente manera:

- 1o.) Los plazos por años o meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo;
- 2o.) Los plazos establecidos por días se entienden referidos a días hábiles en tanto no excedan de \_\_\_\_\_ días; siendo más extensos se computarán por días corridos;

(Nota: El plazo debe ser breve, 10 ó 15 días según las características locales. Es recomendable que los plazos extensos se fijen en meses o años.)

- 3o.) En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil para la administración, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

Art. 11. Se consagra aquí el principio de la territorialidad de las normas tributarias y no requiere explicación.

Art. 12. En la mayoría de los países las relaciones exteriores y sus derivados, como son las convenciones internacionales, pertenecen al gobierno central, aun en los de régimen federal. La norma adoptada procura suplir cualquier vacío al respecto y si resultara que alguna disposición constitucional excluye de las convenciones internacionales a ciertos órganos del gobierno --que sería un caso excepcional--, en tal supuesto dicho país eliminará este artículo, a menos que opte por reformar su constitución.

Arts. 13 a 17. Los Arts. 13 a 17, que integran el Capítulo II del Título I, contienen la definición de tributo y la de cada una de las categorías que lo integran, pero, antes de analizarlos, es conveniente explicar la razón de su inclusión en el proyecto.

Autorizadas opiniones aconsejan excluir de los códigos las definiciones, para que la doctrina y la jurisprudencia elaboren libremente los conceptos. Sin embargo, la Comisión estimó que en el caso particular de este Modelo de Código, destinado a homogeneizar instituciones y principios, y que, por lo tanto, tiene cierto carácter formativo, era conveniente incluir las definiciones, sobre todo por las discrepancias existentes en la materia.

Además, esas definiciones legislativas son útiles para fijar el alcance de las leyes que se refieren a determinadas categorías de tributos, como, por ejemplo, las relativas a exoneraciones de impuestos.

Esta circunstancia es particularmente importante para algunos países que, como Brasil y Uruguay, organizan un régimen particular para la creación de los impuestos diferente del que rige para tasas y contribuciones, lo que plantea importantes problemas relativos a la validez de las normas pertinentes.

El Art. 13 da el concepto de tributo, que es lo genérico. Se especifica que debe corresponder a "prestaciones de dinero", porque si bien hay algunas prestaciones en especie, ellas son muy excepcionales en el Estado moderno; por tal razón la doctrina, casi uniformemente, identifica los tributos con prestaciones pecuniarias.

El siguiente artículo consagra la división tripartita admitida por la doctrina más autorizada y generalizada, vale decir, que los tributos pueden consistir en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Los artículos siguientes definen las distintas categorías de tributos en función de sus elementos específicos, es decir, prescindiendo de los elementos comunes mencionados ya en forma genérica en el Art. 13.

VIGENCIA DE LA  
LEY TRIBUTARIA  
EN EL ESPACIO

Art. 11. Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

VIGENCIA DE LAS  
CONVENCIONES  
INTERNACIONALES

Art. 12. Las normas contenidas en las convenciones internacionales tienen vigencia en todo el territorio nacional aunque existan potestades tributarias locales.

## CAPITULO II

### Tributos

CONCEPTO

Art. 13. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

CLASES DE  
TRIBUTOS

Art. 14. Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Partiendo de esa técnica, la definición de impuesto presenta dificultades ya que éste responde casi estrictamente a los elementos comunes. De ahí que buena parte de la doctrina haya optado por una definición negativa o residual del instituto, diciendo que impuesto es el tributo que no tiene ninguna característica especial, o también que es el tributo que no reúne las características de las tasas y las contribuciones.

La Comisión ha creído conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Esta podrá o no vincularse al contribuyente, pero esa vinculación es una cuestión de hecho, desprovista de toda significación jurídica en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto.

Las tasas y las contribuciones están definidas en función de dos elementos: las características del hecho generador y el destino del tributo; ambos se consideran indispensables para caracterizar estos tributos no sólo frente a los impuestos sino también frente a los precios. El hecho generador de la tasa está caracterizado por la prestación efectiva o potencial de un servicio público, individualizado en la persona del contribuyente (párrafo 1o.) y que es inherente al Estado (párrafo 2o.). Se prescinde deliberadamente de las circunstancias relativas a la ventaja que el servicio puede proporcionar al contribuyente y de la demanda voluntaria por parte de éste, elementos que pueden faltar sin alterar el concepto de la tasa.

El destino tiene que ser necesariamente la financiación del servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación. Si la razón que sirve de fundamento jurídico a la tasa es la prestación de un servicio estatal, es menester que el producto tenga como único destino el servicio mismo, entendido éste en términos amplios. No se trata de una adecuación al "costo", que es un concepto de medición de las tasas que ha sido desechado, sino de una limitación en cuanto al destino de los fondos que se recauden, para evitar que las tasas se transformen en impuestos disimulados.

Con esos elementos la tasa queda claramente diferenciada de los impuestos y de los precios. Con respecto a los primeros, el elemento divisibilidad elimina la posibilidad de la creación de tasas relacionadas con el funcionamiento de servicios no susceptibles de prestaciones individualizadas. Pero los servicios divisibles pueden ser objeto de tributación por medio de tasas e impuestos y en ese caso el elemento destino aparece como imprescindible para diferenciarlos.

Con respecto a los precios, la diferencia sólo puede establecerse en función de la naturaleza del servicio. Los inherentes al Estado responden al principio de la gratuidad y su prestación sólo puede estar gravada mediante disposición legal; los no inherentes, por regla general, servicios de carácter económico, responden por el contrario al principio de la onerosidad y son por lo tanto retribuíbles mediante el precio.

IMPUESTO

Art. 15. Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

TASA

Art. 16. Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.

No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

El Art. 17 se refiere a la tercera categoría de tributos, esto es, las contribuciones especiales. Se ha utilizado la expresión contribuciones con el aditamento "especiales", porque en varios países de América Latina se emplea la palabra "contribución" en un sentido genérico, equivalente a tributo o gravamen, y entonces se corría el riesgo de inducir a confusión. Dentro de la categoría de "contribuciones especiales", que, indudablemente, asume gran amplitud en nuestra época, el artículo puntualiza los dos casos de mayor trascendencia: la contribución de mejoras y las de seguridad social, que, por cierto, no son excluyentes de otras.

El párrafo primero da el concepto de contribución especial sobre la base del mismo criterio utilizado para las tasas: características del hecho generador y destino del producto. Con respecto al primero, es necesaria una prestación estatal que proporcione beneficios económicos al contribuyente; el destino, al igual que en el caso de la tasa, debe necesariamente ser la financiación de la obra o servicio respectivo, lo que incluye los gastos de conservación y mantenimiento.

En los párrafos siguientes se da el concepto de las dos clases de contribuciones especiales: la contribución de mejoras y las contribuciones de seguridad social.

La contribución de mejoras se refiere concretamente a las obras públicas y en su redacción se tuvo principalmente en cuenta la fórmula del derecho brasileño.

Las contribuciones de seguridad social reúnen indudablemente los caracteres propios de los tributos, pero presentan particularidades que las diferencian de los impuestos. A juicio de la Comisión, desde el punto de vista conceptual, deben incluirse dentro de la categoría de contribuciones especiales, sin desconocer la posibilidad teórica de constituir con estas contribuciones una cuarta categoría de tributos.



CONTRIBUCION  
ESPECIAL

Art. 17. Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.

## OBLIGACION TRIBUTARIA

Art. 18. Esta disposición pone de relieve el carácter personal de la obligación tributaria, cualesquiera que fueren las garantías o privilegios para asegurar su cobro. Con esto se aclara que ciertas obligaciones que aparentemente inciden sobre cosas o efectos --los derechos aduaneros y los impuestos inmobiliarios, por ejemplo-- aunque lleven aparejadas garantías sobre los bienes, mantienen el carácter personal de la relación obligacional. Además, del primer párrafo resulta con claridad que la relación jurídica se establece entre el Estado en cualquiera de sus manifestaciones, entes autárquicos o autónomos, por ejemplo, u otros entes públicos y los sujetos pasivos de cualquier tipo, inclusive entes del Estado.

En concordancia con el Art. 37, también se dispone que el nacimiento de la obligación tributaria se produce al ocurrir el hecho generador, recogiendo así la doctrina más generalizada en este debatido problema. Vale decir, por lo tanto, que el acto de determinación a que se refiere el Art. 132 tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación.

Art. 19. La disposición es corriente en la legislación tributaria y tiene su explicación en la circunstancia de que la obligación tributaria es una obligación ex lege y, por consiguiente, las relaciones del Estado con los particulares sólo pueden emanar de la ley y no de convenciones privadas. Será deudor del tributo quien resulte tal por mandato legal, sin que los acuerdos entre personas puedan alterar sus disposiciones. La norma no priva de valor a dichos acuerdos sino que, únicamente, dispone su inoponibilidad al Estado.

Art. 20. Este artículo acoge el principio aceptado por la doctrina autonómica del derecho tributario. La obligación nace con la realización del hecho generador, sea cual fuere su naturaleza, sin interesar su validez ni sus efectos en otras ramas jurídicas, ni la calificación moral que merezca. Los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas están sujetos a imposición; de lo contrario se consagrarían desigualdades en perjuicio de las personas honestas que actúan dentro de la legalidad.

TITULO II

OBLIGACION TRIBUTARIA

CAPITULO I

Disposiciones Generales

CONCEPTO

Art. 18. La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.

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

CONVENIOS ENTRE PARTICULARES

Art. 19. Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco.

JURIDICIDAD DE LOS HECHOS GRAVADOS

Art. 20. 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.

Art. 21. Esta disposición aclara que el sujeto activo es el ente que tiene derecho a la percepción del tributo, pues la relación jurídica que deriva del ejercicio del poder tributario se establece entre ese acreedor y el deudor fijado por la ley. La potestad o el poder de aplicar tributos pertenece indiscutiblemente al Estado en su rama legislativa, pero otros entes públicos pueden ser autorizados a recaudarlo y realizar todos los actos relativos a su administración. Tal lo que acontece, por lo común, con las contribuciones de seguridad social a que se refiere el Art. 17, párrafo 3o., que ingresan directamente en las cajas de las entidades respectivas.

Art. 22. Este artículo y los subsiguientes contienen todo lo relacionado con los sujetos pasivos de la obligación, agrupado en dos categorías: los contribuyentes y los responsables (Art. 22), cuyas características y obligaciones se detallan en disposiciones posteriores. La clasificación bipartita adoptada tiende a la mayor sencillez de la legislación y por esto prescinde de sutiles subdivisiones elaboradas por la doctrina, principalmente la italiana, que anota una diferencia primaria entre responsables y "sustitutos" y otras secundarias entre éstos. En consecuencia, la expresión "responsables" tiene una significación amplia e incluye diversos tipos de responsabilidad por deuda ajena, como resulta de los Arts. 27 a 31.

No se oculta que la terminología es convencional, pues en realidad, desde el punto de vista jurídico, todos son responsables, unos por deuda propia, otros por deuda ajena. Aclarado debidamente el sentido en que se usan ambas expresiones, la Comisión creyó que ellas son las más adecuadas al medio en que el Proyecto será aplicado, entre otras cosas por la difusión que han tenido en la legislación de varios países latinoamericanos.

Art. 23. Este artículo determina los efectos de la solidaridad, que son los corrientes en derecho tributario y en otras ramas jurídicas.

CAPITULO II

Sujeto Activo

CONCEPTO                    Art. 21. Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo.

CAPITULO III

Sujeto Pasivo

Sección Primera. Disposiciones Generales

CONCEPTO                    Art. 22. Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

SOLIDARIDAD                    Art. 23. Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador.

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

Arts. 24 a 26. El Art. 24 considera contribuyentes a las personas a cuyo respecto se verifica el hecho generador. Tales personas pueden ser las personas físicas, también llamadas personas naturales; las personas jurídicas o entes colectivos reconocidos por otras ramas del derecho comercial o administrativo, por ejemplo; y por último, entidades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio propio y tengan autonomía funcional, como las sociedades de hecho o las fundaciones y las sociedades anónimas antes de lograr la autorización legal.

Sus obligaciones son el pago de los tributos y la observancia de los deberes formales (Art. 25), que corresponden a las circunstancias enumeradas en el Art. 139 y siguientes. El Art. 26 contempla el caso de la sucesión universal: el heredero reemplaza al causante en sus obligaciones como contribuyente, a menos que por una institución del derecho civil (el beneficio de inventario) pueda llegar a ser renunciante de la herencia o a limitar su responsabilidad a los bienes que recibe y no afecte la totalidad de su patrimonio personal.

Los efectos de la solidaridad son:

- 1o.) La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo;
- 2o.) El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás;
- 3o.) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan;
- 4o.) La exención o remisión de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficiado;
- 5o.) Cualquier interrupción de la prescripción o de la caducidad, en favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás;
- 6o.) En las relaciones privadas entre contribuyentes y responsables, la obligación se divide entre ellos; y quien efectuó el pago puede reclamar de los demás el total o una parte proporcional según corresponda. Si alguno fuere insolvente su porción se distribuirá a prorrata entre los otros.

#### Sección Segunda. Contribuyentes

OBLIGADOS POR  
DEUDA PROPIA  
(CONTRIBUYENTES)

Art. 24. Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Dicha condición puede recaer:

- 1o.) En las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado;
- 2o.) En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyan calidad de sujeto de derecho;
- 3o.) En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Arts. 27 a 31. Se refieren a los responsables, que pueden serlo por representación (supuestos del Art. 28), por sucesión a título particular (Art. 29) o por su vinculación con el hecho imponible y con el contribuyente por razón de oficio o actividad, como ocurre en el caso de los notarios por los actos pasados ante sus registros, por los empleadores en cuanto a las remuneraciones de sus dependientes, etc. (Art. 30).

Las respectivas disposiciones especifican los alcances de la responsabilidad en cada una de las categorías enunciadas, que tienen como característica común y esencial su origen legal. A diferencia del contribuyente cuya responsabilidad resulta de su vinculación con el hecho generador, y que por lo tanto puede no estar expresamente mencionado en la ley, el responsable es un tercero, en principio ajeno a la relación jurídico-tributaria; su obligación, pues, sólo puede surgir, de acuerdo con el principio de la legalidad (Art. 4o., número 1o.), de un texto legal que lo indique expresamente o que fije las condiciones dentro de las cuales podrá ser designado por la Administración.



OBLIGACIONES                    Art. 25. Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas especiales.

TRASMISION  
POR SUCESION                    Art. 26. Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercitados o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario.

Sección Tercera. Responsables

OBLIGADOS POR  
DEUDA AJENA  
(RESPONSABLES)                    Art. 27. Responsables son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.

SOLIDARIDAD POR  
REPRESENTACION                    Art. 28. Son responsables solidarios en calidad de representantes:

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

La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes que se administren, a menos que los representantes hubieran actuado con dolo. Dicha responsabilidad no se hará efectiva si ellos hubieran procedido con la debida diligencia.

El primer párrafo del Art. 31 determina que el agente que haga la retención o percepción reemplaza al contribuyente y libera a éste de toda responsabilidad ulterior. Si la ley impone la obligación de retener y a esto no puede sustraerse el contribuyente, es lógico que no pueda incurrir en responsabilidad si el agente no ingresa los fondos al Fisco. En cambio, si el agente omite hacer la retención, siempre es responsable pero entonces solidariamente con el contribuyente que no pagó su deuda; de lo contrario éste se enriquecería indebidamente a expensas del agente.

Parece innecesario aclarar que en este último caso, si la obligación es satisfecha por el agente, éste mantiene el derecho de reembolso contra el contribuyente.

El párrafo segundo de dicho Art. 31 no necesita explicación; tiende a proteger a los contribuyentes contra demasías o negligencias de los agentes de retención.

SOLIDARIDAD  
POR SUCESSION

Art. 29. Son responsables solidarios en calidad de sucesores a título particular:

- 1c.) Los donatarios y los legatarios por el tributo correspondiente a la operación gravada;
- 2c.) Los adquirentes de fondos de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella. A estos efectos se consideran sucesores a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas:

La responsabilidad precedente está limitada al valor de los bienes que se reciban, a menos que los sucesores hubieran actuado con dolo o culpa. La prevista en el número 2c. cesará a los \_\_\_\_\_ meses de efectuada la transferencia, si ésta fue comunicada a la autoridad de aplicación con \_\_\_\_\_ días de anticipación por lo menos y no se hará efectiva si el adquirente no pudo conocer oportunamente la obligación.

AGENTES DE  
RETENCION Y DE  
PERCEPCION

Art. 30. Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

RESPONSABILIDAD  
DEL AGENTE

Art. 31. Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen.

Arts. 32 a 36. Estos artículos legislan sobre domicilio fiscal, acogiendo principios consagrados en muchas legislaciones y aun en convenciones internacionales. El Art. 32 se refiere al domicilio de las personas físicas o personas naturales, que corresponde a su "residencia habitual", creando presunciones para el caso de que ella no sea conocida. La norma, deliberadamente elástica, deja a las legislaciones nacionales la tarea de fijar las circunstancias de hecho que darán lugar a la presunción; especialmente si los períodos de residencia deben ser o no continuos, si se computarán por año civil, si se computará o no como residencia a los efectos tributarios la permanencia en el país por motivos de turismo y otras circunstancias que dependen fundamentalmente de razones locales.

El Art. 33 versa sobre personas jurídicas, cuyo domicilio es el de la "dirección o administración efectiva"; el Art. 34 se refiere a los domiciliados en el extranjero. Como se ve, el Proyecto configura el domicilio por caracteres objetivos, prescindiendo del elemento subjetivo --la intención de permanecer en un lugar o animus manendi-- aceptado por viejos códigos de derecho privado y que tantas dificultades originara.

Sección Cuarta. DomicilioDOMICILIO DE  
LAS PERSONAS  
FISICAS

Art. 32. A todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas físicas es:

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

DOMICILIO DE  
LAS PERSONAS  
JURIDICAS

Art. 33. A todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas jurídicas es:

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

PERSONAS  
DOMICILIADAS  
EN EL  
EXTRANJERO

Art. 34. En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, regirán las siguientes normas:

- 1o.) Si tienen establecimiento permanente en el país, se aplicarán a éste las disposiciones de los Arts. 32 y 33;
- 2o.) En los demás casos, tendrán el domicilio de su representante;
- 3o.) A falta de representante, tendrán como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador del tributo.

El Art. 35 permite la constitución de un domicilio especial, a elección del contribuyente, siempre que no perturbe el normal funcionamiento de la administración fiscal.

Arts. 37 a 39. El Art. 37 tipifica cual es el hecho o circunstancia que determina el nacimiento de la obligación.

El concepto consignado en el texto, coincidente con la solución del Art. 18 y con los principios más admitidos por la legislación y por la doctrina, no ofreció dudas a la Comisión; en cambio, el aspecto terminológico dio lugar a un atento examen de las distintas expresiones propuestas para denominar el elemento de hecho que da nacimiento a la obligación.

En efecto, la expresión hecho generador aceptada por la Comisión sin discrepancia entre sus miembros, no es de uso universal. También se emplean otras como "hecho imponible" --de uso en varios países--, "hecho gravable", "hecho tributable", "hecho gravado", "presupuesto de hecho", palabra ésta última concordante con la "fattispecie" del idioma italiano y el "tatbestand" del alemán; todas ellas son susceptibles de objeciones, a las que no escapa por cierto la elegida en el Proyecto.

Luego de analizar las distintas denominaciones la Comisión se decidió por "hecho generador". Estima que es la expresión que, por su amplia significación, se ajusta mejor a la situación que trata de configurarse; aparte de ser corrien-

DOMICILIO  
ESPECIAL A  
LOS EFECTOS  
TRIBUTARIOS

Art. 35. Los contribuyentes y los responsables podrán fijar un domicilio especial a los efectos tributarios con la conformidad de la administración tributaria, la cual sólo podrá negar su aceptación si resultare perturbador para las tareas de determinación y recaudación.

La aceptación de la administración se presume si no manifiesta oposición dentro de los \_\_\_\_\_ días.

El domicilio así constituido es el único válido a todos los efectos tributarios.

La administración tributaria podrá en cualquier momento requerir la constitución de nuevo domicilio especial cuando ocurra la circunstancia prevista en el párrafo primero.

OBLIGACION DE  
COMUNICACION  
Y CAMBIO DE  
DOMICILIO

Art. 36. Los contribuyentes y los responsables tienen la obligación de comunicar su domicilio fiscal y de consignarlo en todas sus actuaciones ante la administración tributaria.

Dicho domicilio se considerará subsistente en tanto no fuere cambiado de conformidad con los artículos precedentes.

#### CAPITULO IV

##### Hecho Generador

CONCEPTO

Art. 37. El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

OCURRENCIA

Art. 38. Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados:

- 1o.) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden;
- 2o.) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

te en varios países, incluso latinoamericanos y prestigiada por autorizados tratadistas.

La disposición que sigue a la examinada (Art. 38) es un desarrollo del concepto general y tiene su correlación en el Art. 4, número 1o., por cuanto solamente la ley, o los actos con fuerza de ley, pueden determinar el hecho generador. El Art. 39 contempla el caso de las obligaciones condicionales, adoptando normas corrientes en derecho; el párrafo final se decide por una solución en favor de la existencia de la obligación y en consecuencia de la realización del hecho generador.

Art. 40. El hecho generador en sí mismo puede estar condicionado; por ejemplo, en el caso de establecimiento de exoneraciones condicionadas al destino que ha de darse a determinado bien. En tal supuesto el Proyecto opta por considerar que el presupuesto de hecho ocurrió al producirse efectivamente los hechos que habrían dado lugar a la aplicación de la ley tributaria general, prescindiendo de la fecha del cumplimiento de la condición.

Arts. 41 a 60. Luego de establecido el hecho o circunstancia de hecho que da nacimiento a la obligación, los Arts. 41 a 60 especifican cuáles son los medios que pueden extinguirla. La nota consignada al pie del Art. 41 indica que este aspecto se vincula con la legislación de cada país, de manera que podrá sufrir modificaciones para evitar discordancias.

Desde luego que el medio normal de extinción es el pago (Arts. 42 a 47). Las disposiciones proyectadas son corrientes en América Latina, previéndose los anticipos que suelen exigirse en los impuestos periódicos (Art. 45) y la retención en la fuente que ya está generalizada (Art. 47); pero aclarando respecto de lo último que la retención sólo podrá ser dispuesta por ley o por reglamentos fundados en ley (Art. 30).



ACTOS JURIDICOS  
CONDICIONADOS

Art. 39. Si el hecho generador fuere un acto jurídico condicionado, se le considerará perfeccionado:

- 1o.) En el momento de su celebración, si la condición fuere resolutoria;
- 2o.) Al producirse la condición, si ésta fuere suspensiva.

En caso de duda se entenderá que la condición es resolutoria.

HECHO GENERADOR  
CONDICIONADO

Art. 40. Si el hecho generador estuviere condicionado por la ley, se considerará perfeccionado en el momento de su acaecimiento y no en el del cumplimiento de la condición.

CAPITULO V

Extinción

MEDIOS DE  
EXTINCION

Art. 41. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- 1o.) Pago;
- 2o.) Compensación;
- 3o.) Transacción;
- 4o.) Confusión;
- 5o.) Condonación o remisión;
- 6o.) Prescripción.

(Nota: La enumeración de los medios de extinción precedentes es a título ilustrativo, por entender la Comisión que deben relacionarse con la legislación de cada país.)

Sección Primera. Pago

OBLIGADOS  
AL PAGO

Art. 42. El pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables.

No obstante la claridad de las normas proyectadas, que no requieren mayor explicación, es conveniente precisar el significado de los Arts. 45 y 46.

Los pagos anticipados sólo pueden ser requeridos por la Administración cuando la ley los autoriza y teniendo en cuenta las estimaciones del contribuyente. El primer requisito es absoluto, en cambio el segundo sólo obliga a la Administración a considerar las estimaciones del deudor, aceptándolas en cuanto sean justificadas. Debe entenderse que en todos los casos el rechazo de dichas estimaciones debe ser fundado, ya que en principio la Administración está obligada a considerarlas.

Las prórrogas y demás facilidades previstas en el Art. 46 constituyen un procedimiento excepcional que sólo se justifica ante causas de fuerza mayor o caso fortuito, que deben tener la característica fundamental de impedir el cumplimiento de la obligación y además obedecer a razones no imputables al contribuyente, o imprevisibles por éste o que, aunque previsibles, no hayan podido eludirse.

No basta, pues, la existencia de causas que dificulten el pago o lo hagan muy gravoso para el contribuyente, sino de causas graves que la Administración apreciará discrecionalmente en función de las circunstancias de hecho que por su relatividad, no pueden precisarse en un Modelo de Código destinado a países de diversas características. Esta solución excepcional debe ser solicitada a la Administración antes del vencimiento de la obligación y devengar siempre el interés de carácter indemnizatorio fijado en el Art. 61. La situación prevista en este artículo difiere sustancialmente de la mora legislada en los Arts. 116 y 117, la que se configura por el pago fuera de término sin haber obtenido previamente la autorización administrativa; en tal caso, además del interés compensatorio del Art. 61, el contribuyente deberá pagar otro tanto por concepto punitivo.

Los Arts. 48 a 50 legislan sobre compensación, admitiendo que los créditos líquidos y exigibles se compensan de oficio o a petición de parte interesada; vale decir, que la compensación no será el resultado de una decisión discrecional de la administración, sino de un derecho que pertenece al contribuyente o al responsable.

La parte final del apartado primero del Art. 48 alude a la necesidad de que la compensación tenga lugar con respecto a tributos administrados por el "mismo

PAGO POR  
TERCEROS.  
SUBROGACION

Art. 43. Los terceros extraños a la obligación tributaria también pueden realizar el pago, subrogándose sólo en cuanto al derecho de crédito y a las garantías, preferencias y privilegios sustanciales.

LUGAR, FECHA  
Y FORMA

Art. 44. El pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que indique la ley o en su defecto la reglamentación.

ANTICIPOS

Art. 45. Los pagos anticipados deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley.

En los impuestos que se determinan sobre la base de declaraciones juradas, la cuantía del anticipo se fijará teniendo en cuenta las estimaciones del contribuyente.

PRORROGAS Y  
FACILIDADES  
DE PAGO

Art. 46. Las prórrogas y demás facilidades deben solicitarse antes del vencimiento del plazo para el pago y sólo podrán ser concedidas cuando a juicio de la administración se justifiquen las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación. La decisión denegatoria no admitirá recurso alguno.

Las prórrogas y facilidades que se concedan devengarán los intereses del Art. 61.

RETENCION O  
PERCEPCION  
POR TERCEROS

Art. 47. Existe pago por parte del contribuyente en los casos de percepción o retención en la fuente previstos en el Art. 30.

#### Sección Segunda. Compensación

CASOS DE  
COMPENSACION

Art. 48. Se compensarán de oficio o a petición de parte los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos y sus accesorios, con las deudas tributarias líquidas por aquél y no observadas, o con las liquidadas de oficio, referentes a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, siempre que sean administrados por el mismo órgano administrativo.

Órgano administrativo", lo cual tiene su explicación en que las normas de contabilidad públicas de muchos países no permiten las compensaciones entre diferentes dependencias del Estado. Por ejemplo, un impuesto aduanero no se compensaría con un impuesto que perteneciera a la Dirección de Rentas Internas de acuerdo con las legislaciones de la mayoría de los países latinoamericanos. La Comisión entiende que la expresión "órgano administrativo" es más adecuada por su elasticidad, que otras que podrían emplearse, tales como oficina, dependencia o repartición.

Finalmente, el segundo párrafo del mismo artículo especifica que son compensables los créditos por tributos con "multas firmes", aludiendo con esto último a multas sobre las cuales hay cosa juzgada sustancial, es decir, que han quedado "firmes" en el sentido procesal del vocablo por no ser susceptibles de recurso administrativo o judicial de ninguna clase.

El Art. 50 autoriza la cesión de los créditos que los contribuyentes puedan tener contra el Fisco, por tratarse de un medio práctico, tanto para el Estado como para los particulares, de compensar sus recíprocas deudas y créditos, que ha dado excelentes resultados en países con procesos inflacionarios.

La transacción, mencionada en los Arts. 51 y 52, es un medio que no todas las legislaciones aceptan. Está incluida en el Proyecto del Brasil y es posible que otros países también admitan la institución, por lo cual la Comisión ha considerado que debía incluirla en su Proyecto, reconociendo que se trata de un instituto que presenta sus riesgos. Por esa razón su adopción debe estar limitada a las cuestiones de hecho, a veces de muy difícil comprobación, y nunca en materia de interpretación de la norma.

Por otra parte, debe contar con la aprobación de los funcionarios de mayor responsabilidad, cuyas características funcionales dependerán de la organización administrativa de cada país, por lo cual el Proyecto los individualiza en la forma más genérica posible. En esa forma el instituto puede ser de gran utilidad en la rápida aplicación de la ley evitando la tramitación de controversias jurisdiccionales que, dadas las características de estos casos, posiblemente terminarían con la misma solución que la adoptada en la transacción.

También son compensables los créditos por tributos con las multas firmes que no tengan afectación especial.

COMPENSACION  
ESPECIAL

Art. 49. Cuando la administración determine nuevas obligaciones, el contribuyente podrá compensarlas con créditos que tenga correspondientes a los mismos períodos fiscales, no invocados con anterioridad, aunque estuvieran prescritos.

Igual derecho tendrá la administración en las situaciones análogas producidas a raíz de reclamaciones del contribuyente.

COMPENSACION  
POR TERCEROS  
CESIONARIOS

Art. 50. Los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos podrán ser cedidos a otros contribuyentes y responsables al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias que tuviese el cesionario en el mismo órgano administrativo.

Sección Tercera. Transacción

OBJETO

Art. 51. La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable.

FACULTADES DE LA  
ADMINISTRACION

Art. 52. El consentimiento de la administración tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía.

La confusión (Art. 53) corresponde a una situación poco frecuente pero que puede presentarse; y la condonación o remisión de la deuda (Art. 54) está condicionada a ciertos requisitos para su admisibilidad.

Los Arts. 55 a 60 se refieren a otro importante medio de extinción: la prescripción. Es del caso aclarar que en esta parte se trata, únicamente, de la prescripción de las obligaciones, ya que los Arts. 76 y siguientes tratan de la prescripción como medio extintivo de infracciones y sanciones.

El principio general que el Proyecto recoge es el de que todas las obligaciones tributarias son prescriptibles. Las disposiciones proyectadas se limitan a regular el instituto y fijar plazos variables en función de las circunstancias. La extensión de cada uno de ellos dependerá de las características de la legislación de cada país pues, indudablemente, las prescripciones en materia tributaria deben estar relacionadas con las establecidas en otras ramas jurídicas. No obstante, la Comisión expresa su opinión categórica de que los plazos deben ser breves, reaccionando así contra la práctica de muchas legislaciones latinoamericanas que los fijan muy extensos.

El proemio se refiere al término general de la prescripción y los números 1o. y 2o. a situaciones imputables a dolo o culpa del deudor, que justifican la prolongación de los plazos. El número 1o. prevé el caso de que el contribuyente no cumpla con la obligación de denunciar los hechos generadores violando así las disposiciones del Art. 132 y el caso de que el Fisco no pueda conocerlos cuando la determinación debe hacerse de oficio. Para esta última hipótesis el Proyecto se aparta de la solución frecuentemente recogida en el derecho comparado, de que el plazo para la prescripción no empieza a computarse hasta tanto el Fisco concce el hecho. Entiende la Comisión que esta última solución puede equivaler en muchos casos a la imprescriptibilidad de la deuda, principio rechazado por el Proyecto. El número 2o. se refiere a situaciones más graves en las cuales el contribuyente oculta el hecho generador o extrae del país los bienes afectados al pago del tributo, circunstancias que implican una maniobra intencional para no cumplir sus obligaciones.

Sección Cuarta. Confusión

CONFUSION

Art. 53. Habrá extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos al tributo, quedare colocado en la situación del deudor.

Sección Quinta. Condonación o Remisión

PROCEDIMIENTO

Art. 54. La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las demás obligaciones, así como los intereses y las multas, sólo pueden ser condonadas por resolución administrativa en la forma y condiciones que la ley establezca.

Sección Sexta. Prescripción

TERMINOS DE  
PRESCRIPCION

Art. 55. El derecho de la administración tributaria de determinar la obligación y exigir su pago con los intereses correspondientes prescribe a los \_\_\_\_\_ años.

El término precedente se extenderá:

- 1o.) A \_\_\_\_\_ años cuando el contribuyente o terceros no cumplan con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, de declarar el hecho generador, o de presentar las declaraciones tributarias y, en los casos de determinación de oficio, cuando la administración no pudo conocer el hecho;
- 2o.) A \_\_\_\_\_ años cuando el contribuyente o el responsable haya ocultado a la administración el hecho generador o extraído del país los bienes afectados al pago del tributo.

A los efectos de la extensión de los términos se tendrá en cuenta si los actos del contribuyente son intencionales o culposos, conforme a lo dispuesto por los Arts. 98, 100 y 113.

(Nota: A juicio de la Comisión los plazos deben ser breves. Para el común se sugieren cuatro años; para el del número 1o., seis años; y para el del número 2o., diez años.)

El término debe computarse a partir del 1o. de enero del año siguiente al del acaecimiento del hecho generador o de realización del acto gravado (Art. 56). El número 1o. de la norma alude implícitamente a los hechos instantáneos, es decir, aquellos que tienen lugar aisladamente, por separado (una compraventa, una donación, etc.); el apartado segundo tiene en mira los hechos generadores de carácter periódico o de cumplimiento paulatino y acumulable (por ejemplo, la renta de un año).

El Art. 57 se refiere a las causas interruptivas de la prescripción y responde a principios generalizados en el derecho común. El concepto de "determinación" interruptiva, aludido en el número 1o. del artículo, está dado en los Arts. 132 y siguientes, que legislan al respecto. En cuanto a las facilidades de pago mencionadas al final del número 3o., se refieren a cualquier procedimiento o sistema destinado a hacer menos gravoso el pago del tributo (por ejemplo, un pago diferido, el otorgamiento de un préstamo, etc.).

Este artículo al establecer el efecto interruptivo del acto de determinación, soluciona indirectamente el problema tan discutido en la doctrina y que en el derecho comparado ha recibido diferentes soluciones, de la existencia de un doble plazo de prescripción, uno para determinar la obligación, computado a partir del acaecimiento del hecho generador, y otro para pagar el crédito ya determinado. El sistema del Proyecto es del plazo único, pero en los hechos equivale al del doble plazo, como consecuencia del efecto interruptivo del acto de determinación o del reconocimiento de la deuda por parte del obligado. El nuevo plazo que se computa a partir de estas interrupciones, dada las características de éstas, se regiría siempre por el término general previsto en el primer párrafo del Art. 55, ya que no se producirían las hipótesis de los números 1o. y 2o. de dicho artículo.

El Art. 58 corresponde a las causales de suspensión, que se han reducido al mínimo, por las perturbaciones que suele producir la institución; el Art. 58 deriva del carácter accesorio de los intereses, que siguen la suerte de lo principal; y el Art. 60 es una aplicación del principio jurídico de que las obligaciones naturales no pueden ser materia de acción de repetición o de reembolso.



COMPUTO DE  
LOS TERMINOS

Art. 56. El término se contará desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador.

Para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica se entenderá que el hecho se produce al finalizar el período respectivo.

INTERRUPCION  
DE LA  
PRESCRIPCION

Art. 57. El curso de la prescripción se interrumpe:

- 1o.) Por la determinación del tributo, sea ésta efectuada por la administración tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha la de notificación o de presentación de la liquidación respectiva;
- 2o.) Por el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor;
- 3o.) Por el pedido de prórroga u otras facilidades de pago.

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

SUSPENSION  
DE LA  
PRESCRIPCION

Art. 58. El curso de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativos hasta 60 días después que la administración tributaria adopte resolución definitiva, tácita o expresa, sobre los mismos.

PRESCRIPCION  
DE INTERESES

Art. 59. La prescripción de la obligación tributaria extingue el derecho a los intereses.

REPETICION DE  
LO PAGADO

Art. 60. Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción.

Arts. 61 y 62. En caso de no satisfacerse en término la obligación tributaria, se devenga de pleno derecho un interés que tiene carácter indemnizatorio y deberá liquidarse hasta la extinción de la obligación, cualquiera que fuere la causa de la demora: obtención de prórroga (Art. 46), mora (Art. 116) o interposición de recursos o acciones. En este último caso, aunque el contribuyente haya litigado con razón también deberá pagar los intereses, pues el Tribunal sólo puede exonerarlo total o parcialmente de las multas (Art. 179), es decir, de las sanciones de carácter punitivo previstas en la Sección Cuarta del Título III y no de los intereses a que se refieren estas disposiciones.

Quedó aclarado que el contribuyente que paga fuera de término sin solicitar prórroga o facilidades antes del vencimiento, incurre en la infracción denominada mora, legislada en los Arts. 116 y 117.

La Comisión ha considerado oportuno no establecer una tasa fija, porque en países con monedas de valor fluctuante las cifras quedan desactualizadas al poco tiempo; por tal razón se deja librado al Poder Ejecutivo determinar anualmente el tipo de interés, el que deberá fijarse a un nivel equivalente al corriente en plaza para el descuento bancario de los documentos comerciales, criterio éste que tiende a evitar que el contribuyente posponga el pago de las obligaciones tributarias por razones de conveniencia particular, frente a otras obligaciones que devengan intereses corrientes.

El Art. 62 salva una omisión de la mayoría de las legislaciones. Si el deudor de la obligación tributaria debe pagar intereses por la demora en que incurriera, por aplicación del principio de la igualdad, el Estado debe también pagarlos cuando devuelve los tributos percibidos indebidamente. La parte final tiende a facilitar al Estado demandado el examen del reclamo y la posibilidad de allanarse al mismo, pues en razón de la organización de la administración pública no puede aplicarse un sistema similar al de los particulares.

Arts. 63 y 64. Estas disposiciones regulan la delicada materia de los privilegios del Fisco, que ofrece íntima conexión con la legislación general del país. En algunos países se estima que debe estar reservada al código civil; en otros se considera que es una cuestión de derecho público ajena a aquél. La Comisión se ha decidido por la segunda solución, si bien reconociendo que los privilegios deben ser limitados en el tiempo y respetar ciertas soluciones de derecho privado, como las relativas a los derechos reales, a las pensiones alimenticias y a los salarios.

Con respecto a éstos cabe señalar los distintos significados que el vocablo tiene en los derechos latinoamericanos, por lo que la Comisión considera oportuno dejar constancia de que lo ha utilizado en sentido amplio, como equivalente a retribución del trabajo, sea diario, mensual o por otros períodos, sea fijo o variable, pero restringiéndolo a las retribuciones del trabajo en relación de dependencia.

## CAPITULO VI

Intereses

INTERESES A  
CARGO DEL  
CONTRIBUYENTE

Art. 61. El pago efectuado fuera de término hace surgir, sin necesidad de actuación alguna de la administración tributaria, la obligación de pagar juntamente con el tributo un interés equivalente al corriente en plaza para el descuento bancario de los documentos comerciales, el que se liquidará hasta la extinción de la obligación.

Anualmente el Poder Ejecutivo, previo asesoramiento de la banca oficial, fijará el tipo de interés que regirá en el año siguiente.

INTERESES A  
CARGO DEL  
FISCO

Art. 62. El artículo anterior es también aplicable a las deudas del Fisco resultantes del cobro indebido de tributos.

En tal caso, los intereses se liquidarán a partir de los \_\_\_\_\_ días de la reclamación del contribuyente o, en su caso, de la notificación de la demanda.

## CAPITULO VII

Privilegios

ALCANCE DE LOS  
PRIVILEGIOS

Art. 63. Los créditos por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del contribuyente o responsable y tendrán prelación sobre los demás créditos con excepción de:

- 1o.) Los garantizados con derecho real, siempre que éste se haya constituido con anterioridad a la determinación del crédito fiscal;
- 2o.) Las pensiones alimenticias y los salarios cualquiera que fuere su fecha.

El privilegio sólo alcanza a los tributos correspondientes al año en que se invoque y de los \_\_\_\_\_ años anteriores y no es extensivo a los intereses ni a las sanciones de carácter punitivo.

(Nota: La Comisión sugiere que el plazo sea de 2 años.)

Art. 65. Se refiere a las exenciones tributarias stricto sensu, que no deben confundirse con los casos de no imposición o inmunidad. El artículo define la exención como "la dispensa legal de la obligación tributaria". Queda así aclarado el origen exclusivamente legal de las exoneraciones, en concordancia con lo ya dispuesto en el Art. 4, dejando también establecido que se trata de hechos que en principio están comprendidos en la definición del hecho generador de la obligación tributaria, pero a los cuales la ley, por razones de política fiscal, excluye de la misma. Por el contrario, los casos de no imposición se producen cuando la circunstancia considerada no está comprendida en la definición legal del hecho generador.

Arts. 66 a 68. Concordantemente con lo establecido en el Art. 4, número 2o., estas disposiciones desarrollan el principio de la legalidad en materia de exenciones. El Art. 66 se refiere a los requisitos y características de la ley que crea la exención, el 67 a su campo de aplicación y el 68 a la vigencia de la norma y posibilidades de su derogación.

A este último respecto, el principio jurídico general es que la norma creadora de una exoneración, como toda ley, puede ser derogada por otra posterior. El legislador que crea la exoneración no puede limitar la competencia de los legisladores posteriores, prohibiéndoles dictar otras leyes en sentido contrario. No obstante, el Código admite como excepción el caso de que la ley establezca plazo de duración de la exención, por entender que en tal hipótesis el Estado, por medio de la ley, ha creado una legítima expectativa en los contribuyentes, que todos sus poderes y órganos deben respetar en el futuro. Pero debe también señalarse que esta solución del Proyecto es, por su parte, una norma legal susceptible de ser modificada expresa o tácitamente por otras leyes posteriores por lo tanto ella tendrá efectiva aplicación en los casos de silencio de las normas posteriores, sin perjuicio de las reclamaciones que los interesados planteen por los derechos que pudieran haber adquirido.

PRELACION  
EN CASO DE  
CONCURSO                      Art. 64. En caso de concurso, quiebra o liquidación, el orden de preferencia de los créditos tributarios se rige por las normas del derecho privado.

CAPITULO VIII

Exenciones

CONCEPTO                      Art. 65. Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria.

CONDICIONES  
Y REQUISITOS  
EXIGIDOS                      Art. 66. La ley que establezca exenciones especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y, en su caso, el plazo de su duración.

LIMITE DE  
APLICACION                      Art. 67. Salvo disposición en contrario de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos instituidos posteriormente a su otorgamiento, siempre que difieran sustancialmente de los incluidos en la norma de exoneración.

VIGENCIA                      Art. 68. Salvo que tuviera plazo cierto de duración, la exención, aun cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior.

## INFRACCIONES Y SANCIONES

### Principios del Proyecto

El Proyecto toma en esta materia una orientación doctrinaria definida, coincidente con las ideas dominantes en América Latina manifestadas en forma orgánica en las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en San Pablo.

Como surge ya de la estructura del Proyecto, se considera que la tipificación de las infracciones y su sanción constituye un conjunto de normas vinculadas al derecho tributario y no al derecho penal común legislado en el Código Penal. El concepto de violación del derecho y el de su sanción correlativa es un concepto inherente al de norma jurídica y por lo tanto aplicable a todas sus ramas en particular.

El derecho tributario, por sus características propias, ha dado lugar a un gran desarrollo de las disposiciones punitivas, las que a juicio de los autores del Proyecto deben permanecer en el ámbito de aquél, sin perjuicio de que, en virtud de su naturaleza punitiva, recoja las soluciones clásicas del derecho penal, que derivan de un conjunto de principios jurídicos comunes a todos los actos ilícitos y a todas las penas, estén legisladas en el Código Penal, en otros cuerpos de leyes o en leyes especiales.

### Parte General

En una rápida enunciación, los principios consagrados en el articulado de este capítulo son los siguientes:

- 1o.) Rigen sin excepciones los principios sobre legalidad y jurisdiccionalidad. El primero, ya consagrado en el Art. 4o., número 4o., que establecía que "sólo la ley puede tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones", aparece confirmado en el Art. 71 que condiciona la existencia del ilícito y su sanción a la existencia de una norma legal establecida por el Código o por una ley especial. La garantía jurisdiccional está consagrada en el Art. 88, que dispone que los órganos jurisdiccionales serán los que en definitiva apliquen las sanciones siguiendo los procedimientos de los Títulos IV y V, que garantizan los derechos de los presuntos infractores. El principio tiene especial vigencia en materia de penas corporales, que sólo podrán ser aplicadas por los órganos judiciales competentes. Ambos principios habían sido recomendados en las III Jornadas antes mencionadas en los puntos 2 y 9, el primero referente a la legalidad y el segundo a las garantías del debido proceso.
- 2o.) El elemento subjetivo se considera esencial desde el punto de vista de la configuración de las infracciones. El Art. 73, recogiendo la conclusión 3 de las citadas Jornadas, establece que las infracciones tributarias requieren la existencia de dolo o culpa.
- 3o.) En el Art. 79 se establece con algunas excepciones que la responsabilidad por infracciones es personal, es decir, que no se transmite a los herederos del infractor (Conclusión 10 de São Paulo).

**TITULO III**  
**INFRACCIONES Y SANCIONES\***

---

\*Los artículos de este título comienzan a transcribirse en la página 57.

4o.) En lo que respecta a las especies de sanciones, las III Jornadas habían recomendado que ellas fueran de naturaleza pecuniaria y que solamente en casos excepcionales y de extrema gravedad se establecieran penas privativas de la libertad y restrictivas de actividades y derechos. El Proyecto sigue esta tendencia y sólo propone la pena de prisión para casos de especial gravedad, como los de contrabando y aun en este caso con limitaciones, y para la instigación a no pagar los tributos cuando este ilícito adquiere especial gravedad (Art. 111). Las penas de cierre de establecimiento y suspensión de actividades sólo están previstas para infracciones graves, especialmente la defraudación.

En consecuencia, la pena general es la multa de carácter pecuniario.

Al optar por esta solución la Comisión ha analizado detenidamente los argumentos en favor y en contra de las penas privativas de libertad por infracciones tributarias, valorando las soluciones de la doctrina y del derecho comparado. Cree que el establecimiento de las penas de prisión depende de factores políticos y sociológicos complejos que deben considerarse con respecto a las características de cada país y ha entendido que en América Latina, al menos en las presentes circunstancias, esos factores no son favorables a la adopción de este tipo de penas.

En materia punitiva es imprescindible que exista una adecuada relación entre la gravedad de la infracción y de la pena, pero esa relación varía según los medios sociales. En nuestro continente, en el cual las sanciones no se han caracterizado por su efectiva aplicación ni por su severidad, parece suficiente, por el momento, aplicar estrictamente el derecho vigente y las multas y demás sanciones previstas en el Proyecto para lograr el efecto intimidatorio y represivo perseguido. Sólo en el caso de que esta solución fracasara en la práctica, se justificaría la adopción de penas de prisión y únicamente para las formas graves de defraudación, equiparables desde el punto de vista de sus características jurídicas a los delitos de estafa y apropiación indebida.

Pero la razón más importante, a juicio de la Comisión, para no recomendar las penas privativas de libertad, deriva de los caracteres políticos y administrativos de los fiscos latinoamericanos. En tales aspectos existen riesgos inmediatos de que el sistema no funcione eficazmente e, incluso, pueda ocultar móviles de discriminación entre los contribuyentes por razones políticas, o deje de aplicarse a los infractores.

Por otra parte, la aplicación de penas de prisión por defraudación, especialmente en algunos impuestos como los que gravan las rentas, es de gran complejidad y requiere una imparcialidad y eficacia administrativa en la realización de las investigaciones, difíciles de lograr en las circunstancias actuales.

Por todas estas razones la Comisión aconseja sin vacilaciones, la mayor prudencia en la adopción de las penas privativas de libertad.





Art. 69. Recoge expresamente el principio de derecho penal común, de que las normas punitivas deben tener efecto retroactivo cuando establecen soluciones menos gravosas para el infractor.

Art. 70. El párrafo 1o. tiene por objeto solucionar la duda que podría plantearse acerca de cuáles son los textos aplicables a las infracciones no previstas en el Código. En tal sentido se declara, en principio, la aplicación de éste, salvo disposición legal expresa en contrario.

El párrafo 2o. dispone la aplicación supletoria de los principios generales del derecho en materia punitiva, norma que debe vincularse con la del Art. 7o. en el sentido de que el intérprete deberá apreciar la adaptación de esa solución a la naturaleza y fines del derecho tributario. En consecuencia, frente a un vacío y oscuridad de la ley tributaria penal no es preceptivamente aplicable el Código Penal, sino solamente cuando éste ofrezca una solución compatible con las características del derecho tributario.

Se ha considerado conveniente que las infracciones tributarias de escasa gravedad, como la mora, las contravenciones y el incumplimiento de los deberes formales, no se consideren a los efectos de la determinación de la responsabilidad de derecho penal común. En cambio, la defraudación y el contrabando por su especial gravedad, deberán ser tenidas en cuenta a esos efectos.

Art. 71. Responde al principio de legalidad, tantas veces mencionado en el curso de esta Exposición de Motivos. La palabra infracción es empleada en un sentido genérico, pues comprende todas las situaciones de ilícito fiscal, a diferencia de lo que ocurre en ciertas legislaciones, en que esa expresión es utilizada para caracterizar determinada categoría de ilicitud.

Art. 72. Enumera los tipos de infracciones previstos en el Código.

CAPITULO I

Parte General

Sección Primera. Disposiciones Generales

EXCEPCIONES A LA  
IRRETROACTIVIDAD

Art. 69. Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

PRINCIPIOS  
Y NORMAS  
APLICABLES

Art. 70. Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones tributarias, salvo disposición legal expresa en contrario.

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

Las infracciones previstas en el Capítulo II de este Título, salvo las establecidas en las Secciones Primera y Segunda, no se considerarán a los efectos de la determinación de la responsabilidad penal de derecho común.

Sección Segunda. Infracciones

CONCEPTO

Art. 71. Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales.

TIPOS DE  
INFRACCIONES

Art. 72. Son infracciones tributarias:

- 1o.) Defraudación;
- 2o.) Contrabando;
- 3o.) Instigación pública a no pagar los tributos;
- 4o.) Contravención;
- 5o.) Mora;

Art. 73. En este artículo se recoge el ya mencionado principio de la subjetividad para configurar las infracciones. El Proyecto dispone que en todos los casos deberá existir dolo o culpa. En este último concepto deben considerarse comprendidos los distintos tipos de culpa reconocidos en el derecho común, o sea la negligencia, la impericia, la imprudencia, y también la simple violación de las leyes o reglamentos.

Teniendo en cuenta algunas discrepancias que suelen plantearse en cuanto a la exigencia del elemento subjetivo como constitutivo de la infracción, y especialmente en cuanto al régimen de su prueba, se ha estimado conveniente precisar que el Proyecto recoge en este punto y en carácter de principios: primero, que el infractor sea culpable, es decir, que haya actuado con dolo o culpa, y segundo, que la carga de la prueba, pertenece al Fisco. Ambos principios reconocen excepciones en la práctica e incluso en el Proyecto. Es frecuente que las legislaciones establezcan infracciones puramente objetivas, como sucede en el caso de contrabando, y también que se invierta la carga de la prueba, como lo hace el Proyecto.

Con respecto al objeto de la prueba, tanto cuando ésta debe ser producida por el Fisco, como por el contribuyente, evidentemente no es el hecho psicológico de la intención o de la negligencia lo que hay que probar, pues se trataría de una prueba imposible. El dolo y la culpa son conceptos jurídicos vinculados desde el punto de vista lógico a determinados hechos objetivos imputables al infractor. El problema en materia de defraudación tributaria se plantea en los mismos términos que en la estafa o en la apropiación indebida del derecho común. Tanto en un caso como en otro, se prueban hechos que, de acuerdo con las reglas de la experiencia y de la lógica, corresponden normalmente a una conducta dolosa o culposa.

También parece oportuno aclarar que la prueba del elemento subjetivo debe hacerse exclusivamente con respecto al hecho tipificado como infracción y no con respecto a sus consecuencias, aunque éstas hayan influido en el legislador al describir el tipo. Por ejemplo, en materia de inobservancia de los deberes formales, basta la prueba de dicho elemento con respecto a la inobservancia en sí misma y no en cuanto a los perjuicios patrimoniales que el Fisco sufra o pueda sufrir; es decir, no interesa desde el punto de vista de la configuración de la infracción la intención de perjudicar al Fisco. Lo mismo sucedería en el caso de la mora.

Atendiendo a las características particulares del derecho tributario, el proyecto acoje con bastante amplitud la solución de las presunciones de culpa, como puede verse en los Arts. 100 al 103 y sus comentarios.

Siguiendo la solución consagrada en casi todo el derecho comparado y especialmente el latinoamericano, la disposición menciona las presunciones de culpa o dolo, disponiendo con carácter general que cuando las leyes las establezcan será admisible la prueba en contrario, o sea que se trata de presunciones sim-

- 6o.) Incumplimiento de los deberes formales;
- 7o.) Incumplimiento de los deberes por los funcionarios de la administración tributaria.

CULPABILIDAD

Art. 73. Las infracciones tributarias requieren la existencia de dolo o culpa.

Las presunciones establecidas al respecto en este Código o en leyes especiales admiten prueba en contrario y presuponen el conocimiento por parte del imputado de los hechos que le sirven de base.

ples. También es menester para aplicar la presunción, que el hecho base de la misma sea conocido por el infractor.

Arts. 74 y 75. Recogen las soluciones más admitidas en materia de concurrencia formal, reincidencia y reiteración. Cabe agregar que el Art. 121 no altera la norma establecida en el Art. 74.

En materia de reincidencia y reiteración, el artículo dispone que la nueva infracción debe ser del mismo tipo de la primitiva, pues tratándose de circunstancias computables para graduar la sanción, sería contrario a la equidad que una infracción de escasa gravedad como las de índole formal o la simple mora, pudiera determinar la graduación de una pena por infracción de mayor trascendencia.

Art. 76. Siguiendo el principio de la personalidad, el Código opta por la solución de que la muerte del infractor extingue las acciones y sanciones, salvo en aquellos casos en que la decisión hubiera quedado firme o pasada en autoridad de cosa juzgada, resolviendo así un punto controvertido en la doctrina y que ha sido objeto de soluciones diferentes en el derecho comparado. Las demás causas no requieren explicación.

Art. 77. En este artículo, referente a la prescripción del derecho de imponer sanciones, se recoge la diferenciación ya utilizada en materia de prescripción de las obligaciones tributarias, según que la administración haya tenido o no conocimiento de los hechos constitutivos de la obligación. Si la administración tuvo conocimiento del hecho está en el deber de aplicar las sanciones de inmediato, y en ningún caso este plazo especial puede significar una ampliación del término común de la prescripción.

La prescripción tratada en este artículo es independiente de la legislada en los Arts. 96 y 97.

CONCURRENCIA  
FORMAL

Art. 74. Cuando un hecho configure más de una infracción se aplicará la sanción más grave.

REINCIDENCIA  
Y REITERACION

Art. 75. Habrá reincidencia siempre que el sancionado por sentencia o resolución firme cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro del plazo de \_\_\_\_\_ años contados a partir de aquélla.

Habrá reiteración de infracciones cuando el imputado incurriere en nueva infracción del mismo tipo, sin que mediare condena por sentencia o resolución firme.

EXTINCION DE  
ACCIONES Y DE  
SANCIONES

Art. 76. Las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguen:

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

PRESCRIPCION  
DE LAS  
INFRACCIONES

Art. 77. El derecho de aplicar sanciones prescribe por el transcurso de los términos siguientes:

- 1o.) \_\_\_\_\_ años contados desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquel en que se cometió la infracción.
- 2o.) Cuando la administración tributaria hubiere tenido conocimiento de la infracción, el término será de \_\_\_\_\_ años contados desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquel en que tuvo ese conocimiento, pero en ningún caso el término podrá exceder del fijado en el número anterior. El conocimiento de la infracción por parte de la Administración deberá ser probado fehacientemente por el infractor.
- 3o.) En caso de mora, los plazos precedentes se reducirán a la mitad.

(Nota: Se aconseja para el número 1o. plazo de cinco años y para el número 2o., dos años.)

Art. 78. Este artículo, relativo a la interrupción de la prescripción, establece soluciones equivalentes a las de las obligaciones tributarias de derecho material.

Art. 79. Esta disposición tiene su concordancia en el Art. 76, número 1o., y establece como principio general que la responsabilidad por infracciones tributarias es personal. No obstante esto, hay excepciones que se justifican por las características del derecho tributario y aun del llamado "derecho económico", como es el supuesto de la transmisibilidad de las multas firmes (Art. 76, número 1o., parte final); la responsabilidad directa de las personas jurídicas (Art. 84); la responsabilidad indirecta por actos de los subordinados (Art. 86) y otras situaciones de esta índole.

Arts. 80 y 81. Establecen las eximentes de responsabilidad que son preceptivas en el primero de ellos. En el Art. 81 se admite que la ignorancia o error excusable de hecho o de derecho dé lugar a la exención de responsabilidad por parte de quien aplique la pena. El número 2o. de esta disposición establece una solución novedosa, relacionando el error con la posible responsabilidad de los profesionales que asesoran al contribuyente, a quienes se les hace responsables según el Art. 83.

Art. 82. Se refiere a la coparticipación en el acto ilícito, a la que aplica la misma solución que es corriente en la doctrina y en la legislación punitiva, vale decir, establece la misma sanción que corresponda al autor principal.



INTERRUPCION Y  
SUSPENSION DE  
LA PRESCRIPCION

Art. 78. La prescripción se interrumpe una sola vez por la comisión de nuevas infracciones del mismo tipo. El nuevo plazo se contará desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquel en que se reiteró la infracción.

Los términos se suspenden durante la instrucción del sumario administrativo por un plazo de \_\_\_\_\_ meses desde la citación o emplazamiento del imputado.

(Nota: Se recomienda la fijación de un plazo breve que se determinará de acuerdo con las características administrativas de cada país. Se sugiere un plazo de seis meses.)

Sección Tercera. Responsabilidad

PERSONALIDAD

Art. 79. La responsabilidad por infracciones es personal, salvo las excepciones establecidas en este Código.

EXIMENTES DE  
RESPONSABILIDAD

Art. 80. Excluyen la responsabilidad:

- 1o.) La incapacidad absoluta;
- 2o.) La fuerza mayor y el estado de necesidad;
- 3o.) El error en cuanto al hecho que constituye la infracción;
- 4o.) El cumplimiento de la ley y la obediencia debida.

IGNORANCIA  
O ERROR

Art. 81. Pueden ser eximidos de responsabilidad quienes, por ignorancia o error excusable de hecho o de derecho, hayan considerado lícita la acción o la omisión.

Es excusable el error en que incurriera el infractor inducido por alguno de los profesionales a que se refiere el Art. 83.

CONCURSO DE  
INFRACTORES

Art. 82. Se aplicará la misma sanción que al autor principal, sin perjuicio de la graduación de la pena que corresponda:

Art. 83. La presente disposición es novedosa en la legislación latinoamericana, pero reconoce antecedentes en el derecho de otros países. Así, por ejemplo, el Art. 423 de la Ordenanza Tributaria Alemana y el Art. 266 del Texto Unico, número 645, del 29 de enero de 1958, de Italia, también prevén la responsabilidad de los profesionales que intervengan en asuntos tributarios. Nuestro artículo se refiere a aquellas personas que, por sus conocimientos o versación especial, están en condiciones de apreciar las consecuencias o alcances de los actos en que ellos hayan actuado.

Arts. 84 a 87. El Art. 84 establece la responsabilidad de las personas jurídicas como tales, sin necesidad de imputar la infracción a una persona física determinada. Es un principio generalizado en el derecho tributario contemporáneo y además sostenido por prestigiosos autores, aun para delitos del derecho penal común. El segundo párrafo se refiere a la responsabilidad en que, independientemente, pueden incurrir las personas naturales por su actuación personal en dichos casos. Los restantes artículos de esta sección establecen soluciones corrientes para prever la responsabilidad por acto de los representantes y de los dependientes (Arts. 85 a 86). Se establece también, la responsabilidad accesoria de los copartícipes por las costas y demás gastos procesales (Art. 87).

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

RESPONSABILIDAD DE PROFESIONALES

Art. 83. A los profesionales que participen en infracciones dolosas en cualquiera de las formas previstas en el Art. 82, además de las sanciones en él previstas, podrá aplicárseles la inhabilitación para el ejercicio de la profesión por el término de \_\_\_\_\_

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

RESPONSABILIDAD DE LAS COLECTIVIDADES

Art. 84. Las entidades o colectividades, tengan o no personalidad jurídica, podrán ser sancionadas por infracciones sin necesidad de establecer el dolo o culpa de una persona física.

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

RESPONSABILIDAD POR ACTO DE LOS REPRESENTANTES

Art. 85. Cuando un mandatario, representante, administrador o encargado incurriere en infracción, los representados serán responsables por las sanciones pecuniarias, sin perjuicio de su acción de reembolso contra aquéllos.

RESPONSABILIDAD POR ACTO DE LOS DEPENDIENTES

Art. 86. Las entidades o colectividades y los patronos en general son responsables por las sanciones pecuniarias aplicadas a sus dependientes por su actuación como tales.

Art. 88. Ya ha sido comentado al referirnos a los principios de la garantía jurisdiccional.

Asimismo parece innecesario referirnos al Art. 89 en razón de su claridad.

Art. 90. Esta norma establece el principio de la individualización de la pena, disponiéndose que se tendrán en cuenta las circunstancias atenuantes y agravantes en él enumeradas, que por regla general siguen las soluciones del derecho penal común, adaptadas a las especiales exigencias del derecho tributario.

RESPONSABILIDAD  
ACCESORIA DE LOS  
COPARTICIPES

Art. 87. Los autores, coautores, cómplices y encubridores responden solidariamente por las costas y demás gastos procesales. Esta responsabilidad es independiente del pago solidario de las obligaciones tributarias que no tuvieran carácter represivo.

Sección Cuarta. Sanciones

APLICACION

Art. 88. Las penas deberán ser aplicadas en definitiva por los órganos jurisdiccionales con sujeción a lo dispuesto por los Títulos IV y V de este Código.

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

SANCIONES

Art. 89. Las sanciones aplicables son:

- 1o.) Prisión;
- 2o.) Multa;
- 3o.) Comiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla;
- 4o.) Clausura de establecimiento;
- 5o.) Suspensión y destitución de cargos públicos;
- 6o.) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones;
- 7o.) Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas;
- 8o.) Cancelación de inscripción en registros públicos.

GRADUACION

Art. 90. Las sanciones se graduarán tomando en cuenta las siguientes circunstancias atenuantes y agravantes:

- 1o.) La reincidencia y la reiteración;
- 2o.) La condición de funcionario o empleado público que tenga el imputado;
- 3o.) El grado de cultura del infractor y el conocimiento que tuvo o debió tener de la norma legal infringida;
- 4o.) La importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción;
- 5o.) La conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos;
- 6o.) El grado de dolo o culpa;
- 7o.) La incapacidad relativa;
- 8o.) La presentación espontánea con regularización del crédito tributario. No se reputa espontánea la

La Comisión ha entendido conveniente recoger la solución de la suspensión condicional de la pena y, por las razones de principio ya explicadas, la prohibición de que las penas pecuniarias se conviertan en penas corporales (Arts. 91 y 92).

Con respecto a la pena de comiso, se ha establecido la posibilidad de sustituirla por multa cuando a juicio del órgano que aplica la sanción, el valor de la mercadería en infracción no guarde relación con los efectos utilizados para cometerla (Art. 93). Se considera que en tal caso el comiso de éstos podría ser una sanción de extrema gravedad que violaría principios de justicia. Las restantes disposiciones de esta sección recogen soluciones generalmente admitidas, no requiriendo mayores explicaciones.

Art. 94. La presente disposición se refiere a la tentativa, y en ella se adopta la solución generalmente establecida en la legislación represiva, de fijar una sanción algo menor que para el acto consumado. En algunos delitos fiscales, por ejemplo en el contrabando, la jurisprudencia ha dicho con frecuencia que la tentativa importa ya la realización del delito y por esto, en ocasiones, ella recibe el mismo tratamiento que el delito consumado.

En definitiva, la Comisión adoptó la solución consignada en el texto por entender que es la más acorde con los principios generalmente admitidos en la materia.

presentación motivada por una inspección efectuada u ordenada por la administración;

- 90.) Las demás circunstancias atenuantes que resulten de los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, aunque no estén previstas expresamente por la ley.

SUSPENSION  
CONDICIONAL  
DE LA PENA

Art. 91. Los órganos jurisdiccionales podrán resolver la suspensión condicional de la pena de prisión inferior a \_\_\_\_\_ años, cuando se trate de infractores primarios y atendiendo a las circunstancias del caso.

La suspensión de la pena quedará sin efecto en caso de reincidencia.

INCONVERSION  
DE LA PENA

Art. 92. Las sanciones pecuniarias no son convertibles en pena de prisión.

SUSTITUCION  
DEL COMISO

Art. 93. Si no fuere posible el comiso por no poder aprehenderse las mercaderías u objetos, será remplazado por multa igual al valor de éstos.

Cuando a juicio del órgano que aplica la sanción exista una diferencia apreciable de valor entre la mercadería en infracción y los efectos utilizados para cometerla, se sustituirá el comiso de éstos por una multa adicional de dos a cinco veces el valor de la mercadería en infracción, siempre que los responsables no sean reincidentes en el mismo tipo de infracción.

TENTATIVA

Art. 94. La tentativa será sancionada con penas que se graduarán de un tercio a la mitad de las correspondientes a la infracción consumada.

Art. 95. La norma tiene por objeto aclarar dudas y no requiere mayor explicación; debe tomarse en cuenta el valor real de las mercaderías vinculadas con la infracción, lo que excluye valores arbitrarios o ficticios. La referencia al día de la comisión del delito tiene su explicación en el hecho de que el acto punible se aprecia según la legislación y circunstancias del momento de su realización.

Arts. 96 y 97. En los Arts. 77 y 78 se establecieron los principios que rigen la prescripción de la acción represiva y sus medios interruptivos. Los Arts. 96 y 97 se refieren a una etapa posterior, que corresponde a la prescripción de las sanciones ya aplicadas, efectuándose el distingo entre penas privativas de la libertad y penas pecuniarias en razón de las características de cada una de ellas.

El Capítulo II del Título III trata en particular de las distintas infracciones previstas en el Art. 72, tipificándolas y estableciendo las sanciones correspondientes (Arts. 98 a 125).

#### Defraudación

La defraudación tributaria está tipificada en el Art. 98, que la configura por la realización de actos que inducen en error al Fisco.

Desde el punto de vista subjetivo la defraudación requiere, pues, que el autor actúe con fraude, es decir, mediante actos que podrán tener distintas características, pero que todos responden a la noción de engaño al damnificado. A título de ejemplo la definición legal cita los casos de simulación, ocultación y maniobras.

El fraude debe tener como finalidad la obtención de un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos fiscales, ya sea por el no pago de una obligación, ya por la obtención de una devolución o cualquier otro beneficio. En



FIJACION DE VALORES

Art. 95. Cuando las sanciones estén relacionadas con el valor de las mercaderías u objetos en infracción, se tomará en cuenta el valor real del día en que se cometió la infracción.

PRESCRIPCION DE LAS SANCIONES EN GENERAL

Art. 96. Las sanciones aplicadas, salvo las de prisión, prescriben por el transcurso de \_\_\_\_\_ años, contados desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquel en que quedó firme la resolución o la sentencia que las impuso.

Cuando la ejecución de la sanción requiera la intervención de órganos jurisdiccionales, la administración tributaria deberá iniciar los procedimientos respectivos dentro del mismo plazo.

(Nota: Se recomienda que el plazo sea de un año.)

PRESCRIPCION DE LAS SANCIONES DE PRISION

Art. 97. Las sanciones de prisión prescriben por el transcurso de un tiempo igual al de la condena.

El término se computará desde el día siguiente al de la notificación de la sentencia al condenado.

## CAPITULO II

### Parte Especial

#### Sección Primera. Defraudación

CONCEPTO

Art. 98. Comete defraudación el que, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, induce en error al Fisco, del que resulte para sí o un tercero un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquél a la percepción de los tributos.

Es agravante especial la circunstancia de que la defraudación se cometa con la participación del funcionario que, por razón de su cargo, intervenga o deba intervenir en los hechos constitutivos de la infracción.

consecuencia, para que la infracción quede consumada no es imprescindible, de acuerdo con la disposición, que el daño se produzca; basta que la actuación del agente haya provocado el engaño del Fisco induciendo a éste a aceptar el pago o a conceder el beneficio, o a adoptar cualquier resolución equivalente. La simple maniobra que no llega a producir el engaño sería tentativa, prevista en el Art. 94.

El Art. 99 enumera, a título de ejemplo, diversos casos de defraudación. Se trata de actos que configuran por sí mismos la defraudación, es decir, llevan implícito el fraude. La sola comprobación de la existencia de los hechos enumerados da lugar a la aplicación de las sanciones correspondientes. Por efecto de los principios generales de derecho, dichas situaciones tendrán que ser probadas por el Fisco; si el contribuyente desea liberarse de responsabilidad, deberá comprobar que el hecho no se produjo.

En cambio, el Art. 100 enumera distintas situaciones de hecho en las cuales se presume la existencia del fraude. Se trata como ya se ha dicho, de presunciones simples que admiten la prueba en contrario por parte del contribuyente. Esta inversión de la carga de la prueba está justificada por las especiales dificultades que plantea la prueba del fraude en determinadas situaciones de hecho, las cuales son recogidas en diversos números de este artículo. Probado por el Fisco el hecho que sirve de base a la presunción, aunque éste en sí mismo no sea fraudulento, se presume la intención de defraudar por parte del contribuyente.

ENUMERACION

Art. 99. Son casos de defraudación, de acuerdo con el artículo anterior, sin perjuicio de otras situaciones:

- 1o.) Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria;
- 2o.) Emplear mercaderías o productos beneficiados por exenciones o franquicias, en fines distintos de los que corresponde según la exención o franquicia;
- 3o.) Elaborar o comerciar clandestinamente con mercaderías gravadas, considerándose comprendidas en esta previsión la sustracción a 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;
- 4o.) Atestar los funcionarios o empleados públicos, o los depositarios de la fe pública, de haberse satisfecho un tributo sin que realmente hubiera ocurrido;
- 5o.) Ocultar mercaderías o efectos gravados siempre que el hecho no configure contrabando.

PRESUNCIONES DE FRAUDE

Art. 100. Se presume la intención de defraudar cuando:

- 1o.) Se adopten formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva operación gravada y ello se traduzca en apreciable disminución del ingreso tributario;
- 2o.) No se ingresen en los plazos establecidos los importes retenidos por tributos;
- 3o.) Se lleven dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos;
- 4o.) Exista contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias;
- 5o.) No se lleven o exhiban libros, documentos o antecedentes contables, cuando la naturaleza o el volumen de las actividades desarrolladas no justifique tales circunstancias;

El Art. 101 prevé las sanciones, que podrán aplicarse conjunta o separadamente, y a este efecto deberán tenerse en cuenta los criterios de individualización de la pena previstos en el Art. 90, así como la agravante especial prevista en el Art. 98.

#### Contrabando

Las características de esta infracción son: a) clandestinidad en la acción de entrada o salida de mercaderías; b) violación de leyes que tutelan o tienen en mira el interés de la colectividad (Art. 102). A diferencia de ciertas legislaciones, el proyecto no considera esencial el perjuicio de la renta fiscal, que puede existir o no. La característica esencial del contrabando es violar las normas establecidas por razones de orden público; por ejemplo, protección a la industria nacional (prohibición de ciertas importaciones), preservación de la salud (prohibición de introducir estupefacientes), defensa de la moral y tranquilidad públicas (introducción de armas o libros obscenos), protección de las existencias de productos (prohibición de exportar ciertas mercaderías), defensa de la moneda (prohibición de importar o exportar metales preciosos) y también, pero no exclusivamente, la recaudación fiscal.

En todos los casos de contrabando se presume la culpabilidad del imputado, salvo la prueba fehaciente de su inocencia (Art. 103), lo que se explica por la gravedad social que alcanza, las especiales dificultades de prueba y la larga tradición legislativa en ese sentido. El Art. 104 enumera algunas situaciones que configuran contrabando, pero que, al igual que el Art. 99, tienen carácter ejemplificativo y no taxativo. El Art. 105 alude al llamado contrabando calificado, por oposición al contrabando simple.

- 6o.) Se produzcan informaciones inexactas sobre las actividades o negocios;
- 7o.) Se omita la denuncia de hechos previstos en la ley como generadores de tributos o no se proporcione la documentación correspondiente.

## PENAS

Art. 101. La defraudación fiscal será penada con las sanciones siguientes, que podrán aplicarse conjunta o separadamente:

- 1o.) Multa de dos a cinco veces el monto del tributo omitido o de \$ \_\_\_\_\_ a \$ \_\_\_\_\_ cuando no pudiere determinarse el monto de la defraudación;
- 2o.) Comiso de las mercaderías o productos, y de los vehículos, animales y demás elementos utilizados para la comisión de la infracción;
- 3o.) Clausura del local donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de \_\_\_\_\_;
- 4o.) Cancelación de la inscripción en los registros públicos relacionados con la actividad desarrollada por el infractor, por un máximo de \_\_\_\_\_.

Sección Segunda.    Contrabando

## CONCEPTO

Art. 102. Constituye contrabando toda acción u omisión en la entrada o salida de mercaderías que eludiendo la intervención de los funcionarios aduaneros o induciéndolos a error, viole las leyes establecidas por razones de orden público o perjudique la percepción de los tributos que deban recaudarse en ocasión de la operación.

La configuración del contrabando no exige necesariamente la concurrencia del perjuicio fiscal.

## CULPABILIDAD

Art. 103. En todos los casos de contrabando se presume el dolo, salvo prueba fehaciente en contrario.

## ENUMERACION

Art. 104. Son casos de contrabando, sin perjuicio de otras situaciones:

- 1o.) La entrada o salida de mercaderías, objetos o productos:

Las sanciones están previstas en el Art. 106 y tienen como base la prisión, cuyos términos varían según la gravedad del acto, pero que admite su dispensa en casos leves (Art. 107). Como penas accesorias se establecen la multa y el comiso de las mercaderías y de los medios de transporte utilizados y, como sanciones facultativas (no obligatorias), inhabilitación, pérdidas de concesiones, privilegios o franquicias y cancelación de inscripciones en registros públicos.

- a) por vías o lugares no autorizados;
  - b) en horas fuera de las señaladas o autorizadas;
  - c) cuya entrada o salida estuviera prohibida;
- 2o.) La acción u omisión tendiente a hacer aparecer como nacionalizadas, mercaderías introducidas temporalmente;
  - 3o.) La existencia de mercaderías en el medio de transporte utilizado en la entrada o salida sin la documentación exigida por las disposiciones pertinentes;
  - 4o.) La desviación o sustitución total o parcial de bultos o su contenido, en las operaciones de importación, exportación, tránsito, rembarco o trasbordo;
  - 5o.) La tenencia injustificada de mercaderías de importación dentro de la zona aduanera sin la documentación correspondiente.

AGRAVANTES

Art. 105. Existe contrabando calificado:

- 1o.) Cuando intervienen tres o más personas;
- 2o.) Cuando media intimidación, amenaza, exhibición de armas, violencia en las personas o fuerza física en las cosas;
- 3o.) Cuando media violación de sellos, documentos, precintos o candados fiscales;
- 4o.) Cuando se falsifican sellos, timbres, marcas o documentos públicos;
- 5o.) Cuando colabora un funcionario o empleado público que por razón de su cargo intervino o debió intervenir en la operación;
- 6o.) Cuando se trata de contrabando de armas, municiones, explosivos y afines, alcaloides, narcóticos o sustancias y elementos de cualquier índole cuyo uso se hubiera declarado atentatorio contra la seguridad o la salud públicas.

PENAS

Art. 106. El contrabando será penado con las siguientes sanciones:

- 1o.) Prisión:
  - a) de un mes a cinco años, cuando no mediare calificación;
  - b) de un año a ocho años en las situaciones previstas en los números 1o. a 5o. del Art. 105;
  - c) de cinco a veinte años en la situación prevista en el número 6o. del Art. 105;
- 2o.) Además de la pena de prisión se aplicarán como sanciones accesorias:

El Art. 108 se refiere al acto consumado mediante actos sucesivos y el Art. 109 a los encubridores, enumerando circunstancias complementarias de las mencionadas en el Art. 82.



- a) multa de 2 a 5 veces el valor de las mercaderías;
  - b) comiso de las mercaderías y de los vehículos, animales y demás elementos utilizados para la comisión de la infracción;
- 3o.) Atendiendo a la gravedad de la infracción podrán aplicarse, además, las sanciones siguientes:
- a) inhabilitación para ejercer actividades relacionadas con operaciones aduaneras y de comercio de importación y exportación, de dos meses a diez años;
  - b) inhabilitación especial para ejercer el comercio, de uno a cinco años;
  - c) pérdida de las concesiones, privilegios y prerrogativas de que gozaren las personas físicas o colectivas;
  - d) cancelación de la inscripción en los Registros Públicos, por un máximo de cinco años.

PENAS EN LAS  
INFRACCIONES  
LEVES

Art. 107. No se aplicará pena de prisión, sin perjuicio de las sanciones del Art. 106, números 2o. y 3o.:

- a) Cuando el valor de las mercaderías objeto de contrabando no exceda de \$ \_\_\_\_\_;
- b) Cuando a juicio del juez la conducta del agente no revele peligrosidad y éste sea primario.

ACTOS  
SUCCESIVOS

Art. 108. Si para llevar a cabo la entrada o salida se recurre a diversos actos sucesivos que separadamente pudieran considerarse incluidos en el concepto genérico establecido en el Art. 102, toda la serie de hechos se estimará como un solo contrabando, pero si en la comisión del delito concurre algún otro acto delictuoso distinto del contrabando, se seguirán las reglas del concurso de delitos.

ENCUBRIDORES

Art. 109. Serán considerados encubridores, además de los mencionados en el Art. 82 de este Código:

- 1o.) Los que adquirieran de personas que no tengan comercio establecido, mercadería de procedencia extranjera para comerciar con ellas, sin asegurarse previamente el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, y resulte que tales mercaderías están en infracción;
- 2o.) Los que hagan la adquisición a que se refiere el número anterior, a sabiendas de la ilegítima introducción.

### Instigación Pública a no Pagar Tributos

Los Arts. 110 y 112 que integran esta sección, se vinculan con circunstancias que tienen gran trascendencia social y que, en ciertos casos, afectan la seguridad del Estado. Ello explica su incorporación al Proyecto.

El concepto está tomado de la legislación francesa, cuyo Art. 1839 del Código General de Impuestos, inspirado en la experiencia propia y ajena, considera a los autores del delito de instigación a no pagar los tributos como incursores en actos que afectan la estabilidad del Estado. En Italia también se han previsto sanciones contra los acuerdos o pactos destinados a evitar o impedir el pago de los tributos (Decreto-Ley número 1559, de 7 de noviembre de 1947).

En el Proyecto sólo se castiga la instigación pública (Art. 110), esto es, la acción destinada a mover una parte considerable de la opinión en el sentido de no satisfacer sus obligaciones tributarias, lo que privaría al Estado de un elemento indispensable para su existencia como tal. Queda entendido que el consejo o la opinión manifestada en forma privada no entra en la tipificación. Tampoco estarían comprendidas las opiniones dadas en forma colectiva, y aun pública, siempre que ellas no impliquen un desconocimiento del derecho vigente y se limiten a recomendar la utilización de los recursos y acciones previstos en cada legislación contra las normas y resoluciones inconstitucionales o ilegales. Se trata de una cuestión de hecho que deberá ser apreciada en cada caso por el juez de la infracción.

La sanción es de multa, pero si la incitación va acompañada de "vías de hecho, amenazas o maniobras concertadas", entonces hay un verdadero delito contra la tranquilidad pública y es pasible de pena corporal (Art. 111), aplicable a la persona o personas que hayan participado activamente en la instigación, o sea, los autores de la recomendación (Art. 112).

### Contravención

Los Arts. 113 y siguientes prevén los casos de evasión que no configuran defraudación o contrabando.

El concepto de evasión está íntimamente vinculado al de conducta ilícita, o como dice el Art. 113, "disminución ilegítima de los ingresos tributarios".

No debe confundirse, pues, este ilícito con la llamada "elusión" o "tax avoidance", procedimiento legítimo por el cual se economizan impuestos mediante la utilización de formas, o la realización u omisión de actos admitidos en derecho, evitando así que se cumpla el presupuesto de hecho previsto en la ley como generador de la obligación.

El elemento subjetivo puede ser, indudablemente, la culpa bajo su forma habitual de negligencia en el cumplimiento de las obligaciones, pero puede también revestir la forma intencional, o sea dolosa, siempre que ésta no tenga las caracte-

Sección Tercera. Instigación Pública a no Pagar Tributos

CONCEPTO	Art. 110. El que instigare públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos al margen de los recursos regulados por este Código, será penado con multa de \$ _____ a \$ _____.
AGRAVANTE	Art. 111. Cuando la instigación vaya acompañada por vías de hecho, amenazas o maniobras concertadas, tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones fiscales, podrá imponerse, además de la multa establecida en el artículo anterior, prisión hasta de un año.
RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES	Art. 112. Cuando se tratara de personas jurídicas, la pena de prisión será soportada por los integrantes que hayan participado activamente en la infracción.

Sección Cuarta. Contravención

CONCEPTO	Art. 113. Incurre en contravención fiscal el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales.
ENUMERACION	Art. 114. Se considera configurada la infracción cuando se compruebe que:  1o.) Los agentes de retención no han efectuado las retenciones a que están obligados o han omitido ingresar las cantidades retenidas; 2o.) Los contribuyentes han omitido el pago de los tributos.

rísticas del fraude, en cuyo caso la infracción debe regularse por lo dispuesto en el Art. 98.

El caso más frecuente de esta infracción es la omisión de pago, dos de cuyos casos se citan en el Art. 114.

La infracción queda consumada cuando se comprueba la falta de pago o el otorgamiento de la exención o ventaja fiscal.

Las sanciones, como es natural, están relacionadas con la gravedad de la infracción, desde el punto de vista del elemento culpabilidad.

#### Mora

Art. 116. La mora queda configurada por el hecho del pago del tributo después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido la prórroga legal. La infracción se produce tanto en los casos de pago espontáneo como en los realizados por intimación de la administración o como consecuencia de inspecciones. La diferencia entre pago espontáneo y los demás casos puede dar lugar a una reducción de la pena, de acuerdo con lo establecido en el Art. 90, apartado 8o.

#### Conclusiones sobre las Situaciones Precedentes

Al finalizar con las infracciones relativas a las omisiones de pago, parece conveniente sintetizar las distintas hipótesis de hecho previstas en el Código:

- a) En primer término se prevé el pago realizado fuera de término, previa autorización administrativa. De acuerdo con el Art. 46, dichos pagos devengan los intereses previstos en el Art. 61.
- b) Pago posterior al vencimiento, sin haber obtenido la autorización correspondiente. Configura el caso de mora previsto en el Art. 116, sancionado con una multa igual al importe de los intereses antes mencionados.
- c) No pago comprobado por la administración. Constituye la infracción de contravención tipificada en el Art. 113, sancionada con multas hasta de una a dos veces el importe del impuesto evadido según la emisión sea culposa o dolosa.

PENAS

Art. 115. Las contravenciones dolosas serán penadas con una multa hasta de dos veces el importe del tributo omitido y las culposas con una multa hasta de una vez dicho importe. Cuando no pueda determinarse el importe, la multa será de \$ \_\_\_\_\_ a \$ \_\_\_\_\_.

Sección Quinta. Mora

CONCEPTO

Art. 116. Incurre en mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido antes de tal fecha la prórroga a que se refiere el Art. 46.

PENA

Art. 117. La mora será penada con una multa equivalente al importe de los intereses previstos en el Art. 61, independientemente del pago de éstos.

La multa podrá ser aplicada sin audiencia del deudor, sin perjuicio de los recursos pertinentes.

- d) No pago por defraudación y contrabando. Sancionado con multas de dos a cinco veces el importe del impuesto omitido (Arts. 101 y 106, número 2o., letra a).

Arts. 118 a 121. Los Arts. 118 y 119 especifican cuáles son las circunstancias determinantes de esta infracción que, en general, corresponde a lo que algunos autores consideran como violación de órdenes administrativas. Para la Comisión, pertenece a la categoría única del ilícito fiscal y es acumulable a otras infracciones (Art. 121), de manera que pueden coexistir una sanción por defraudación o por contravención y una sanción por infracción de índole formal; salvo la situación especial contemplada en la última parte del Art. 121, la cual quedaría subsumida en otra infracción.

Dadas las características de esta infracción, el elemento culpabilidad carece de relevancia, al menos para su configuración. La sola violación de la norma ya constituye por sí misma un caso de culpa, generalmente por negligencia, y da lugar a la aplicación de las sanciones. No obstante, el análisis del elemento subjetivo debe hacerse a los efectos de la agravación de la pena (Art. 90, número 6o.) dentro de los límites previstos en el Art. 120.

Arts. 122 a 125. La Comisión, recogiendo una sugestión de sus colaboradores, incluye en el Proyecto una infracción novedosa en materia de derecho tributario, ya que generalmente los ilícitos en ella prevista están sancionados por otros cuerpos de leyes. Teniendo en cuenta la posibilidad de que esos actos no llegaran a configurar un delito o una infracción más grave (Art. 125), se establecen sanciones especiales para los funcionarios que violen los deberes del cargo, ya sea en forma dolosa (Art. 122) o culposa (Art. 124). El Art. 123 prevé un caso especial de violación de dichos deberes que se da frecuentemente en materia tributaria, por lo que ha parecido oportuno preverlo en forma expresa.

Sección Sexta. Incumplimiento de los Deberes Formales

CONCEPTO	<u>Art. 118.</u> Constituye incumplimiento de los deberes formales, toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización por parte de la autoridad administrativa.
ENUMERACION	<u>Art. 119.</u> Incurren en violación de deberes formales, sin perjuicio de otras situaciones:  1o.) Los que no cumplan las obligaciones establecidas en el Art. 139 y demás disposiciones de este Código; 2o.) Los que no cumplan los deberes formales establecidos en las normas administrativas a que se refiere el Art. 2o., número 4o., de este Código.
PENA	<u>Art. 120.</u> El incumplimiento de los deberes formales será penado con multa de \$ _____ a \$ _____.
ACUMULACION	<u>Art. 121.</u> Esta sanción es independiente de las que correspondan por la comisión de otras infracciones, salvo que el incumplimiento de los deberes formales constituya un elemento integrante de aquéllas.

Sección Séptima. Incumplimiento de los Deberes por los Funcionarios de la Administración Tributaria

DAÑO	<u>Art. 122.</u> El funcionario o empleado de la administración tributaria que violando dolosamente los deberes del cargo provoque un daño económico al Fisco o al contribuyente, será sancionado con multa de \$ _____ a \$ _____ y suspensión de _____ a _____.
------	---





REVELACION DE  
HECHOS O  
DOCUMENTOS  
RESERVADOS

Art. 123. El funcionario o empleado de la administración tributaria que divulgue dolosamente hechos o documentos que conozca en razón de su cargo y que por su naturaleza o por disposición de la ley sean reservados, será sancionado con

---

INFRACCIONES  
CULPOSAS

Art. 124. Si las infracciones establecidas en los artículos anteriores fueran culposas, las sanciones serán reducidas a la mitad.

INAPLICABILIDAD

Art. 125. Las sanciones previstas en esta sección no se aplicarán si los hechos constituyen un delito o una infracción más grave, previstos en este Código o en otras leyes.

## PROCEDIMIENTOS ANTE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

### Procedimientos Administrativos y Jurisdiccionales

La regulación de las relaciones formales y procesales entre Fisco y contribuyente plantea especiales dificultades en un modelo de código. En primer término, por las diferencias de las organizaciones administrativas y jurisdiccionales en los distintos países, a menudo de origen constitucional, y también por las discrepancias doctrinales que aún existen sobre esta materia, especialmente las relacionadas con las vinculaciones del derecho administrativo, con el procesal y el tributario y la ubicación de los órganos jurisdiccionales dentro de la estructura estatal.

La Comisión se ha esforzado por contemplar las distintas tendencias y por ello ofrece soluciones opcionales en lo que respecta a los recursos administrativos y a la acción ordinaria. Los textos propuestos mantienen la mayor generalidad, a fin de facilitar a cada país la aplicación de los principios fundamentales que el Proyecto consagra.

La orientación del Proyecto, como ya se dijo en el Capítulo I de esta exposición, responde a los principios de la garantía jurisdiccional y de la igualdad de las partes, entendiéndose por tales el derecho del contribuyente a que las diferentes controversias que pueda mantener con el Fisco sean resueltas siempre por un juez idóneo, ajeno a la administración activa, dentro de un proceso en que ambas partes actúen con iguales posibilidades de alegación y defensa. Las excepciones a estas soluciones deben considerarse privilegios y, en consecuencia, ser objeto de una previsión legal expresa.

Esta posición doctrinal que sirve de base al Proyecto encuentra su antecedente más directo en las Conclusiones votadas en las II Jornadas de México de 1958, en las cuales se consideró que los códigos tributarios deberían establecer los principios generales enunciados en forma sistemática y ordenada y "las normas procesales que garantizan los derechos individuales" (Tema 3, Conclusión II). Por su parte, al pronunciarse sobre el Tema 2, "El proceso contencioso-tributario", se había establecido como principio fundamental que "los tribunales de lo contencioso-tributario deben gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo. De no estar ubicados dentro del Poder Judicial, esa independencia debe ser la misma que se asegura a los órganos de este Poder".

Por aplicación de estos principios, el Proyecto prevé una clara separación entre funciones administrativas y jurisdiccionales.

Las primeras, reguladas en el Título IV, comprenden las normas relativas a las facultades y deberes de la administración (Capítulo I) y de los contribuyentes y responsables (Capítulo III); la regulación de institutos tan importantes como la determinación (Capítulo II), las certificaciones y consultas (Capítulo V y VI) y la tramitación administrativa, aspecto éste susceptible de comprometer seriamente los derechos de los particulares como consecuencia del efecto preclusivo que pueden tener los plazos administrativos. Por último, el Capítulo VII se refiere a los recursos administrativos incorporados a este Título en su calidad de examen de la legalidad del acto por la propia administración, parte en la controversia, cuya resolución será siempre susceptible de impugnación ante los órganos jurisdiccionales y no como recurso procesal de naturaleza jurisdiccional.

**TITULO IV**

**PROCEDIMIENTOS ANTE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA\*\***

---

\*Los artículos de este título comienzan a transcribirse en la página 91.

La función jurisdiccional (Título V) queda reservada a órganos especializados o judiciales, pero todos con la característica común fundamental de ser independientes de la administración activa. Se ha desechado, pues, en forma radical, la posibilidad de que la administración conozca las controversias en calidad de juez y de que ejecute administrativamente al deudor. Esta solución en concordancia con la casi totalidad de los regímenes constitucionales latinoamericanos, se encuentra también en íntima vinculación con otras disposiciones del Código, que presuponen la vigencia de los principios de la igualdad y jurisdiccionalidad como, por ejemplo, las normas relativas a la interpretación y a la integración analógica.

La eficacia de la labor administrativa en la percepción de los tributos y en la defensa contra las maniobras de los particulares para eludir o demorar el pago de aquéllos, no puede lograrse a expensas del desconocimiento de estos principios fundamentales de nuestros ordenamientos jurídicos. El Proyecto intenta la solución de esos problemas, indudablemente reales y graves, por la vía de la previsión de medidas cautelares (Capítulo II), la sencillez y brevedad del procedimiento ejecutivo (Capítulo III) y la posibilidad de que los jueces apliquen sanciones a los litigantes temerarios (Art. 179).

Arts. 126 a 129. El órgano que tenga a su cargo la aplicación de los tributos, es decir, la dependencia o repartición del Estado a quien corresponda esa tarea, está facultado para dictar las normas para la fiscalización y recaudación; pero, como puntualiza el Art. 126, esa actividad no es discrecional sino que debe encuadrarse en los límites señalados por la ley o por su reglamentación, y por cierto que ellas pueden ser modificadas o derogadas por el superior jerárquico (Art. 127).

Uno de los principios inherentes al Estado de Derecho es la publicidad de los actos de gobierno y ello también debe hacerse efectivo en el ámbito de la administración de los tributos, sobre todo para que los contribuyentes y responsables puedan conocer de inmediato --no con las demoras que suelen producirse-- cuál es el criterio de la autoridad en las cuestiones que hayan sido materia de resolución. Tal es el fundamento del Art. 128 del Proyecto.

CAPITULO I

Facultades y Deberes de la Administración

FACULTADES

Art. 126. El órgano que tenga a su cargo la percepción y fiscalización de los tributos podrá dictar normas generales a los efectos de la aplicación de las leyes tributarias dentro de los límites que fijen las disposiciones pertinentes.

REVISION POR  
EL SUPERIOR  
JERARQUICO

Art. 127. Las normas a que se refiere el artículo precedente podrán ser modificadas o derogadas por el superior jerárquico.

PUBLICIDAD

Art. 128. Sin perjuicio de la publicación de las normas incluidas en el Art. 2o., las disposiciones generales y las resoluciones particulares que a juicio de la administración ofrezcan interés general serán dadas a conocer de inmediato por intermedio de las publicaciones oficiales y demás medios adecuados a las circunstancias, omitiendo las referencias que puedan lesionar intereses particulares.

El Art. 129, finalmente, establece el principio de la obligatoriedad de pronunciamiento en las peticiones y recursos que planteen los interesados, adoptando el concepto de la denegatoria tácita o ficta en caso de demora, que abre a aquéllos las posibilidades de las acciones y recursos típicamente contenciosos.

Art. 130. Este artículo regula las facultades de fiscalización de la autoridad administrativa. El primer número alude a la posibilidad de exigir la exhibición de libros y documentos; el segundo y tercero autorizan a adoptar medidas de seguridad respecto de ellos, las que pueden llegar en casos graves, a la incautación de dichos libros y documentos, pero con limitaciones en el tiempo y con la eventual intervención del órgano jurisdiccional para evitar excesos administrativos; el cuarto se refiere al pedido de informaciones a personas ajenas a la relación tributaria, con la reserva para ciertos casos en que el requerido tiene derecho a guardar secreto y de los parientes próximos cuando se trate de infracciones de gravedad; el último número alude a las inspecciones en locales de negocio con estas aclaraciones: deben ser efectuadas en horas hábiles como norma general y para realizarlas en horas inhábiles o en domicilios particulares, es menester orden de allanamiento de autoridad competente.

El fundamento y finalidad comunes de las normas mencionadas precedentemente es el de reiterar la orientación doctrinal del Proyecto, que pretende armonizar la eficacia administrativa con el respeto de los derechos individuales.

RESOLUCION  
TACITA

Art. 129. La administración está obligada a adoptar resolución en toda petición o recurso planteado por los interesados dentro de los siguientes plazos: en las peticiones \_\_\_\_\_ días; en los recursos de revocación \_\_\_\_\_ días; y en los recursos jerárquicos \_\_\_\_\_ días.

A los efectos de este artículo, por peticiones se entenderán las reclamaciones sobre casos reales fundadas en razones de legalidad.

Vencidos los plazos sin que se adopte resolución, se presume que hay resolución denegatoria, quedando los interesados facultados para interponer los recursos y acciones que correspondan.

## FISCALIZACION

Art. 130. La administración dispondrá de amplias facultades de fiscalización e investigación, y especialmente podrá:

- 1o.) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de sus libros, documentos y correspondencia comerciales y requerir su comparecencia ante la autoridad administrativa para proporcionar informaciones;
- 2o.) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación;
- 3o.) Incautarse de dichos libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requiera.

Quando se prive al contribuyente de la disponibilidad de sus documentos, la medida deberá ser debidamente documentada y estará limitada a \_\_\_\_\_ días, prorrogables por los órganos jurisdiccionales competentes cuando fuere indispensable;

- 4o.) Requerir informaciones a terceros relacionadas con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones y que se vincule con la tributación.

No podrá exigirse informes de:

- a) Las personas que por disposición legal expresa puedan invocar el secreto profesional;
- b) Los ministros del culto en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio;

El último artículo sanciona el principio de reserva de las declaraciones e informaciones (Art. 131). No se trata de un secreto absoluto, ya que la autoridad jurisdiccional puede requerirlo. Se ha adoptado, pues, una posición intermedia entre el secreto total y la publicidad completa, por entender que ninguna de esas soluciones extremas es conveniente para los países a los cuales está destinado el Proyecto.

Arts. 132 a 138. El presente capítulo se refiere al medio o procedimiento para fijar en cada caso particular el monto de la obligación o dicho de otra manera, para adaptar el mandato genérico y abstracto de la ley a cada situación particular. La Comisión ha adoptado la expresión "determinación" por ser corriente en diversos países, pero no desconoce que algunas veces se ha remplazado por otras. Así, es frecuente el uso del vocablo liquidación y también el de acertamiento, buscando con esta última una equivalencia de la expresión italiana "accertamento".

El Proyecto adopta el principio de que la determinación, o liquidación, si se prefiere, tiene efecto declarativo y debe ser hecha por el deudor de la obligación, quien incluso está obligado a cumplirla espontáneamente. La ley, como es natural, puede disponer la intervención de la administración en los casos en que la considere conveniente, y en tal hipótesis el contribuyente debe colaborar denunciando los hechos y proporcionando las informaciones necesarias para que aquélla pueda cumplir su función.



- c) Aquellos cuya declaración importara violar el secreto de la correspondencia epistolar o de las comunicaciones en general;
- d) Los parientes próximos en caso de que su declaración estuviera relacionada con hechos que pudieran motivar la aplicación de penas de prisión;

Se consideran parientes próximos al cónyuge, a los ascendientes y descendientes en línea directa y a los hermanos;

- 5o.) Practicar inspecciones en locales ocupados a cualquier título por los contribuyentes y responsables. Para realizarlas en los locales fuera de las horas hábiles y en los domicilios particulares, será necesario orden de allanamiento de acuerdo con el derecho común.

RESERVA DE LAS  
ACTUACIONES

Art. 131. Las informaciones que la administración obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tendrán carácter reservado. Sólo podrán ser comunicadas a la autoridad jurisdiccional cuando mediare orden de ésta.

CAPITULO II

Determinación

DEBER DE  
INICIATIVA

Art. 132. Ocurredos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deberán cumplir dicha obligación por sí cuando no proceda la intervención de la administración. Si ésta correspondiere, deberán denunciar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.

Todo este capítulo reposa en la noción de que la aplicación de la norma al caso concreto debe hacerse con la participación de ambas partes y con el único propósito de que se cumpla la voluntad legal. Por lo tanto, el contribuyente debe tomar la iniciativa (Arts. 132 y 134) y en caso de que la administración efectúe la determinación de oficio, siempre debe actuar sobre la base de que la existencia y la cuantía de la obligación por ella determinada responda a la realidad de los hechos.

El Art. 133 da una definición del acto administrativo por el cual se determina la obligación, estableciendo que es aquél que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia. El concepto incluye, pues, no sólo la noción clásica de determinación, referente a la existencia o inexistencia de la obligación y el carácter declarativo de este pronunciamiento de la administración, sino que agrega también el aspecto de la fijación de la cuantía del crédito tributario.

Como es obvio, la administración tiene amplias facultades para verificar la exactitud de las declaraciones que presentan los particulares (Art. 135) y como consecuencia de la aplicación de los mismos principios, podrá determinar de oficio la obligación, cuando el contribuyente no dé cumplimiento a sus deberes formales en los casos que se detallan en los números 1o., 2o. y 3o. de este artículo.

En cuanto a las facultades del Fisco para efectuar las determinaciones de oficio, el Código prevé que puede ser sobre base cierta o presunta (Art. 136). En principio debe ser la primera; la segunda sólo es admisible cuando aquél no pueda conocer los hechos, ya sea por ocultación por parte del contribuyente o cuando exista imposibilidad de conocerlo (Art. 137 y 138). En el primer caso el contribuyente no podrá impugnar la determinación efectuada por la administración, fundándose en hechos que no hubiese puesto en conocimiento de aquélla en tiempo oportuno.

DETERMINACION  
POR LA  
ADMINISTRACION

Art. 133. La determinación por la administración es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia.

DECLARACION  
DE LOS  
CONTRIBUYENTES

Art. 134. La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que presenten los contribuyentes y responsables en el tiempo y condiciones que establezca la autoridad administrativa, salvo cuando este Código o leyes particulares fijen otro procedimiento.

DETERMINACION  
POR  
INCUMPLIMIENTO

Art. 135. La administración podrá verificar la exactitud de las declaraciones.

Podrá asimismo proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presunta, en cualquiera de las siguientes situaciones:

- 1c.) Cuando el contribuyente o responsable hubiera omitido presentar la declaración;
- 2c.) Cuando la declaración ofreciera dudas relativas a su sinceridad o exactitud;
- 3c.) Cuando no exhiba los libros y documentos pertinentes.

FORMAS DE LA  
DETERMINACION

Art. 136. La determinación por la administración se realizará aplicando los siguientes sistemas:

- 1c.) Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo;
- 2c.) Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan inducir la existencia y cuantía de la obligación.

#### Deberes Formales

Las normas contenidas en este capítulo constituyen un desarrollo de los principios ya analizados en el capítulo anterior.

Los contribuyentes y responsables están obligados, como dice el Art. 139, a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación, que realiza la administración. Esta solución de carácter general está desarrollada a título de ejemplo, en los seis números de este artículo.

## EFECTOS

Art. 137. La determinación sobre base presunta sólo procede si el contribuyente no proporciona los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta. En tal caso subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta practicada en tiempo oportuno.

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

DETERMINACION  
POR MANDATO  
LEGAL

Art. 138. Cuando la ley encomienda la determinación a la administración, prescindiendo total o parcialmente del contribuyente, aquélla deberá practicarse sobre base cierta.

Sólo podrán utilizarse indicios o presunciones en caso de imposibilidad de conocer los hechos.

El contribuyente podrá impugnar la determinación así practicada invocando todos los fundamentos de hechos y de derecho que considere pertinentes.

## CAPITULO III

Deberes Formales de los Contribuyentes y ResponsablesOBLIGACIONES  
DE LOS  
PARTICULARES

Art. 139. Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la administración y en especial deberán:

- 1o.) Cuando lo requieran las leyes y los reglamentos:
  - a) Llevar los libros y registros especiales, referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación;
  - b) Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones;
  - c) Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales;
  - d) Presentar las declaraciones que correspondan;

El Art. 140 soluciona algunos casos que podrían presentar dificultades en la práctica, acerca de la responsabilidad por los deberes formales en caso de grupos de contribuyentes.

El Art. 141 establece, como es frecuente en el derecho comparado, la presunción de verdad de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y la responsabilidad de éstos por las manifestaciones contenidas en ellas. Apartándose de algunas soluciones legislativas, el Proyecto admite que el contribuyente pueda modificar su declaración en cualquier tiempo, sea para aumentar o disminuir su obligación, y sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido hasta entonces por falsa declaración o enexactitud.

- 2o.) Conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos gravados;
- 3o.) Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados las inspecciones o verificaciones en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte;
- 4o.) Presentar o exhibir en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas;
- 5o.) Comunicar cualquier cambio en su situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria;
- 6o.) Concurrir a las oficinas fiscales cuando su presencia sea requerida.

ENTES  
COLECTIVOS

Art. 140. Los deberes formales deben ser cumplidos:

- 1o.) En el caso de personas jurídicas, por sus representantes legales o convencionales;
- 2o.) En el caso de entidades previstas en el Art. 24, número 3o., por la persona que administre los bienes, y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad;
- 3o.) En el caso de sociedades conyugales, núcleos familiares, sucesiones y fideicomisos, por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo y en su defecto por cualquiera de los interesados.

RESPONSABILIDAD  
DE LOS  
DECLARANTES

Art. 141. Las declaraciones o manifestaciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban, sin perjuicio de lo dispuesto en el Art. 85.

### Tramitación

En este capítulo se incluyen diversas normas de procedimiento preceptivamente aplicables a todos los trámites administrativos y que, en principio, son también aplicables al procedimiento contencioso (Art. 178).

En un primer análisis el articulado puede parecer excesivamente detallista. Esta característica, sin embargo, se encuentra justificada por la especialidad del procedimiento administrativo desarrollado en la sede de una de las partes interesadas y durante el cual transcurren plazos perentorios, se aportan pruebas que pueden ser decisivas para la solución definitiva de la eventual controversia y de la aplicación de las sanciones y se adoptan resoluciones que pueden dar lugar a la aplicación de medidas cautelares o a la iniciación de juicios ejecutivos, en algunos casos especiales, aun antes de resuelta definitivamente la controversia sobre el fondo del asunto. Por lo tanto es indispensable asegurar la corrección del procedimiento, colocando al contribuyente al abrigo de cualquier exceso o negligencia de la administración.

La Sección Primera se refiere a la comparecencia y establece soluciones corrientes en materia de personería y constitución de domicilio. El Art. 144 dispone que la administración deberá otorgar constancia oficial al interesado de la presentación de los escritos cuando éste lo requiera. Esta exigencia, aparentemente excesiva, encuentra su justificación en las circunstancias ya mencionadas de que la presentación del escrito es un acto de procedimiento fundamental a los efectos de la computación de los plazos, a partir del cual debe contarse el término para que exista resolución administrativa expresa o tácita y también para interponer los recursos y acciones. La disposición no establece cómo debe otorgarse esa constancia, dejando a cada legislación la organización concreta de esa exigencia que puede, incluso, cumplirse mediante la anotación o sellado de la copia que queda en poder del interesado.



En principio se consideran definitivas, pero pueden ser modificadas en cualquier tiempo sin perjuicio de las facultades de verificación de la administración y de la aplicación de las sanciones que correspondan si tal modificación ha sido hecha a raíz de denuncia, observación o inspección de la autoridad.

#### CAPITULO IV

##### Tramitación

##### Sección Primera. Comparecencia

###### PERSONERIA

Art. 142. En todas las actuaciones los interesados podrán actuar personalmente o por medio de sus representantes legales o voluntarios. Quien invoque una representación acreditará su personería en la primera presentación.

###### CONSTITUCION DE DOMICILIO

Art. 143. Los interesados están obligados a constituir domicilio en el primer escrito o audiencia, siempre que no tengan domicilio fiscal registrado en la oficina correspondiente de la administración tributaria.

###### FECHA DE PRESENTACION

Art. 144. La fecha de presentación se anotará en el escrito, y se otorgará en el acto constancia oficial al interesado si éste la solicita.

Las notificaciones se encuentran reguladas en la Sección Segunda, Arts. 145 y siguientes. En el primero se establecen las distintas formas de notificación, admitiéndose entre ellas la realizada por correspondencia postal o telegráfica.

Por las razones reiteradamente expuestas, es imprescindible que las decisiones que puedan afectar definitivamente los derechos del contribuyente sean objeto de una notificación que esté totalmente a cubierto de cualquier incertidumbre. Por esa razón el Art. 148 establece que los actos allí enumerados deben ser notificados personalmente, en la oficina o a domicilio, mediante diligencia practicada con el obligado o dejando constancia escrita de su domicilio.

En materia de prueba (Sección Tercera) se siguen las recomendaciones aprobadas en las II y IV Jornadas de México y Buenos Aires. En la primera de ellas se recomendó que "los tribunales en lo contencioso-tributario deben estar reves-

Sección Segunda. Notificaciones

FORMAS DE NOTIFICACION

Art. 145. Las notificaciones se practicarán en cualquiera de estas formas:

- 1o.) Personalmente;
- 2o.) Por correspondencia postal o telegráfica;
- 3o.) Por constancia escrita entregada por empleados en el domicilio del interesado, la que será practicada con las formalidades establecidas en la legislación procesal común;
- 4o.) Por constancia administrativa dejada en el expediente una vez transcurridos los plazos fijados para la comparecencia de los interesados en las citaciones que se les formulen, las que podrán ser hechas por correspondencia.

FORMA DEL DOCUMENTO

Art. 146. En las notificaciones de resoluciones que liquiden tributos o apliquen sanciones se transcribirán íntegramente sus fundamentos.

FECHA DE LA NOTIFICACION

Art. 147. Las notificaciones se practicarán en día hábil.

Si los documentos fueran entregados en día inhábil, la notificación se entenderá realizada el primer día hábil siguiente.

NOTIFICACION PERSONAL Y A DOMICILIO

Art. 148. Las resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones, decidan recursos, decreten apertura a prueba, y en general todas aquellas que causen gravamen irreparable, serán notificadas personalmente en las oficinas de la administración tributaria o en el domicilio del interesado, en la forma prescrita en los números 1o. y 3o. del Art. 146.

Sección Tercera. Prueba

MEDIOS DE PRUEBA

Art. 149. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la confesión de empleados públicos.

tidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho independientemente de lo alegado y probado por las partes". Este principio encuentra acogida en el Art. 153 del Proyecto. En la reunión de Buenos Aires se consideró aconsejable la admisión de todos los medios de prueba, cuya valorización debe ser libremente apreciada por el Juez tributario. El Proyecto recoge esta recomendación en su Art. 149, estableciendo previsiones especiales para el contencioso en el Art. 178.

La inadmisibilidad de la prueba de confesión de los empleados públicos, establecida en la parte final del Art. 148, responde a un concepto admitido en derecho procesal tributario. Los funcionarios del Estado no pueden ser llamados a "confesar" actos que muchas veces no han realizado en forma personal, no sólo por las características de la organización política de aquél sino también por la renovación de los elencos administrativos, de manera que se trataría de un medio inocuo. Por lo demás, los hechos que pudieran probarse por dicho medio pueden acreditarse por los informes que la administración pública tiene la obligación de contestar y por prueba pericial.

El acceso a las actuaciones, que se consagra en el Art. 150, es consecuencia del principio de publicidad de los procesos, los cuales deben ser conocidos por los afectados o sus letrados patrocinantes y representantes profesionales. De esta manera se asegura la defensa de los derechos y se evitan las desviaciones arbitrarias por parte de la administración.

El término de prueba no es objeto de una fijación rígida en el Proyecto. El Art. 151 da a la administración facultades discrecionales al respecto, fijando un límite mínimo a los efectos de garantizar los derechos del contribuyente a aportar la prueba. Solución similar se adopta en el Art. 178, número 2o., para el procedimiento contencioso.

El rechazo de las pruebas inconducentes (Art. 152) evitará los incidentes creados con fines dilatorios del procedimiento y no causa lesión a los interesados, porque siempre podrá apreciarse la oportunidad o conveniencia de la medida rechazada al dictarse la sentencia definitiva, que puede disponer la realización del medio en cuestión. Tanto esa solución como el impulso de oficio (Art. 153) están avalados por la moderna doctrina en materia procesal y, en especial, con referencia al proceso tributario.

VISTA DE LAS  
ACTUACIONES

Art. 150. Los interesados o sus representantes y sus abogados tendrán acceso a las actuaciones, inclusive a los sumarios por infracciones, y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad.

TERMINO DE  
PRUEBA

Art. 151. El término de prueba será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a \_\_\_\_\_ días. El término de prueba no es perentorio.

En los asuntos de puro derecho se prescindirá de él, de oficio o a petición de parte.

ADMISIBILIDAD  
DE LA PRUEBA

Art. 152. No se admitirán las pruebas inconducentes, las que deberán rechazarse mediante resolución fundada. El afectado podrá dejar constancia de su disconformidad, la que será considerada al sustanciarse el recurso que corresponda.

MEDIDAS PARA  
MEJOR PROVEER

Art. 153. La autoridad administrativa impulsará de oficio el procedimiento. En cualquier estado del trámite podrá disponer medidas para mejor proveer.

En las Secciones Cuarta y Quinta se establecen los procedimientos relativos a los actos administrativos de determinación y a la aplicación de sanciones, asegurando las garantías del debido proceso legal. La Sección Sexta sobre normas supletorias, dispone la aplicación subsidiaria de las disposiciones generales de procedimiento. En primer término deben aplicarse las normas que existan en materia de procedimiento administrativo, dada su especial vinculación con la materia tratada en este capítulo, sin perjuicio de recurrir en caso de ausencia de éstas, a las normas análogas contenidas en los Códigos de Procedimiento Civil o Penal.

Sección Cuarta. Determinación por la Administración

## VISTA INICIAL

Art. 154. La determinación a que se refiere el Art. 135 se iniciará con el traslado al contribuyente de las observaciones o cargos que se le formulen. En este caso, la autoridad administrativa podrá --si lo estima conveniente-- requerir la presentación de nuevas declaraciones o la rectificación de las presentadas.

## TRAMITE

Art. 155. En el término no perentorio de \_\_\_\_\_ días el contribuyente deberá formular su descargo y presentar u ofrecer prueba. Si se le formulan cargos deberá establecerse en forma circunstanciada la infracción que se le imputa.

Vencidos los términos respectivos se dictará resolución en la que se determinará la obligación y se intimará el pago que corresponda.

Si del procedimiento resultara comprobada alguna infracción, la sanción deberá ser aplicada en la misma resolución que determine la obligación. De no hacerlo, se entenderá que no hay mérito para ello con la consiguiente liberación de responsabilidad del contribuyente.

REQUISITOS DE  
LA RESOLUCION

Art. 156. El acto de determinación debe contener las siguientes constancias:

- 1o.) Lugar y fecha;
- 2o.) Indicación del tributo y del período fiscal correspondiente;
- 3o.) Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas;
- 4o.) Fundamentos de la decisión;
- 5o.) Elementos inductivos aplicados, en caso de estimación sobre base presunta;
- 6o.) Discriminación de los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones según los casos;
- 7o.) Firma del funcionario autorizado.

La ausencia de cualquiera de estos requisitos vicia de nulidad el acto.

#### Certificaciones

Con el propósito de una mejor fiscalización, algunos países exigen como requisito para la realización de ciertos negocios y operaciones, que los interesados acrediten estar al día en sus obligaciones tributarias mediante la exhibición de certificados expedidos por la autoridad respectiva. El sistema ofrece indu-



Sección Quinta. Infracciones

SUMARIOS

Art. 157. Las infracciones que se comprueben en ocasión de inspecciones o actos similares deberán documentarse en actas, sobre la base de las cuales la autoridad respectiva ordenará la instrucción del sumario.

El sumario estará a cargo de los funcionarios competentes o de los designados especialmente al efecto.

En materia de prueba regirá lo dispuesto en la Sección Tercera de este capítulo.

SECRETO DE LAS ACTUACIONES

Art. 158. Al ordenarse el sumario podrá disponerse el secreto de las actuaciones durante un plazo que no podrá exceder de \_\_\_\_\_ .

REQUISITOS DEL ACTA

Art. 159. El acta consignará en forma circunstanciada la infracción que se imputa y hará plena fe mientras no se pruebe su falsedad.

El interesado deberá firmar el acta, en la que podrá dejar las constancias que estime convenientes; si se negare a firmarla, así lo hará constar el funcionario actuante.

Sección Sexta. Normas Supletorias

NORMAS SUPLETORIAS

Art. 160. En materia de procedimiento, a falta de norma expresa en este Código, se aplicarán las disposiciones generales de procedimiento administrativo y en su defecto, las de los Códigos de Procedimiento Civil o Penal.

CAPITULO V

Certificaciones

dables inconvenientes, en cuanto puede constituir una traba para los negocios entre los particulares, a veces de difícil justificación. La defensa de los créditos fiscales puede lograrse por otros medios tan o más eficaces que éste, como podría ser su inscripción en registros públicos de fácil acceso a los interesados.

Mientras estos registros no se organicen, el sistema de certificación usado con prudencia y con diligencia administrativa puede ser útil, especialmente como medio de protección de los intereses privados frente a los privilegios fiscales establecidos en el Art. 63.

Tal es el origen y la finalidad de los Arts. 161 y siguientes que no requieren mayores explicaciones. Puede señalarse, no obstante, la norma contenida en el Art. 162, mediante la cual se establece la presunción de que el contribuyente está al día siempre que haya cumplido con sus deberes formales, sin necesidad de comprobar que no hay adeudo pendiente, por cuanto esto requeriría largas tramitaciones de verificación que afectaría la celeridad del procedimiento con los consiguientes perjuicios al contribuyente, que en algunos casos podrían ser irreparables. Vale decir que el particular cumplirá la exigencia acreditando que está inscrito como contribuyente o responsable y que ha presentado sus declaraciones en debida forma. También para garantizar los derechos de los particulares, se obliga a la administración a que expida el certificado en un plazo mínimo, vencido el cual, la falta de certificado tendrá el mismo efecto habilitante que éste.

El Art. 165 tiene por objeto destacar que la exigencia de la certificación, que persigue como única finalidad asegurar la eficacia administrativa, no puede de

TRAMITE	<p>Art. 161. Cuando los contribuyentes, responsables o terceros deban acreditar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, solicitarán un certificado al órgano recaudador correspondiente, el que deberá expedirlo en un plazo no mayor de _____ días.</p> <p>Si no estuviere en condiciones de otorgarlo, dentro del mismo plazo deberá dejar constancia documentada, la que tendrá igual efecto que el certificado.</p>
PRESUNCION DE NO ADEUDO Y FISCALIZACION	<p>Art. 162. Se presume que los interesados han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus deberes formales, sin perjuicio del derecho de la administración a verificar la exacta aplicación de las normas dentro del término de prescripción.</p> <p>En todos los casos la administración podrá efectuar las fiscalizaciones pertinentes para comprobar la existencia de infracciones.</p>
EFFECTO LIBERATORIO	<p>Art. 163. Los certificados tendrán efecto liberatorio respecto de los contribuyentes y responsables cuando se emitan sobre la base de resoluciones firmes de la administración, o cuando así surja del propio documento, y frente a terceros en todos los casos.</p>
EFFECTOS DEL ERROR	<p>Art. 164. El error o irregularidad en que pudiere incurrir la administración, no obstará al efecto liberatorio frente a terceros en tanto no se pruebe que éstos incurrieron en fraude.</p>
LIMITACION DE LA CERTIFICACION	<p>Art. 165. El requisito de la certificación no podrá afectar el libre ejercicio de los derechos individuales y políticos.</p>

ninguna manera afectar el libre ejercicio de ciertos derechos individuales, y políticos, como podrían ser, por ejemplo, la libertad de trasladarse o ausentarse del país o el ejercicio de los derechos ciudadanos. Si bien esta subordinación a los principios constitucionales no requiere un enunciado expreso, se ha considerado conveniente señalarlo en carácter de reafirmación del principio.

### Consultas

Este capítulo regula el procedimiento de la consulta previa a la administración, como medio de asegurar la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias con anterioridad al cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente.

La institución se encuentra en el derecho comparado en su etapa de elaboración; es desconocida en muchos países y en otros está organizada deficientemente. Se trata de uno de los problemas más importantes del derecho tributario contemporáneo, como quedó de manifiesto en el XIX Congreso de la Internacional Fiscal Association, celebrado en Londres en 1965, en el cual si bien no se formularon recomendaciones concretas, hubo en cambio acuerdo general acerca de la conveniencia de su incorporación en el derecho de los distintos países.

La Comisión ha considerado oportuno regular tal procedimiento, adoptando normas que permitan armonizar el interés del Fisco al rápido cobro de los tributos, con el de los particulares de actuar sobre bases seguras que lo pongan a cubierto de interpretaciones desconocidas por ellos. Esta solución que obedece a razones de orden general, fácilmente explicables, está especialmente justificada en aquellos sistemas que, como el proyectado en este Código, asignan al contribuyente, en principio, la función de aplicar la ley y liquidar la deuda.

En la adopción del instituto influye también las circunstancias notorias de la complejidad y variabilidad de las normas tributarias, que hacen verdaderamente dificultosa la aplicación del derecho positivo vigente y abren posibilidades a diversas interpretaciones, todas ellas provistas de fundamentos. Tales circunstancias aconsejan dar al contribuyente la oportunidad de reclamar un pronunciamiento administrativo previo, al cual deba ajustarse, y obligar a la administración a expresar su opinión sobre el caso concreto consultado.

También está justificada, a juicio de la Comisión, la solución no siempre admitida, de que cuando el contribuyente expone su caso y manifiesta su opinión sobre el significado de la norma, el silencio de la administración se tenga por aceptación tácita del criterio del contribuyente. De esa manera se da al instituto la eficacia imprescindible que justifica su adopción, sin afectar los intereses fiscales, pues nada impide que la administración exprese su opinión contraria dentro del plazo fijado al efecto por la ley. En los demás casos el silencio de la administración pone al contribuyente a cubierto de la aplicación de las sanciones (Art. 168).

## CAPITULO VI

Consultas

## TRAMITE

Art. 166. Quien tuviere un interés personal y directo, podrá consultar a la autoridad administrativa correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada.

## EFECTOS

Art. 167. La consulta presentada dentro del término para el pago del tributo exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si fuera pagado en el término que ésta fijara.

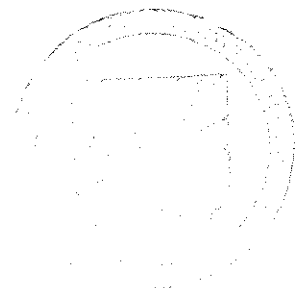
Para evacuar la consulta la administración dispondrá de los plazos que fijen las leyes especiales; en su defecto, el plazo será de \_\_\_\_\_ .

PLAZO PARA  
RESOLVER

Art. 168. Si con posterioridad al vencimiento de los plazos previstos en el artículo anterior, la consulta fuere reiterada y la administración no dicta resolución dentro de los \_\_\_\_\_ días de la reiteración, se entenderá aprobada la interpretación del consultante, si éste la hubiere expuesto.

Dicha aprobación se limitará al caso concreto consultado y no afectará a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la administración.

La omisión de los funcionarios en evacuar las consultas dentro de los términos legales constituirá un caso de violación de los deberes del cargo, previsto en el Art. 122 y siguientes.



### Impugnación de los Actos Administrativos

En la Comisión hubo acuerdo total en que los actos de la administración que determinen tributos, apliquen sanciones, o afecten de cualquier modo los derechos del contribuyente, puedan ser impugnados por éste y que tal impugnación sea resuelta en definitiva por órganos jurisdiccionales ajenos a la administración activa, solución que, por otra parte, como ya se ha dicho, coincide con la casi totalidad de los países latinoamericanos.

Pero frente a la diversidad de los sistemas de derecho positivo y a las diferencias doctrinales que incluso se manifestaron dentro de la Comisión, se consideró más oportuno proyectar dos textos optativos, a los efectos de ofrecer soluciones más fácilmente adaptables a los derechos positivos de los respectivos países.

La diferencia sustancial entre ambos textos consiste en que el primero otorga al contribuyente o responsable una opción entre los recursos administrativos y la vía directa ante la autoridad jurisdiccional, con lo cual se le proporciona mayor libertad para tutelar sus derechos. La experiencia recogida en países que siguen este sistema, como Brasil y Argentina, es que los contribuyentes casi nunca recurren a la vía administrativa, en razón de que por una mal entendida solidaridad de cuerpo, existe una propensión a la confirmación de los actos que emanen de un funcionario de la propia administración, con lo cual sólo se logra el alargamiento de las causas. Con todo, si alguien prefiriere esa vía, siempre tendrá a su alcance la revisión por el órgano jurisdiccional mediante la acción de repetición.

RECURSOS

Art. 169. Si la autoridad administrativa no aceptara la interpretación del consultante, deberá liquidar la diferencia de tributo si la naturaleza de la situación consultada lo permitiera, a fin de que el interesado pueda recurrir de la misma.

Si la naturaleza de la consulta no permitiera liquidar de inmediato la diferencia, el plazo para interponer el recurso correrá a partir de la notificación de la liquidación.

NULIDAD

Art. 170. Será nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.

CAPITULO VII (Texto lo.)

Acciones y Recursos

VIA OPTATIVA

Art. 171. Los actos de la administración por los que se determinen tributos o se apliquen sanciones pueden impugnarse por quien tenga un interés legítimo, dentro del término perentorio de \_\_\_\_\_ días, por una de las siguientes vías, a opción del interesado:

- 1o.) Recurso de revocación ante la misma autoridad que dictó la resolución. Cuando la decisión haya sido adoptada por un órgano sometido a jerarquía, se entenderá interpuesto en forma subsidiaria el recurso jerárquico;
- 2o.) Acción ante la autoridad jurisdiccional, que se sustanciará en la forma establecida en el Título V de este Código.

La elección de una vía importa renuncia a la otra.

EFFECTOS

Art. 172. En cualquiera de los casos del artículo anterior, el recurso o la acción surten efecto suspensivo de la obligación y de la ejecución de la sanción, llevando implícito el recurso de nulidad.

El recurso o la acción deben interponerse por escrito ante la autoridad que deba conocer en el mismo y contendrá una exposición detallada de los agravios que se invoquen contra la decisión.

El texto 2o., recogiendo las recomendaciones de las II Jornadas de México (Tema 2o., Conclusión I), da a "la administración la oportunidad de rever sus resoluciones mediante un recurso administrativo previo a la fase contenciosa". Es la solución que rige en el Uruguay.

Las opiniones de los colaboradores estuvieron en este punto notoriamente divididas. En favor de una y otra solución actúan razones de fundamentos equivalentes, por lo cual la Comisión creyó oportuno dejar este problema a decisión de cada país, ofreciendo las soluciones que a su juicio son aconsejables en uno y otro caso.

También difieren ambos textos en la competencia que atribuyen al Tribunal. El primero la restringe a las controversias relativas a los actos "por los que se determinen tributos o se apliquen sanciones", mientras que en el segundo la extiende a todos los "actos de la administración en materia tributaria contrarios al derecho".



ACCION DE REPETICION      Art. 173. Si el recurrente optara por la vía autorizada en el número 1o. del Art. 171, siempre tendrá a su disposición, en caso de confirmatoria, la acción de repetición establecida en este Código.

LEGITIMACION      Art. 174. Los recursos mencionados en el Art. 171 podrán ser interpuestos por los contribuyentes o responsables afectados por resoluciones individuales.

Las disposiciones de carácter general que impliquen una interpretación de las normas tributarias podrán ser impugnadas por las asociaciones o entidades que representen a los interesados afectados mediante el recurso del número 1o. del Art. 171, o sin efecto suspensivo.

#### CAPITULO VII (Texto 2o.)

##### Recursos Administrativos y Jerárquicos

FORMA      Art. 171. Los actos de la administración en materia tributaria contrarios a derecho pueden impugnarse por quien tenga un interés legítimo, mediante el recurso de revocación ante la misma autoridad que los dictó, dentro del término perentorio de \_\_\_\_\_ días.

Cuando la resolución haya sido adoptada por un órgano sometido a jerarquía, se entenderá interpuesto en forma subsidiaria el recurso jerárquico.

REQUISITOS      Art. 172. Los recursos deben interponerse por escrito, contendrán una exposición detallada de los agravios que se invoquen y tendrán efecto suspensivo.

AGOTAMIENTO DE LA VIA ADMINISTRATIVA      Art. 173. La interposición y la decisión expresa o tácita de este recurso es requisito indispensable para la iniciación de las acciones previstas en el Título V.

LEGITIMACION      Art. 174. Los recursos podrán ser entablados por los contribuyentes o responsables afectados por disposiciones de carácter general o por resoluciones individuales.



Las disposiciones de carácter general y las resoluciones que impliquen una interpretación de las normas tributarias, podrán ser impugnadas también por las asociaciones o entidades que representen los intereses afectados.

## CONTENCIOSO TRIBUTARIO

El Título V, que es el último del Proyecto, corresponde al procedimiento en la vía jurisdiccional, o sea, el contencioso-tributario propiamente dicho, cuyo conocimiento pertenece privativamente a órganos ajenos a la administración activa.

En carácter de fundamentación general, puede esquematizarse el sistema del Proyecto en la siguiente forma:

- a) En todos los casos las decisiones definitivas de la administración son impugnables ante el Tribunal, sin ningún requisito previo que obstaculice la interposición y resolución de la acción. Es la consagración del derecho a la tutela jurisdiccional.
- b) En caso de obligaciones tributarias comunes, la administración puede, en cualquier etapa de los procedimientos, solicitar la adopción de medidas cautelares (embargos, secuestros, etc.) a la autoridad judicial, siempre que exista riesgo para la percepción de sus créditos.
- c) En materia de infracciones y sanciones, las medidas cautelares procederán sólo cuando exista resolución definitiva de los recursos administrativos o sentencia del Tribunal según el sistema que se adopte.
- d) La acción ejecutiva procede cuando existen resoluciones firmes, en caso de obligaciones tributarias comunes y en caso de existir sentencia ejecutoriada cuando se trate de sanciones. En caso de obligaciones tributarias comunes, según el texto 2o., el juicio puede interponerse aunque esté pendiente la acción ante el Tribunal, caso en el cual se le da al contribuyente la posibilidad de pedir la suspensión del procedimiento ejecutivo con posterioridad a la traba del embargo.

Esta organización ofrece, a juicio de la Comisión, un sistema equilibrado en el cual se protegen adecuadamente los derechos e intereses de ambas partes. El contribuyente siempre puede discutir la procedencia de la pretensión fiscal y ésta tiene por su parte medidas judiciales de garantía y ejecución adecuadas.

Acción Ordinaria

La Comisión propone en el Art. 175 que la primera instancia del contencioso-tributario se desarrolle ante un tribunal que se crearía allí donde no exista y cuyas características serían las siguientes: a) tribunal colegiado; b) integrado por personas especialmente versadas en materia tributaria; c) órgano de plena jurisdicción y no meramente de anulación; d) independiente de la administración activa. La ubicación de este órgano dependerá del régimen institucional del país. Puede estar enmarcado en el ámbito del Poder Ejecutivo --como en México y en la Argentina--; puede ubicarse en el Poder Judicial, como en el

TITULO V

CONTENCIOSO TRIBUTARIO

CAPITULO I

Acción Ordinaria

TRIBUNAL

Art. 175. (Texto lo.)\* Las controversias tributarias serán decididas por un tribunal colegiado especializado, de plena jurisdicción, independiente de la administración activa.

---

\* Se presentan dos textos alternativos de los Arts. 175, 176 y 177.

Brasil; o es posible, asimismo, que sea independiente de ambos poderes, como sucede en Colombia y Uruguay. Lo importante es: a) que se trate de un tribunal independiente de la administración y, de ser posible, con otras características que acentúen su carácter jurisdiccional; b) que sus decisiones sean apelables ante la autoridad que ejerza en última instancia el control de constitucionalidad y de validez de los actos administrativos.

El Art. 176 especifica que las demandas pueden ser intentadas por los contribuyentes y también por los responsables, para disipar dudas que se han suscitado en algunos países respecto del alcance de los derechos de los últimos. Desde el momento que los responsables pueden asumir el carácter de deudores de la obligación por mandato de la ley, es evidente que no ejercen una función subsidiaria sino propia y, por lo tanto, deben tener la facultad de demandar al Estado, sin perjuicio --por cierto-- de la acción de reembolso de los contribuyentes contra ellos.

La Comisión estima de gran trascendencia la no exigencia del pago previo o solve et repete, como requisito o presupuesto de la acción (Art. 177). El "odioso" solve et repete, según calificación de autorizada doctrina, constituía un medio utilizado frecuentemente para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente. Además, aparte de tratarse de una institución que no existe en todos los países, en fecha reciente fue declarada inconstitucional por la Corte Constitucional de Italia, su país de origen, por contrariar garantías esenciales, y fue eliminado en Argentina y Uruguay, sin producir ninguna alteración en la recaudación normal de los tributos. Los peligros que ofrecería tal supresión desaparecen con la organización de un sistema coordinado de medidas cautelares y de ejecución, independientes de la prosecución de la acción ordinaria sobre la procedencia del crédito fiscal.

Sus sentencias serán siempre recurribles ante los tribunales superiores, sin efecto suspensivo.

PARTE ACTORA

Art. 176. (Texto 1o.) La demanda podrá ser entablada por cualquiera de los contribuyentes o responsables. Será notificada a todos los que resulten obligados por la resolución impugnada, a efecto de que comparezcan como parte dentro del término de \_\_\_\_\_ días.

REQUISITOS DE LA DEMANDA

Art. 177. (Texto 1o.) La acción a que se refiere el Art. 175, párrafo primero, podrá interponerse y deberá fallarse sin que sea necesario el pago previo de los tributos o de las sanciones.

TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA

Art. 175. (Texto 2o.) Las controversias tributarias serán decididas en primera instancia por un tribunal colegiado, especializado, de plena jurisdicción, independiente de la administración activa.

Sus sentencias serán siempre recurribles ante los tribunales superiores.

PARTE ACTORA

Art. 176. (Texto 2o.) La demanda podrá ser entablada por cualquiera de los contribuyentes o responsables. Será notificada a todos los que resulten obligados por la resolución impugnada, a efecto de que comparezcan como parte dentro del término de \_\_\_\_\_ días.

REQUISITOS DE LA DEMANDA

Art. 177. (Texto 2o.) Las demandas y recursos a que se refiere el Art. 175 podrán interponerse y deberán fallarse sin que sea necesario el pago previo de los tributos o de las sanciones.

El procedimiento es en general el fijado en el Título IV para los procedimientos administrativos, agregando algunas normas especialmente justificadas a la naturaleza jurisdiccional de estos procedimientos, especialmente las relativas a las mayores facultades del Tribunal en la conducción de la causa (Art. 178).

La Comisión se ha abstenido de formular una recomendación terminante acerca de si la actuación debe ser oral o escrita, por entender que se trata de un problema íntimamente vinculado a las tradiciones jurídicas de cada país, aunque no oculta sus preferencias por el régimen oral, que ha dado en esta materia excelentes resultados en los países que lo han adoptado.

En materia de prueba, la Comisión recoge también las conclusiones recomendadas en las Jornadas de México y Buenos Aires ya citadas; así por ejemplo, la recomendación VIII de México por la cual se aconsejaba otorgar a los Tribunales "los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho independientemente de lo alegado y probado por las partes", recomendación reiterada en las IV Jornadas que consagraron como "principio fundamental del derecho tributario el esclarecimiento de la verdad". También se recogió la recomendación de las últimas Jornadas citadas en el sentido de que en el proceso tributario las partes están obligadas a proporcionar los elementos de prueba que se hallen en su poder o que estén en condiciones de producir. Ambas recomendaciones aparecen incluidas en el Art. 178, números 1o. y 3o.

Disposiciones que pueden dar excelentes resultados, como ya se ha podido comprobar en México y en la Argentina, son las relativas a las facultades que se le reconocen al Tribunal para exonerar total o parcialmente de multas a los litigantes que actúan con fundadas razones para considerar improcedente el tributo, y a la inversa, para aplicar multas suplementarias en aquellos casos en que la acción es manifiestamente improcedente (Art. 179). La posibilidad de exoneración constituye una solución adecuada para los casos controvertibles. Teniendo en cuenta los intereses que en todo caso debe pagar el contribuyente según el Art. 61 y las multas por mora y por contravención previstas en las Secciones Quinta y Sexta del Título III, debe admitirse la posibilidad de que el contribuyente de buena fe, en ausencia de una disposición como la que comentamos, se vea, hasta cierto punto de vista, inhibido de iniciar acciones sin el pago previo de los tributos, ya que una sentencia contraria le sería especialmente gravosa.

La duplicación de las multas se encuentra justificada por el riesgo indudable de la interposición de acciones infundadas por parte del contribuyente. Si bien es cierto que la administración puede, según el texto 2o., iniciar simultáneamente la acción ejecutiva prevista en el Capítulo III, es indudable que la interposición de la acción ordinaria dificulta la gestión administrativa y puede demorar la iniciación de los procedimientos y dar lugar como ya se ha visto a la suspensión del juicio ejecutivo.



La demanda deberá presentarse dentro del término de \_\_\_\_\_ de notificada la resolución administrativa impugnada.

(Nota: El plazo debe ser breve, por ejemplo 60 ó 90 días).

PROCEDIMIENTO  
EN PRIMERA  
INSTANCIA

Art. 178. El procedimiento será el establecido en el Título IV de este Código y en su defecto por el derecho común para el juicio ordinario, con las siguientes excepciones en la primera instancia:

- 1o.) Los magistrados tendrán la facultad de impulsar de oficio el procedimiento, y podrán ordenar el diligenciamiento de pruebas que estimen necesarias para el esclarecimiento de los hechos;
- 2o.) Los hechos que se deban probar serán determinados en una audiencia con intervención personal del magistrado, el que fijará la extensión del término según las circunstancias;
- 3o.) El Fisco estará obligado a remitir todos los antecedentes administrativos y los demás elementos de prueba que se hallen en su poder, dentro de los plazos que fije el magistrado, quien podrá dar por ciertas las afirmaciones de la contraparte. La omisión del Fisco no paralizará el procedimiento.
- 4o.) Diligenciada la prueba o vencido el término, el Tribunal fijará la fecha para la vista oral de la causa en audiencia pública.

SENTENCIA

Art. 179. El Tribunal dispondrá del plazo de \_\_\_\_\_ días para dictar sentencia.

Podrá exonerar total o parcialmente de las multas si estimare que el actor tenía fundadas razones para considerar improcedente el tributo.

Si juzgare que la acción es manifiestamente improcedente, podrá duplicar las referidas multas.

El Art. 180 consagra la apelabilidad de la decisión del tribunal ante el órgano que tenga facultad revisoria (Tribunales de Justicia, Consejo de Estado, Tribunal o Corte de lo Contencioso-Administrativo, etc.), pero aclarando que se procura un control de legalidad y no una instancia libre; ello, porque el asunto proviene de un órgano colegiado y especializado. No obstante, se deja la posibilidad de una revisión más amplia cuando se advierten deficiencias en la sustanciación de primera instancia.

#### Medidas Cautelares

En este capítulo se considera la posibilidad de que el Fisco obtenga embargo, secuestro u otras medidas de garantía cuando las circunstancias permitan creer que el crédito es verosímil y que hay peligro en la demora en hacerlo efectivo (Art. 181). Se usa la expresión medidas cautelares por ser la más corriente y difundida en derecho procesal, sin desconocer que también es usual referirse a medidas precautorias y en ciertos países, medidas precautelativas.

Dos son las circunstancias que autorizan las medidas, a saber:

- 1) la existencia de un riesgo para la administración, que debe ser "fundado" --pues no basta una simple manifestación-- y justificado sumariamente ante la autoridad jurisdiccional que puede disponer la medida (Art. 182);
- 2) el segundo supuesto es la existencia de una resolución administrativa cuando se trata de obligaciones comunes, y de sentencia del Tribunal confirmatoria de la resolución administrativa cuando se trata de sanciones, pues si bien la decisión de aquél es recurrible, el hecho de mediar dos pronunciamientos coincidentes hace verosímil el derecho del Fisco.

Estas medidas cautelares son tanto más necesarias, porque como ya se ha dicho, la supresión del solve et repete (Art. 177) podría dejar desarmado al Fisco ante posibles maniobras para hacer desaparecer bienes del deudor. Por su gravedad, exigen que sólo sean dispuestas por autoridad jurisdiccional, y no por la administración, y por tiempo determinado (Art. 182).

Cabe decir, finalmente, que en razón de la solvencia del Estado no es menester la exigencia de caución --como ocurre en los pleitos entre particulares-- (Art. 183) y, por otra parte, que puede ser remplazada por otro tipo de garantía (Art. 184).

PROCEDIMIENTO  
EN SEGUNDA  
INSTANCIA

Art. 180. La sentencia de primera instancia será apelable ante 1/ \_\_\_\_\_, dentro del plazo de \_\_\_\_\_ días, cuyo pronunciamiento no admitirá ulterior recurso.

El procedimiento será el ordinario, salvo en lo que respecta a las facultades del Tribunal, el que en principio sólo se pronunciará sobre el derecho aplicable. No obstante, a pedido de parte o de oficio, podrá rever la prueba y eventualmente decretar diligencias para mejor proveer, cuando estimare que la sustanciación del proceso en primera instancia adolece de deficiencias.

1. Se determinará por la legislación local.

## CAPITULO II

Medidas Cautelares

## PROCEDENCIA

Art. 181. El Fisco podrá solicitar de los órganos jurisdiccionales embargo preventivo, secuestro u otras medidas cautelares, cuando exista riesgo para la percepción de los créditos fiscales por concepto de tributos e intereses, cuya existencia se compruebe por documentos emanados del contribuyente o por resolución de la autoridad administrativa competente.

Procederán también en caso de infracciones, cuando mediare resolución definitiva en los recursos administrativos o sentencia del Tribunal 1/ confirmatoria de la resolución impugnada.

1. Véase el Art. 175.

## REQUISITOS

Art. 182. El riesgo deberá ser fundamentado por el Fisco y justificado sumariamente ante la autoridad jurisdiccional.

## PROCEDIMIENTO

Art. 183. El Juez decretará las medidas dentro del término de \_\_\_\_\_ días sin conocimiento del deudor y bajo la responsabilidad del Fisco. En el mismo acto fijará el término durante el cual tendrá vigencia la medida cautelar.

### Juicio Ejecutivo

En todos los países el Estado tiene el derecho de reclamar el pago de los créditos tributarios por un procedimiento sumario que recibe distintas denominaciones, tales como "apremio" o "juicio de apremio"; "juicio sumario"; "juicio ejecutivo"; "acción coactiva", etc., expresiones todas que dan a entender algo breve y expeditivo.

El Proyecto habla de "juicio ejecutivo" por ser expresión corriente en el derecho latinoamericano, pero no excluye otro nombre, según fuera la práctica local, iniciándose la acción --ante autoridad jurisdiccional-- con un documento expedido por la oficina fiscal respectiva donde consta el monto del crédito que se reclame (Art. 185 y 186).

Como el juicio es breve, ya que las defensas son muy limitadas (Art. 187), se requiere que el instrumento que sirve para la ejecución --que en algunas partes se llama "boleta de deuda"-- contenga claras especificaciones, como lo consigna el Art. 186. Con esto se procura evitar los abusos que se observan en muchos países, en los cuales las "boletas de deuda" son simples papeles o

GARANTIAS

Art. 184. Para decretar las medidas cautelares no se exigirá caución.

Las medidas decretadas podrán ser sustituidas por garantías suficientes a juicio del magistrado.

CAPITULO III

Juicio Ejecutivo

ACCION EJECUTIVA

Art. 185. El Fisco tendrá acción ejecutiva para el cobro de los créditos por concepto de tributo e intereses que resulten de sus resoluciones firmes o de las sentencias dictadas en las acciones y recursos pertinentes. Para el cobro de las multas se requerirá sentencia ejecutoriada.

A tal efecto constituirán título ejecutivo los documentos administrativos presentados con los requisitos a que se refiere el artículo siguiente y el testimonio de las sentencias.

TITULO  
EJECUTIVO  
ADMINISTRATIVO

Art. 186. Para que el documento administrativo constituya título ejecutivo deberá reunir los siguientes requisitos:

- 1o.) Lugar y fecha de la emisión;
- 2o.) Nombre del obligado;
- 3o.) Indicación precisa del concepto e importe del crédito con especificación, en su caso, del tributo y ejercicio fiscal que corresponda, tasa y período del interés;
- 4o.) Individualización del expediente respectivo, así como constancia de si la deuda se funda en declaración del contribuyente o, en su caso, si se han cumplido los procedimientos legales para la determinación de oficio o para la aplicación de sanciones;
- 5o.) Nombre y firma del funcionario que emitió el documento con especificación de que ejerce las funciones debidamente autorizado al efecto.

EXCEPCIONES

Art. 187. (Texto lo.)\* Las únicas excepciones admisibles son:

\* Se presentan dos textos alternativos del Art. 187.

formularios impresos, que suelen llevar firmas ilegibles, que dificultan el deslinde de responsabilidades.

El Art. 188 prevé dos causales de suspensión de la ejecución características del derecho tributario. La primera, cuando el ejecutado acredita que se encuentra en trámite la acción ordinaria ante el Tribunal, prevista en el Art. 176, contra la resolución que se pretende ejecutar. En tal caso no se justifica la prosecución del procedimiento ejecutivo que podría llevar a realizar bienes del deudor por una obligación cuya existencia jurídica es incierta, produciendo perjuicios irreparables en el caso de que la acción ordinaria del contribuyente fuera acogida. Por otra parte la suspensión del procedimiento a esta altura no pone en peligro el crédito de la administración ya que ésta se encuentra suficientemente garantizada con el embargo trabado inicialmente. La segunda causal de suspensión es el otorgamiento de espera por parte de la administración con posterioridad a la traba de embargo. Las esperas anteriores pueden constituir una excepción prevista en el Art. 187, número 3o. A la que se refiere este artículo sólo es una causal de suspensión del juicio. Es obvio que la primera causal de suspensión será aplicable solamente en el caso de adoptarse el texto 2o., pues de acuerdo con el texto 1o., la interposición del recurso o la acción "surten efecto suspensivo de la obligación" (Art. 172).

La suspensión, como ocurre en la institución de la prescripción, determina la paralización de la ejecución hasta que se dicte el fallo o se cumpla el plazo de espera; ocurridas cualesquiera de estas circunstancias el juicio se reanuda, a pedido de parte, en el estado en que se encontraba.

Se considera oportuno destacar el carácter facultativo y no preceptivo de este procedimiento. La solución deseable es que la administración lo inicie sólo en aquellos casos en que las circunstancias lo indiquen como necesario para proteger los intereses fiscales. El principio debe ser el de que la ejecución procede únicamente en caso de deudas cuya existencia jurídica es cierta, solución seguida estrictamente por el texto 1o. En el deseo de que la administración use este recurso con prudencia, el número 1o. del Art. 188 prevé que si la sentencia del Tribunal en la acción ordinaria fuera favorable al ejecutado

- 1o.) Inhabilidad del título por omisión de cualquiera de los requisitos previstos en el Art. 186;
- 2o.) Pago;
- 3o.) Espera concedida con anterioridad al embargo;
- 4o.) Prescripción;
- 5o.) Inexistencia del crédito, declarada por resolución jurisdiccional ejecutoriada.

## EXCEPCIONES

Art. 187. (Texto 2o.) Las únicas excepciones admisibles son:

- 1o.) Inhabilidad del título por omisión de cualquiera de los requisitos previstos en el Art. 186;
- 2o.) Extinción de la obligación por cualquiera de los medios previstos en el Art. 41 de este Código;
- 3o.) Espera concedida con anterioridad al embargo;
- 4o.) Inexistencia del crédito, declarada por resolución jurisdiccional ejecutoriada.

SUSPENSION DEL  
TRAMITE

Art. 188. El procedimiento se suspenderá a pedido de partes:

- 1o.) Cuando al ser citado de excepciones el ejecutado acredite que se encuentra en trámite la acción ordinaria contra la resolución que se pretende ejecutar. Ejecutoriada la sentencia pertinente, se citará nuevamente de excepciones a pedido de parte y, si aquélla hubiere sido favorable al ejecutado, todos los gastos judiciales u honorarios del juicio ejecutivo serán de cargo del Fisco;
- 2o.) Cuando se acredite que la administración tributaria ha concedido espera con posterioridad al embargo.

(Nota: El número 1o. sólo es aplicable en caso de adoptarse el texto 2o. de los Arts. 171 a 174, pues de acuerdo con el texto 1o. la acción tributaria tiene efecto suspensivo de la obligación fiscal, como consigna el Art. 172, y por lo tanto, no podría existir ejecución hasta terminar el juicio. La defensa fiscal estaría en las medidas cautelares).

todos los gastos judiciales y honorarios del juicio ejecutivo serán de cargo de la administración, medida ésta que constituye una sanción que generalmente acompañará a las ejecuciones iniciadas imprudentemente por la administración y que compensará adecuadamente al contribuyente de los perjuicios que dicha actitud de la administración le provoca indebidamente.

#### Acción de Repetición

Los Arts. 189 a 193, sobre la acción de repetición de lo pagado por tributos, también se denomina en algunos países de reembolso o devolución, ya que su finalidad es la recuperación de lo ingresado al Fisco indebidamente.

La acción --no recurso como impropriamente dicen muchas leyes-- se otorga a favor del contribuyente y también del responsable pues, como se dijo al comentar el Art. 176, cualquiera de ellos tiene derecho a actuar directamente; el primero, por ser el deudor de la obligación, y el segundo, por responder a título personal por mandato del Código. El segundo párrafo del Art. 189 aclara que la protesta al efectuar el pago no es requisito para el ejercicio de la acción, con lo cual se elimina un escollo inventado por cierta jurisprudencia para dificultar la defensa de los particulares. Cabe señalar, por lo demás, que la protesta no es institución conocida en la mayoría de los países, ni figura en las leyes: ha sido creación pretoriana y carece de sustento en la época actual.

El Art. 190 dispone que no procede la acción cuando la cuestión originaria del pago fue suficientemente discutida y mereció resolución definitiva; y, en materia de sanciones, cuando el interesado tuvo a su disposición las defensas correspondientes y no las hizo valer en tiempo y forma, pues, de lo contrario, habría una duplicación de actuaciones y un premio a la negligencia.

Por razones de abreviación del proceso, el Art. 191 prevé la iniciación de los trámites directamente ante el Tribunal facultado para resolver las contiendas tributarias (ver Art. 175). Ha desechado el reclamo previo ante la autoridad administrativa que efectuó el cobro, por cuanto la experiencia enseña que carece de todo efecto práctico, ya que es muy raro que aquélla reconozca el error en que hubiera incurrido; además, la demanda directa propuesta no impide que en ciertos casos muy claros, el Estado demandado se allane al reclamo.

La norma del Art. 192 concuerda con lo dispuesto en el segundo párrafo del Art. 61 y fue explicada al comentar esta disposición que acuerda intereses al reclamante.



CAPITULO IV

Acción de Repetición

DEMANDA

Art. 189. Los contribuyentes o los responsables podrán reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y sanciones mediante demanda de repetición. La demanda se notificará a todos los interesados a fin de que comparezcan a hacer uso de los derechos de que se crean asistidos.

Para la procedencia de la acción no es necesario el requisito del pago bajo protesta ni la presentación previa ante el Fisco, cualquiera que fuera el motivo de la misma.

IMPROCEDENCIA

Art. 190. No corresponde la acción de repetición:

- 1o.) Cuando la resolución que aplica sanciones por infracciones hubiera quedado firme por no haberse interpuesto los recursos o acciones pertinentes;
- 2o.) Cuando medie sentencia firme del órgano jurisdiccional.

COMPETENCIA Y  
PROCEDIMIENTO

Art. 191. La demanda de repetición deberá interponerse por escrito ante el Tribunal \_\_\_\_\_ 1/.

El procedimiento se ajustará a lo establecido en el Art. 178 de este Código.

1. Véase el Art. 175.

INTERESES

Art. 192. Cuando se haga lugar a la demanda se reconocerán de oficio intereses a favor del actor en la forma prevista en el Art. 62.

El último artículo se refiere al término de caducidad o de prescripción de la acción, cuya fijación hará cada país según sus prácticas (Art. 193). El último párrafo está destinado a ofrecer mayor facilidad al reclamante que quiera actuar de inmediato, sin esperar que comience a correr el término de caducidad.

#### Acción de Amparo

Como resulta del texto de los Arts. 194 y 196, la acción de amparo puede ser intentada por cualquier persona física o jurídica, aunque no fuera contribuyente o responsable. Tiende a asegurar contra excesos o abusos de la autoridad y es un procedimiento sumario, muy rápido, que ha dado excelentes resultados en la Argentina, donde el Tribunal Fiscal de la Nación ha tenido muchas oportunidades de brindar protección en forma eficaz.

El procedimiento está especificado en el Art. 196 que también se propone proteger el interés del Fisco; de aquí la posibilidad del afianzamiento por parte del recurrente si fuere el caso.

CADUCIDAD                    Art. 193. La acción de repetición caduca a los \_\_\_\_\_ años contados desde el 1o. de enero siguiente al año en que se efectuó cada pago.

La acción podrá interponerse desde la fecha del pago aunque no hubiere comenzado a correr el término precedente.

## CAPITULO V

### Acción de Amparo

PROCEDENCIA                Art. 194. Procederá la acción de amparo cuando la administración tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones de los interesados y ellas causen perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en este Código o en leyes especiales.

LEGITIMACION  
Y REQUISITOS                Art. 195. La acción podrá ser interpuesta por cualquier persona afectada mediante escrito presentado ante el Tribunal \_\_\_\_\_ 1/.

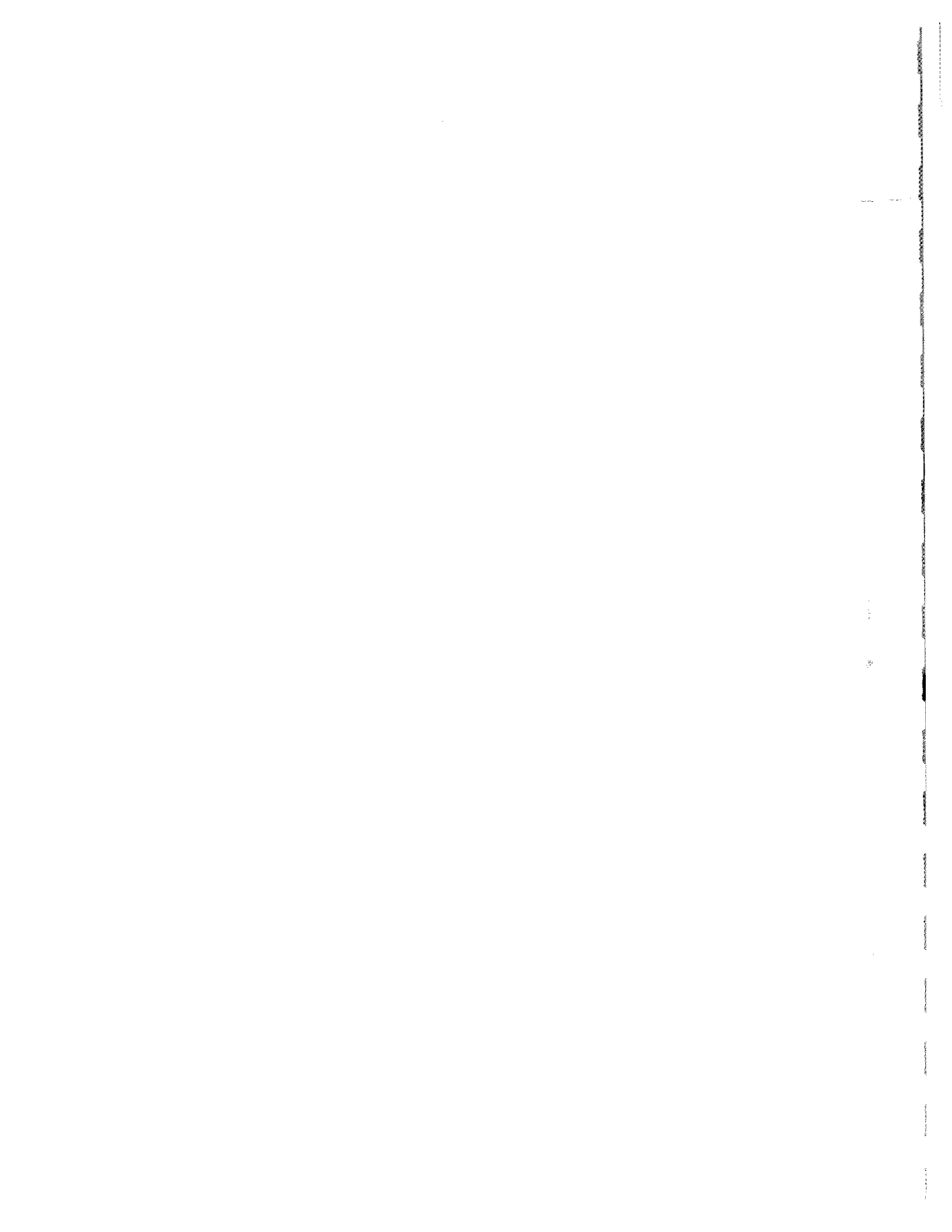
La demanda especificará las gestiones realizadas y el perjuicio que ocasiona la demora. Con ella se presentará copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite.

1. Véase el Art. 175.

TRAMITE                      Art. 196. Si prima facie la acción fuere procedente, el Tribunal requerirá informes sobre la causa de la demora, y fijará un término breve y perentorio para la respuesta. Vencido el plazo, el Tribunal dictará la resolución que corresponda en amparo del derecho lesionado, en la cual fijará un término a la administración tributaria para que realice el trámite o diligencia, o dispensará del mismo al peticionante previo afianzamiento del interés fiscal comprometido.



## ANEXOS



## ANEXO 1

### GLOSARIO

En la preparación de este glosario se han tenido en cuenta, en primer lugar, la terminología usada en las leyes tributarias de los países de habla española, en segundo lugar, las observaciones de la Comisión Redactora del Modelo de Código Tributario y de los especialistas de distintas nacionalidades que colaboraron con ella y, en tercer lugar, el vocabulario contenido en diccionarios y glosarios.

Las equivalencias de cada término se han colocado en el orden siguiente: primero las que no se ha podido comprobar que hayan sido recogidas en la legislación de un país de habla española, pero que tienen cierto uso, y luego las que aparecen en alguna disposición legal. A estas últimas se les ha antepuesto entre paréntesis la abreviatura del nombre del país que las emplea oficialmente. Desde luego, dada la extensión de la materia, la enumeración no es exhaustiva, por lo que indudablemente a veces no se mencionan todos los países que emplean un vocablo determinado o no se incluyen términos utilizados en varios países.

La inserción de un vocablo no significa que se considere correcto. El glosario se limita a señalar las equivalencias empleadas sin evaluar su corrección.

Se utilizan las abreviaturas siguientes:

Arg.	Argentina	El S.	El Salvador	Pan.	Panamá
Bol.	Bolivia	Esp.	España	Par.	Paraguay
Bra.	Brasil	Gua.	Guatemala	P.R.	Puerto Rico
Col.	Colombia	Hai.	Haití	R.D.	República Dominicana
C.R.	Costa Rica	Hon.	Honduras	Uru.	Uruguay
Chi.	Chile	Méx.	México	Ven.	Venezuela
Ecu.	Ecuador	Nic.	Nicaragua		

#### Algunas equivalencias de términos usados en el Modelo de Código Tributario

<u>Término utilizado</u>	<u>Artículo</u>	<u>Equivalencias</u>
actos con fuerza de ley	2	disposiciones con fuerza de ley, decretos con fuerza de ley (Arg.) decretos leyes (Hon.) decretos legislativos
afectación	30	asignación, destino (Col.) destinación
afectado	9	afecto
agente (de una infracción)	107	infractor, violador, contraventor, trasgresor, autor
agente de aduana	83	(Arg.) despachante (Chi.) despachador (Méx.) agente aduanal (Pan.) agente corredor de aduanas

<u>Término utilizado</u>	<u>Artículo</u>	<u>Equivalencias</u>
agente de retención	30	(Cuba, Esp.) retentor (Méx., Nic.) retenedor
alícuota	9	(Arg., C.R., Chi., El S., Gua., Hon., Méx., Perú, Uru., Ven.) tasa (Cuba, Esp.) tipo impositivo, tipo de imposición o tipo de gravamen (Gua., Ven.) cuota (Col., R.D.) tarifa (Pan., Ven.) rata (Ecu.) tanto de impuesto
año calendario	9	año natural (Cuba, Esp., Uru.) año civil
base de cálculo	4	base imponible, base del impuesto, base gravable, base de imposición
beneficio (tributario)	4	franquicia, exención, exoneración, liberación, privilegio, desgrava- ción
comiso	89	decomiso, confiscación
contador	83	contable, contabilista, contabili- zador
contribución de mejora	14	tasación para mejoras (Col.) impuesto, tasa, gravamen o contribución de valorización (Cuba) repartimiento especial (Chi.) contribución de fomento o de mejoramiento (Ecu.) impuesto a la plusvalía, im- puesto a la revalorización (Pan.) contribución de mejoras por valorización
contribución de seguridad social	17	impuesto de seguro social (Bol.) prima (Bol., C.R.) cotización (Ecu.) aporte (Méx.) aportación al seguro social (P.R.) contribución de seguro social
contribuyente	3	sujeto imponible, pagador de impues- tos (Arg.) sujeto del gravamen (Méx.) causante
determinación del tributo	67	determinación tributaria, determina- ción impositiva, accertamiento



<u>Término utilizado</u>	<u>Artículo</u>	<u>Equivalencias</u>
		(Col.) liquidación del impuesto (Esp.) liquidación tributaria (Perú) acotación del tributo
días corridos	10	días civiles, naturales, consecuti- vos, sucesivos o continuos
exención	4	exoneración, franquicia, privilegio, liberación, desgravación, beneficio
financiación	17	financiamiento
fondos de comercio	29	establecimientos de comercio
garantizar	63	garantir, asegurar, afianzar
hecho generador	8	hecho gravable, hecho tributario, hecho tributable, hecho gravado, hecho u objeto gravado, presupues- to de hecho, materia imponible (Arg., Esp.) hecho imponible
impuesto	14	arbitrio, carga, contribución, exac- ción, gabela, gravamen, imposi- ción
intimar	36	requerir, apercibir, exigir
juicio ejecutivo	185	juicio de apremio o sumario (Gua.) juicio económico-coactivo (Méx.) procedimiento administrativo de ejecución (Perú) juicio coactivo
medida cautelar	181	medida de garantía, medida precautoria (Perú) medida precautelativa
meses continuos	10	meses corridos, consecutivos o suce- sivos
mercancía nacionalizada	104	(Arg.) mercancía despachada a plaza (Cuba) mercancía sacada a consumo (Pan.) mercancía destinada al uso o consumo
normas tributarias	9	normas, disposiciones, reglas o pre- ceptos impositivos, tributarios, fiscales o financieros
núcleo familiar	140	unidad familiar, grupo familiar, contribuyente familiar

<u>Término utilizado</u>	<u>Artículo</u>	<u>Equivalencias</u>
órganos jurisdiccionales	91	entidades jurisdiccionales
pagar (tributo)	42	abonar, consignar, enterar, ingresar, integrar (Pan.) cancelar
particular	19	persona privada, persona del derecho privado
patrono	86	empleador, patrón, dador de trabajo
persona física	24	(Arg.) persona de existencia visible (Col., Cuba, Chi., Ecu., Hon., Pan., Perú) persona natural (Perú) persona individual
persona jurídica	24	persona social (Arg.) persona de existencia ideal (Méx.) persona moral (Perú) persona colectiva
preferencia	4	prelación, privilegio, prioridad
privilegio	63	preferencia, prelación, prioridad
producto	16	rendimiento, recaudación (Arg., Bol., Col., Chi., Par., Uru.) producido
recurso jerárquico		(Col.) apelación (Cuba) recurso de alzada
reducción	4	desgravación, rebaja, exención parcial
reglamentación	2	reglamento, decreto reglamentario
remisión (de una obligación)	23	exención, liberación, condonación, exoneración
remitir (una obligación)	54	eximir, liberar, condonar, exonerar
repetición	60	reembolso, devolución, reintegro
resolución tácita	58	(Col.) silencio administrativo (Uru.) resolución ficta
responsable (en lugar del contribuyente)	27	gravable, obligado (Esp.) sujeto responsable

---

<u>Término utilizado</u>	<u>Artículo</u>	<u>Equivalencias</u>
servicio de previsión	17	retiro obrero, prevención social, amparo social (Arg.) previsión social (P.R.) seguro social (Uru.) servicio de seguridad social
sucesor a título particular	29	(Col.) sucesor a título singular
tasa	14	derechos (véase artículo 16)



## ANEXO 2

### BIBLIOGRAFIA

#### I. TRATADOS Y ARTICULOS

- Allorio, Ennico. *Diritto processuale tributario*. Turín, UTET, 1955.
- Alvarado, Manuel. *Tratado de ciencia tributaria*. Bogotá, Ed. Siglo XX, 1941.
- Amorós Rica, Narciso. *Derecho tributario (Explicaciones)*. Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1963.
- Araujo Falcao, Amílcar. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Buenos Aires, Depalma, 1964.
- Baleeiro, Aliomar. *Limitações constitucionaes ao poder de tributar*. Río de Janeiro, Forense, 2a. ed., 1960.
- Berliri, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milán, Giuffré, Vol. 1, 1952; Vol. 2, 1957.
- Bielsa, Rafael. *Estudios de derecho público*. t. II, *Derecho Fiscal*, Buenos Aires, 1951.
- Blumenstein, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. trad. de Francesco Forte, Milán, Giuffré, 1954.
- Carboni, C., Tomasiocchio, T. *Le sanzioni fiscali*, en el *Trattato de Diritto Tributario*, dirigido por A.D. Giannani, Turín, UTET.
- De Juano, M. *Curso de finanzas y de derecho tributario*. 3 Vol., Rosario, Nolachini, 1963/4.
- Doria, H.I. *Direito processual tributario*. São Paulo, Bushatsky, 1963.
- Dus, Angelo. *Teoria generale dell'illecito fiscale*. Milán, Giuffré, 1957.
- Duverger, Maurice. *Instituciones financieras*. Barcelona, Bosch, 1960, traducción de Jacinto Ross, de la edición francesa de 1956.
- \_\_\_\_\_. *Finances publiques*. París, Pr. Univ., 1963.
- Fenech, Miguel. *Derecho procesal tributario*. Barcelona, Bosch, 1951.
- Fernández Provoste, Mario y Héctor. *Principios de derecho tributario*. Santiago, Chile, Ed. Jur., 1952.

Nota: Esta Bibliografía incluye solamente las obras básicas de carácter general y relativas al aspecto jurídico. De acuerdo con ese criterio han quedado de hecho excluidas las monografías y los estudios particulares sobre determinados impuestos. Tampoco se han tenido en cuenta las obras que se refieren exclusivamente a ciencia y política financieras.

- Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. México, Porrúa, 3a. edición, 1955.
- García Belsunce, Horacio A. *Estudios financieros*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1965.
- Giannini, Achille Donato. *Trattato de diritto tributario*. Dirigido por el autor con la colaboración de Conrado Vocino, Carmelo Carbone, Titto Rumbolt, Achille Salerni, Giuseppe Gublielmi e Giorgio, Nicola Azzariti, Francesco D'Amati, Gaetano Serrano, Renato Alessi Stammati, Giacomo Giacobelli, Benedetto Cocivera, Tomasso Morlino, 14 t., Tutín, UTET, en curso de publicación.
- \_\_\_\_\_. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. En el *Trattato di diritto tributario* (cit.).
- \_\_\_\_\_. *Istituzioni di diritto tributario*. 7a. edición, Milán Giuffré, 1956; trad. esp. de Fernando Sáinz de Bujanda, Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1957.
- Giampietro Borrás, Gabriel. *Las tasas en la hacienda pública*. Montevideo, Facultad de Derecho, 1959.
- Giorgetti, A. *L'evasione tributaria*. Città di Castello-Roma, Istituto Italiano Edizioni Giuridiche, 1958.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho financiero*. Buenos Aires, Depalma, 1962.
- Gomes de Sousa, Rubens. *Compendio de legislação tributaria*. 3a. edición, Río de Janeiro, Ed. Fin., 1960.
- \_\_\_\_\_. *Estudos de direito tributario*. São Paulo, Saraiva, 1960.
- \_\_\_\_\_. "Tax Reform in Brazil", *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Vol. XX, Fascículo 9, Amsterdam, septiembre, 1966.
- Griziotti, Benvenuto. *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*. 2 Vol., Milán, Giuffré, 1956.
- \_\_\_\_\_. *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milán, Giuffré, 1953.
- Heduán Virués, Dolores. *Las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*. México, Cía. Edit. Continental, 1961.
- Hensel, Albert. *Diritto tributario*. Milán, Giuffré, 1956, traducción del alemán de Dino Jarach.
- Hugon, Paulo. *O imposto*. Río de Janeiro, Ed. Fin., 2a. edición.
- Ingresso, Gustavo. *Diritto finanziario*. Nápoles, E. Jovene, 1954.
- Jarach, Dino. "El hecho imponible", *Revista de Jurisprudencia Argentina*, Buenos Aires, 1943.

- \_\_\_\_\_. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires, 2 Vol., Cima, 1957.
- Jèze, Gastón. *Cours de science des finances et de législation financière*. París, Giard, 5a. ed., 1912; 6a. ed., París, 1922, 1925 y 1934.
- Laferriere y Wadine. *Traité élémentaire de science et de législation*. París, lib. Gen. D. et Jur., 1952.
- Lomelí Cerezo, Margarita. *El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal*. México, Cía. Edit. Continental, 1961.
- Linares Quintana, Sagundo V. *El poder impositivo y la Libertad individual*. Buenos Aires, Alfa, 1950.
- Martínez, Francisco. *Derecho tributario argentino*. Tucumán, Universidad, 1956.
- Nava Negrete, Alfonso. *Derecho procesal administrativo*. México, Porrúa, 1959.
- Nogueira, Ruy Barbosa. *Dereito financeiro - Curso de direito tributario*. São Paulo, José Bushatsky, 1964.
- \_\_\_\_\_. *Da interpretação e da aplicação das leis tributarias*. São Paulo, 1963.
- OEA/BID/CEPAL. *Reforma tributaria para América Latina*. Tomo I., *Problemas de Administración de Impuestos*; Tomo II, *Problemas de Política Fiscal*, Washington. D.C., Unión Panamericana, 1963 y 1964.
- Posadas Belgrano, Gervasio. *Derecho tributario*. Montevideo, Medina, 1959.
- Pugliese, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. México, Fondo de Cultura, 1939, trad. del italiano de Alfonso Cortina.
- Rossy, H. *Instituciones de derecho financiero*. Barcelona, Librería Bosch, 1959.
- Sáinz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y derecho*. Madrid, Inst. de Est. Polit., 2a. ed., 3 t., 1962 y 1963.
- Shoup, Carl. *Informe sobre el sistema fiscal de Venezuela*. Con la colaboración de John E. Due, Lyle C. Fitch, Donald Mac Dougall, Oliver S. Oldman, Stanley S. Surrey, Caracas, Publ. del Min. de Hac., 1960.
- Spinelli, Giuseppe. *La repressioni delle violazioni delle leggi finanziarie enella scienza e nel diritto*. Milán, Giuffrè, 2a. ed., 1947.
- Tesoro, Giorgio. *Principi di diritto tributario*. Macri, Bari, 1938.
- Trotabas, Louis. *Finances Publiques*. París, Dalloz, 1967.
- Udina, Manlio. *Il Diritto internazionale tributario*. P. Fedozzi e Santi Romani, *Trattato di diritto internazionale*, T. X., Padua, Cedam, 1949.

- Ulhoa Canto, Gilberto de. *Temas de derecho tributario*. 3 t., Río de Janeiro, Alba, 1964.
- Valdés Costa, Ramón. *Curso de finanzas. Ingresos públicos*. Montevideo, C.E. de Der., t. 1, 4a. ed., 1964; Vol. 2, 3a. ed., 1966; *Presupuesto*, Montevideo, C. Est., Der., 1a. ed., 1951.
- Van Houtte, Jean. *Principes de droit fiscal belge*. Brusela, París, E. Erasme, 1958.
- Vanoni, Ezio. *Opere giuridiche*. Milán, Giuffrè, 2 t., 1962.

## II. CODIGOS Y LEYES GENERALES

- Alemania. *Reichabgabenordnung (RAO)*  
 Trad. española de José M. Eizaguirre (inédita)  
 Trad. brasileña de Souza Diniz, Río de Janeiro, Ed. Fin., 1965.
- Steueranpassungesetz (Ley de adaptación impositiva)*, trad. española de Ana M. S. de Peisker. Notas y comentarios de Susana Navarri, Buenos Aires, Depalma, 1964.
- Argentina. *Códigos de las provincias*.  
*Ley de procedimiento impositivo (No. 11.683)*.
- Chile. *Código Tributario, 1961*.
- España. *Ley General Tributaria, 1963*.  
*Ley de Reforma del Sistema Tributario, 1964*.
- Francia. *Code Général des Impôts*.
- México. *Código Fiscal de la Federación, 1936*.
- Uruguay. Normas generales de derecho tributario (*Ley No. 12.804, Tit. XXII, 1960*).

## III. PROYECTOS

- Argentina. *Anteproyecto de código fiscal*, de C.M. Giuliani Fonrouge, Universidad de Buenos Aires, 1942.
- Proyecto*, de Carlos M. Giuliani Fonrouge, 1964 (inédito).
- Brasil. *Trabalho da Comissão Especial de Código Tributário Nacional*, Ministerio de Fazenda, Río de Janeiro, 1954.
- Reforma da discriminação constitucional de rendas*. Comissão Ministerio da Fazenda, Río de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, No. 6, 1965.



*Reforma tributaria nacional.* Comissão Ministerio da Fazenda, Rio Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, No. 7, 1966.

*Anteproyecto de lei orgânica do processo tributario.* Comissão de Reforma do Ministerio da Fazenda, Fundação Getúlio Vargas, No. 29.

*O processo tributario.* Gilberto de Ulhoa Canto, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, No. 2, 1965.

Uruguay. Proyecto de la Comisión del Poder Ejecutivo (inédito).

#### IV. REVISTAS ESPECIALIZADAS

*Archivo Financiarío,* dirigido por Emanuele Morselli, Pádova, Cedam,

*British Tax Review,* dirigida por G.S.A. Wheatcroft, Londo, Sweet Maxwell.

*Diritto e Pratica Tributaria,* dirigida por A. Ukmar, Génova, Cedam.

*Public Finance - Finances Publiques,* La Haye, Fondation Rev. Fin. Publ.

*Rev. de Science Financière,* fundada por Gastón Jeze y Henry Laufenburger, dirigida por L. Trotabas y M. Cluseau, París, Lib. Gen. de D. y Jur.

*Riv. di Dir. Fin. Scienza d. Finanze,* fundada por Benvenuto Griziotti, dirigida por Gian. A. Micheli y S. Steve, Milano, Giuffrè.

*Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública,* dirigida por Fernando Sáinz de Bujada, Madrid, Ed. Der. Fin.

#### V. PUBLICACIONES PERIODICAS INTERNACIONALES

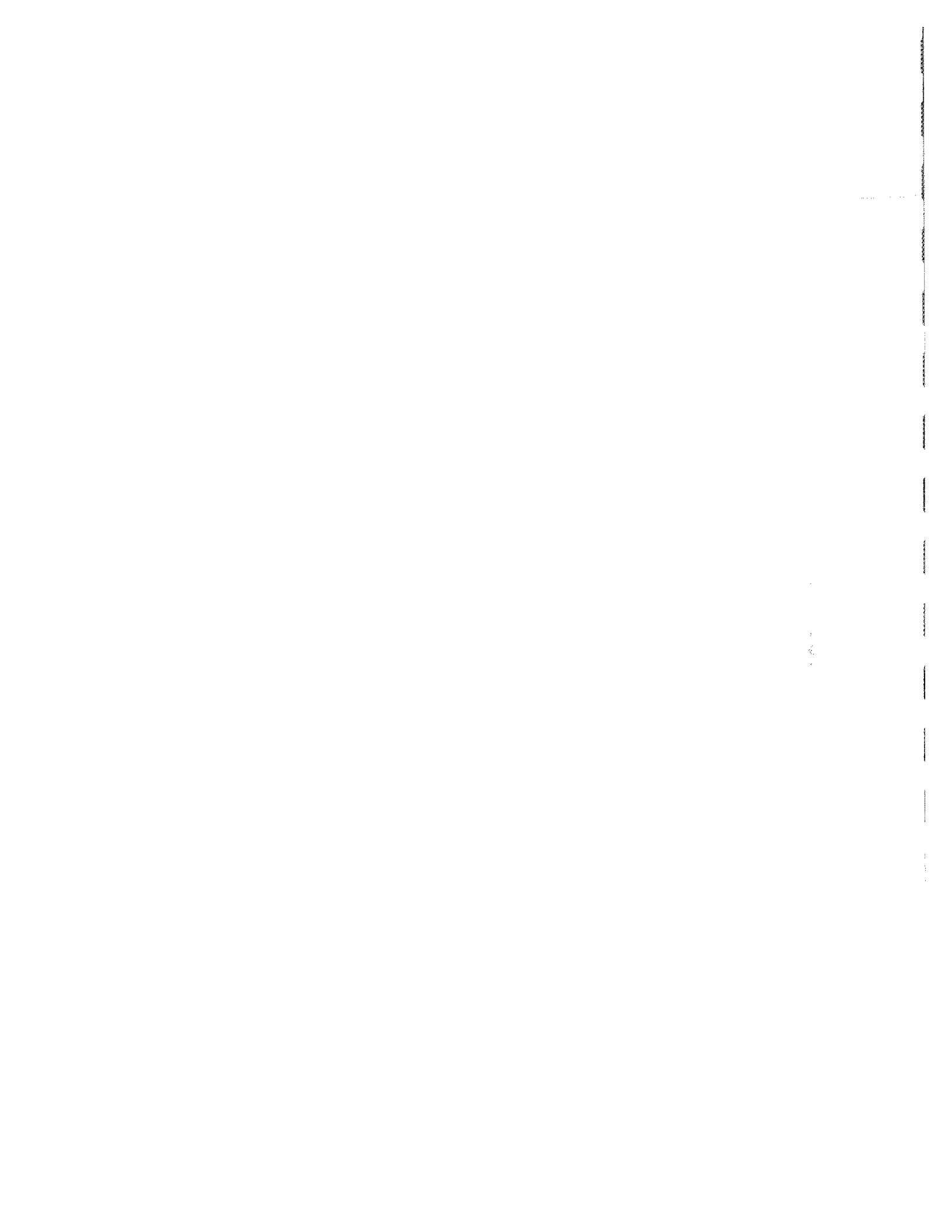
*Bulletin for International Fiscal Documentation, Bulletin de Documentación Fiscale Internacionales,* dirigido por J. Van Hoorn, Jr., Amsterdam.

*Cahier de Droit Fiscal International,* Publicación de IFA).

*Cuadernos de Finanzas Públicas,* publicaciones del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID.

*Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,* publicaciones del Instituto Lat. de Derecho Tributario.

*Travaux de L'Institut International de Finances Publiques,* París, Sirey; París, l' Epargne; Bruxelles, Ed. E. Bruylant.



### ANEXO 3

#### RECOMENDACIONES APROBADAS EN LAS JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

Se reproducen a continuación las recomendaciones aprobadas en las cuatro Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, tanto por el interés que ofrecen como por la atención a ellas prestada por la Comisión Redactora. Desde luego, ello no significa necesariamente que las entidades patrocinantes del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID se adhieren a todas y cada una de tales recomendaciones.

#### I JORNADAS, MONTEVIDEO, 1956

##### Tema 1: Autonomía del derecho tributario

- 1o. El derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objeto también propios.
- 2o. Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras disciplinas precisará el alcance que asigne a los mismos.
- 3o. En la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en cuenta, y siendo "ex lege" dicha obligación no debe ampliarse por vía de integración el campo de aplicación de la ley.
- 4o. La aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional.
- 5o. Las normas jurídicas-tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos.
- 6o. El contencioso tributario debe competir a organismos independientes de la administración activa.
- 7o. En los centros de estudios jurídicos deben existir cursos de derecho tributario donde se imparta exclusivamente la enseñanza de las normas concernientes a esta disciplina.

##### Tema 2: Doble imposición internacional

CONSIDERANDO: Que el principio de la fuente como atributivo de exclusiva potestad fiscal se fundamenta en una adecuada distribución de poderes en el orden internacional, permitiendo a cada Estado desarrollar su propia política tributaria en armonía y con respeto de los demás Estados, afirmando en el campo que le es propio el principio más vasto de la igualdad jurídica de las naciones.

##### SE RECOMIENDA:

- 1o. Que, de modo general, el principio de la fuente por oposición al del domicilio o de la nacionalidad, sea adoptado en la legislación interna de cada

uno de los países o en los tratados que eventualmente pudieran celebrar entre ellos, como criterio atributivo de exclusiva potestad fiscal en el orden internacional.

- 2o. Que se constituya una comisión permanente designada entre los delegados asistentes a estas Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario con el fin de estudiar los principios a que debe condicionarse la aplicación del concepto de la fuente, teniendo en cuenta la naturaleza de las inversiones o actividades desarrolladas en escala internacional, a fin de lograr soluciones uniformes en la legislación interna de cada Estado o en los convenios que eventualmente pudieran celebrar entre ellos, cuyas recomendaciones estarán sometidas a las próximas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario a celebrarse en el lugar y fecha que se fijará.
- 3o. La declaración de principios contenida en las recomendaciones que preceden no comprometen los tratados celebrados o a celebrarse por las naciones latinoamericanas que siguen un principio distinto al de la fuente cuando la naturaleza especial del hecho económico sujeto a tributación --como en el caso de las empresas de transportes internacionales-- así lo requiera.

#### Tema 3: Autonomía de los gobiernos locales en materia tributaria

- 1o. Que el mejor medio para asegurar el normal desenvolvimiento de los Estados miembros u otros gobiernos locales que --según las características de cada país-- constituyen una unidad política, social y económica, es el reconocerles u otorgarles autonomía financiera, comprendida en este concepto la atribución de establecer recursos, inclusive impuestos, y emitir títulos de deuda pública, en las esferas de sus competencias.
- 2o. Las facultades tributarias que se reconozcan u otorguen a los Estados miembros y otros gobiernos locales, deben coordinarse entre sí y con el gobierno nacional a efectos de:
  - a) Evitar que se produzca la superposición de gravámenes y solucionarla en los casos concretos por órganos y medios jurídicos.
  - b) Realizar una política fiscal de equilibrio o para otros fines que contemplen los intereses económicos del país, tanto en lo que respecta al orden interno como al internacional.
  - c) Uniformar, en cuanto fuere posible, los conceptos jurídicos relativos a la obligación tributaria en todos sus aspectos.
- 3o. Las facultades a que se refieren los puntos anteriores deberán ser distribuidas y coordinadas en los respectivos ordenamientos constitucionales.

## II JORNADAS, MEXICO, 1958

#### Tema 1: La interpretación de la ley tributaria

- 1o. En virtud del principio de legalidad no podrá, por vía de interpretación o de integración analógica, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes.

20. Respetando este principio, son aplicables para fijar el sentido de la norma tributaria, los distintos métodos reconocidos por la ciencia jurídica.
30. Deben excluirse los criterios apriorísticos de interpretación, tanto en favor del fisco como del contribuyente.
40. Las teorías de interpretación "funcional" y de la "realidad económica" sostenidas por la doctrina, podrán aplicarse, no en forma exclusiva, cuando así corresponda a la naturaleza de los hechos gravados, pero siempre con sujeción a los principios jurídicos que deben regir la interpretación.

Tema 2: El proceso contencioso tributario

10. Debe darse a la administración la oportunidad de rever sus resoluciones mediante un recurso administrativo previo a la fase contenciosa, a ser resuelto dentro de los plazos establecidos por la ley, vencidos los cuales se considera que existe denegatoria tácita.
20. Los tribunales de lo contencioso tributario deben gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo. De no estar ubicados dentro del Poder Judicial, esa independencia debe ser la misma que se asegura a los órganos de este poder.
30. Los magistrados o jueces de lo contencioso tributario deben ser juristas dotados del conocimiento de las materias técnicas, conexas y necesarias para la correcta aplicación del derecho tributario.
40. A tal efecto, las facultades de derecho deben incluir en sus planes de estudios una adecuada enseñanza de las materias a que se refiere la recomendación anterior.
50. El procedimiento contencioso tributario debe ser sencillo y rápido, asegurando que las causas sean resueltas dentro de los plazos que fije la ley, así como el respeto al principio de igualdad de las partes.
60. Debe eliminarse como requisito de procedencia, tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias en los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal.
70. Debe reconocerse a los tribunales en lo contencioso tributario la facultad de imponer sanciones al contribuyente que interponga demanda con el solo fin de entorpecer y demorar el pago de los tributos.
80. Los tribunales de lo contencioso tributario deben estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho, independientemente de lo alegado y probado por las partes.
90. El derecho positivo de cada país debe proveer eficazmente al cumplimiento de las sentencias de los tribunales de lo contencioso tributario.

Tema 3: La codificación del derecho tributario

- 1o. Que el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario estudie la posibilidad de unificar la terminología técnica tributaria, con la mira de elaborar un diccionario latinoamericano de derecho tributario.
- 2o. Que se establezcan códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos, que fijen sistemática y ordenadamente los principios generales del derecho tributario y que incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos.
- 3o. Que esos códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamenten.
- 4o. Que, con el objeto de simplificar la legislación singular tributaria y facilitar su comprensión y cumplimiento, las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en ordenamientos únicos.
- 5o. Que los distintos países envíen al Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario los códigos, trabajos y proyectos de codificación que éste deberá divulgar entre ellos, con los comentarios y recomendaciones de orden general que estime conveniente, para facilitar la adopción de criterios afines en las legislaciones.

III JORNADAS, SÃO PAULO, 1962

Tema 1: Aspectos tributarios de la zona de libre comercio principalmente en lo que se refiere a los impuestos sobre la importación, las ventas y la renta

Teniendo presente que el Tratado de Montevideo de fecha 18 de febrero de 1960, ha merecido por parte del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en lo referente a los aspectos e implicancias que el mismo tendrá en el establecimiento de la zona de libre comercio derivadas de los diversos regímenes tributarios existentes en los países signatarios, una preocupación por su trascendencia futura digna de toda ponderación;

CONSIDERA:

- 1o. Que frente a la complejidad y al número de los problemas que en el orden tributario presenta a los países la zona de libre comercio, acuerda estudiar nuevamente esta materia en las próximas Jornadas.
- 2o. Los países concurrentes, por intermedio de sus instituciones nacionales, se comprometen a enviar a la sede del Instituto, dentro del curso del presente año, un informe y los antecedentes necesarios para la confección del temario y mejor estudio de los problemas comunes.

Tema 2: La tributación de la propiedad territorial como instrumento auxiliar de política social y económica

- 1o. El impuesto territorial a los predios rústicos, puede servir como instrumento auxiliar de política económica y social según las circunstancias de cada país, empleando fórmulas jurídicas adecuadas no sólo para combatir la evasión sino para asegurar el logro de aquellas finalidades de bien común.
- 2o. La imposición a la propiedad rural puede pertenecer al Estado central o a los Estados miembros, provincias o departamentos, sin perjuicio de la distribución de parte de la recaudación a los municipios. La tributación urbana puede ser municipal. Los distintos ordenamientos constitucionales deben hallar una manera de coordinar la política tributaria territorial.
- 3o. El impuesto territorial a los predios rústicos debe fijarse considerando separadamente el valor de la tierra libre de mejoras y el de éstas. El valor de la tierra libre de mejoras se determinará en función de su ubicación, calidad, valor venal de la misma tierra o similares y su producción promedio real. Las mejoras se avaluarán en función de su calidad. Para la imposición al latifundio, en los casos que en cada país se considere conveniente y de acuerdo al concepto que del mismo se tenga en dicho país, para determinar su valor, se tomará en cuenta la productividad potencial ordinaria de la tierra.
- 4o. Para los casos en que los sujetos del impuesto territorial rural sean personas físicas, el Estado podrá gravar como si fuese una sola persona a los núcleos familiares que constituyen una unidad económica desde el punto de vista de la explotación agraria.
- 5o. Cuando las circunstancias económicas y sociales de cada país lo aconsejen, se otorguen desgravaciones totales o parciales a los inmuebles rurales en razón de su ubicación, de su baja productividad o en función de las explotaciones a que estén destinados y cuya producción se estime conveniente fomentar. La propiedad urbana podrá ser desgravada en todo o en parte cuando fuere de bajo costo o de baja renta.
- 6o. A los efectos de considerar los problemas que plantea la existencia de entidades morales como sujetos del impuesto territorial empleado como instrumento de política económica y social, los países concurrentes, por intermedio de sus institutos nacionales se comprometen a enviar a la sede del Instituto, dentro del curso del presente año, un informe y los antecedentes necesarios para la confección del temario y mejor estudio de los problemas comunes a fin de que sean considerados en las próximas Jornadas.

Tema 3: Principios jurídicos aplicables a la represión y prevención de las infracciones tributarias

- 1o. El ilícito tributario y sus sanciones integran el derecho tributario.
- 2o. Los ilícitos tributarios y sus sanciones deberán estar expresamente previstos en la ley tributaria.

- 3o. Los delitos tributarios requieren necesariamente la existencia de dolo o culpa, pudiendo la ley establecer presunciones al respecto. Las penas correspondientes se fijarán atendiendo primordialmente a los elementos subjetivos que determinaron la conducta del infractor.
- 4o. Las infracciones a las normas que establecen deberes formales se tipificarán atendiendo primordialmente a los elementos objetivos que exteriorizan la conducta del sujeto.
- 5o. La ley tributaria deberá determinar la gravedad de las infracciones atendiendo a la naturaleza de los hechos y a la conducta del sujeto, pudiendo establecer las presunciones que correspondan.
- 6o. Las sanciones tributarias deben ser de naturaleza pecuniaria. Solamente en casos excepcionales y de extrema gravedad pueden establecerse penas privativas de libertad y penas restrictivas de actividades y derechos.
- 7o. Para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a los institutos, principios y conceptos propios o de derecho tributario y, en su defecto, a los principios generales del derecho en materia punitiva.
- 8o. Las normas sobre el ilícito tributario no deben establecerse ni aplicarse con efecto retroactivo, sin perjuicio de la adopción del principio de la ley más benigna.
- 9o. La ley tributaria debe asegurar las garantías del debido proceso en las instancias administrativas y jurisdiccionales, otorgando en todos los casos el derecho a obtener el pronunciamiento de un órgano jurisdiccional. No se exigirá el pago de las penas aplicadas por la administración como requisito previo para dicho pronunciamiento jurisdiccional. El conocimiento del proceso que incide sobre aplicación de penas privativas de libertad y restrictivas de derechos, sólo corresponderá a la justicia judicial.
10. Cuando una infracción sea pasible de sanciones de distinta naturaleza, éstas se aplicarán independientemente una de la otra. Las sanciones pecuniarias no son transmisibles a los herederos del infractor.

Tema 4: Los conflictos internos de competencia en materia tributaria en los países federales

Para solucionar los conflictos internos en materia tributaria en los países federales, SE RECOMIENDA:

- 1o. Uniformar en cada país de régimen federal los conceptos de los institutos y categorías del derecho tributario sustantivo mediante la fijación de criterios objetivos que permitan distinguirlos jurídicamente.
- 2o. Que estas Jornadas, con el objeto de auxiliar los programas de desarrollo, designarán una Comisión formada por juristas que dé las bases del ordenamiento jurídico-financiero que necesitan los países de sistema federal y presente sus conclusiones en las próximas Jornadas.



30. Uniformar los criterios para el tratamiento fiscal de los entes gubernamentales, considerando que las inmunidades tributarias no dependen de la naturaleza de estos entes sino de los respectivos ordenamientos jurídicos constitucionales.

Tema 5: La doble tributación internacional

10. El problema es de gran importancia y las Terceras Jornadas de Derecho Tributario declaran su preocupación.
20. Como estas Jornadas no previenen el tema de la doble tributación internacional, su estudio y discusión se realizarán en las próximas Jornadas.
30. Los países concurrentes, por intermedio de sus instituciones nacionales, se comprometen a enviar a la sede del Instituto, dentro del curso del presente año, un informe y los antecedentes necesarios para la confección del temario y mejor estudio de los problemas comunes.

IV JORNADAS, BUENOS AIRES, 1964

Tema 1: Doble imposición internacional. Bases para su prevención a fin de alentar las inversiones en los países latinoamericanos

PRIMERA RESOLUCION

10. Que cuando existan diferencias de legislación que provoquen la doble imposición internacional, los países exportadores de capital deben reconocer un crédito por concepto de impuestos pagados en los países de la fuente y por impuestos exonerados por éstos con fines del incentivo del desarrollo económico y social.
20. Que mientras no se consiga por parte de los países exportadores de capital un reconocimiento del principio de la fuente o de los correctivos mencionados en el apartado precedente, las exoneraciones que conceden los países importadores de capital, deben estar condicionadas a las circunstancias de que ellas constituyan un efectivo beneficio para los contribuyentes.
30. Que en todos los casos en que se computen en el impuesto global a la renta del contribuyente nacional residente en el país, todas sus rentas cualquiera fuera su origen geográfico, deben reconocer los créditos correspondientes a los impuestos abonados o exonerados en el país de la fuente en la forma establecida en los apartados precedentes.
40. Que deberán concederse incentivos a favor de los contribuyentes nacionales residentes, sobre los capitales que reingresen a su país de origen, siempre que sean invertidos para o en función del desarrollo agropecuario, industrial, de la vivienda, o de cualquier otra de carácter económico-social.

## SEGUNDA RESOLUCION

- 1o. Expresar la satisfacción que les depara poder apreciar la preocupación de la ALALC por darle solución a los problemas que suscita la doble tributación internacional.
- 2o. Manifiestar su deseo de prestar a los organismos que la integran, la colaboración técnica que pudieran requerirle a efectos de coadyuvar a la solución de los problemas a que se refiere el punto anterior.
- 3o. Sugerir que, dando cumplimiento a lo dispuesto por el propio Tratado, se estructure a la mayor brevedad, mediante la elaboración de uno o más Protocolos Adicionales, un régimen conducente a eliminar o atemperar las consecuencias inconvenientes que la doble tributación trae aparejada para los países de la zona.

## TERCERA RESOLUCION

- 1o. Designar una Comisión que estará integrada por los Drs. Daniel Augusto Vaz, Eduardo Riofrío Villagomez, Manuel María Risueño, Rubens Gomes de Souza, Enrique Piedrabuena, Carlos Antonio Mersán, José Andrés Octavio, Enrique Vidal Cárdenas y un delegado a designar por los Institutos de México y Colombia, a fin de que realicen mediante activo contacto epistolar los estudios y trabajos necesarios para la preparación de dos proyectos que contemplen en forma concreta y detallada, respectivamente, los principios generales cuya adopción considere aconsejable en la legislación interna de cada país, a fin de reducir los casos de doble tributación internacional, y un modelo de tratado internacional destinado a solucionar los casos en que tal doble tributación se produzca.

Los miembros de la Comisión deberán reunirse en el país en que se realicen las V Jornadas de Derecho Tributario, con cinco días de anticipación a la fecha de iniciación de las mismas, para considerar definitivamente los diversos proyectos y formular el que será presentado a dichas Jornadas para su aprobación por el Instituto.

- 2o. Comunicar las tres resoluciones aprobadas sobre el tema 1 por vía de la Presidencia del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario a los Ministerios de Relaciones Exteriores de los Estados representados en el Instituto, a la Secretaría permanente del Comité Ejecutivo de la ALALC, a la Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos, a la Secretaría General de la Comisión Económica para América Latina, a la "International Fiscal Association", al "Institut International de Finances Publiques", a la Federación Interamericana de Colegios de Abogados, y a la Secretaría Permanente de Integración Económica Centroamericana.

Tema 2: Los impuestos a la renta y a la propiedad inmobiliaria como instrumento de promoción de las actividades agropecuarias

- 1o. La imposición en el sector agropecuario debe ser orientada de tal manera que promueva la mejor utilización de la tierra, productividad, capitalización y demás objetivos requeridos en cada país, para que dicho sector

cumpla con la función que en el proceso de desarrollo tiene generalmente adjudicada en los países latinoamericanos.

- 2o. La renta normal potencial es una base eficiente para la tributación del sector agropecuario, a los efectos de cumplir los objetivos precitados; sea como base de valuación para los impuestos a la propiedad raíz, sea para integrar el concepto de renta imponible para los impuestos a la renta global y cedular, según las características del sistema institucional y tributario de cada país.
- 3o. El nivel de la renta normal potencial debe fijarse de tal forma que provoque un incentivo acorde con las finalidades que requiere el desarrollo del sector agropecuario. El concepto de renta normal potencial es el que resulta de la renta presuntiva y promedial cíclica que debe producir una explotación agropecuaria, en función de las características del suelo, clima y dimensión, con la aplicación de cantidades normales de capital, dedicación normal del factor trabajo y técnicas ni muy avanzadas ni muy primitivas.
- 4o. Es de imperiosa urgencia arbitrar los medios económicos, técnicos y administrativos indispensables para confeccionar o perfeccionar las valuaciones y el catastro en los respectivos países a los efectos de aplicar la imposición sobre las bases aconsejadas.

A este propósito puede utilizarse un sistema que combine la labor a cargo de la administración, de determinación del rédito potencial normal de la tierra óptima de distintas regiones, y la declaración de los propietarios según las características de la propia y, en consecuencia, la fijación de la valuación y el rédito normal potencial que corresponda a la explotación individual de que se trate.

Hasta tanto sea posible establecer las valuaciones y el catastro y en regiones donde las características de las explotaciones admitan la utilización de otras bases presuntivas, es aceptable, transitoriamente, utilizar el concepto de rédito presunto que surja de su aplicación.

- 5o. Los problemas de productividad que plantea el latifundio también pueden ser encarados eficazmente desde el punto de vista tributario por el impuesto territorial progresivo. El concepto de latifundio debe determinarse considerando además de la extensión, la naturaleza de los cultivos y los elementos técnicos y sociales que pueden incidir en la explotación económica racional de la tierra. En tal sentido, debe considerarse que no constituyen latifundios aquellos predios cuya producción alcance la renta normal potencial a que se refiere la ponencia No. 3 de esta resolución.
- 6o. Para que la progresividad produzca los efectos perseguidos el impuesto territorial debe gravar a las personas físicas sobre su patrimonio inmobiliario. A tal fin, deberán arbitrarse medidas para evitar que a través de la formación de sociedades, se eluda dicho principio.
- 7o. Las asociaciones nacionales y miembros estudiarán y dictaminarán sobre la aplicación concreta en sus respectivos países de las recomendaciones precedentes, elevando las conclusiones durante el corriente año al Instituto

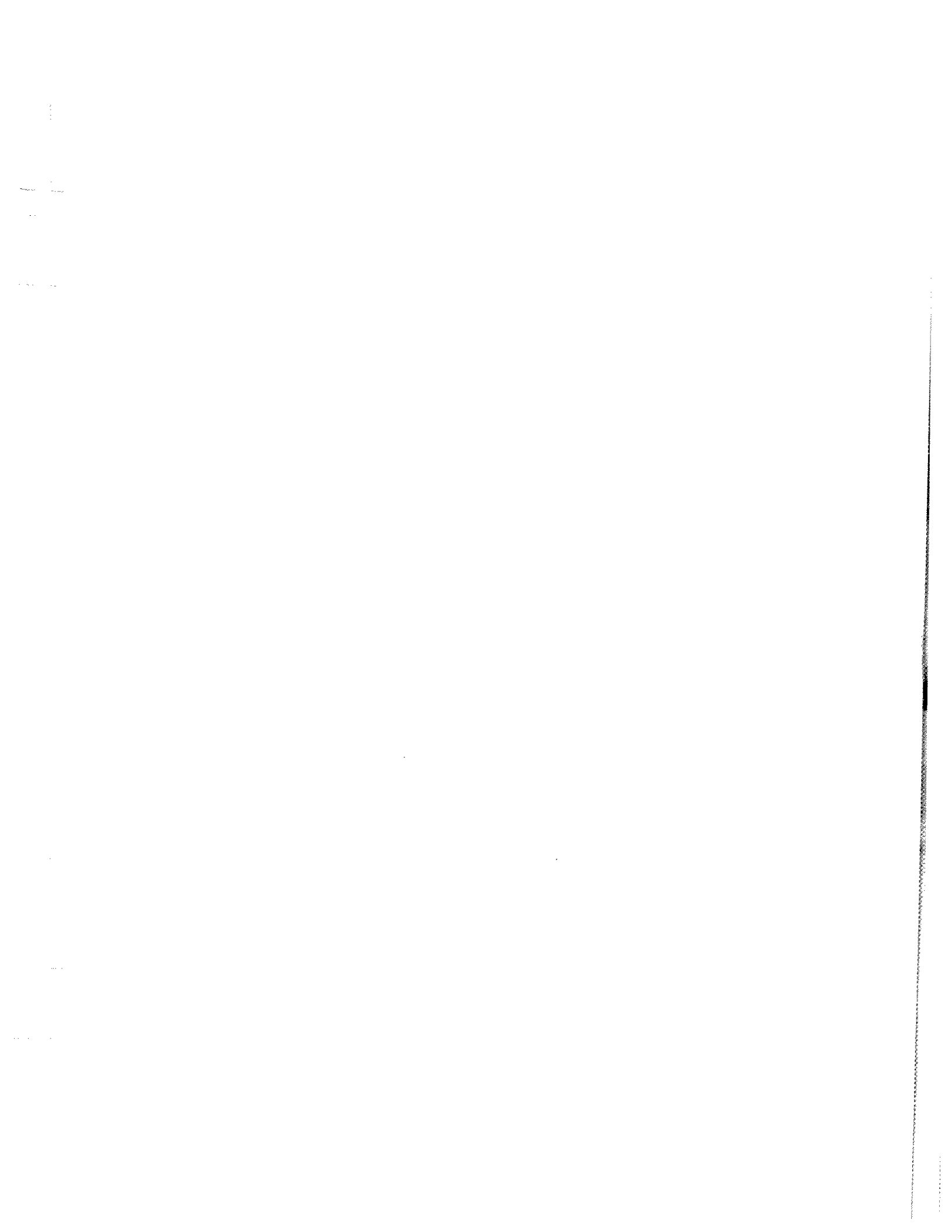
Latinoamericano de Derecho Tributario el que a su vez, tomará las medidas para su posterior divulgación.

Tema 3: La prueba en el proceso tributario

- 1o. Los principios generales sobre carga de la prueba son aplicables en el proceso tributario, debiendo concederse al juez la facultad de adecuarlos a la naturaleza específica del mismo.
- 2o. En el proceso tributario debe establecerse la obligación de cada parte de proporcionar los elementos de prueba que se hallen en su poder o que esté en condiciones de producir.
- 3o. Siendo principio fundamental del proceso tributario el esclarecimiento de la verdad, debe ser estructurado de tal manera que asegure la libre actuación del juez para la investigación de los hechos.

Al juez deberán acordársele las más amplias facultades para la verificación del hecho imponible y de la cuantía de la obligación tributaria, aun en los casos en que medie inactividad de los litigantes durante la secuela del proceso.

- 4o. En el proceso tributario son admisibles todos los medios probatorios reconocidos en derecho, excepto la prueba de absolución de posiciones de la Administración Pública. La valoración de la prueba se hará libremente por el juez. Debe evitarse en lo posible el sistema de las pruebas legales, salvo cuando fueren indispensables para impedir la evasión fiscal.
- 5o. Los terceros están obligados a prestar colaboración en el proceso tributario, debiendo la ley asegurar su efectivo cumplimiento.
- 6o. El fisco está obligado a suministrar las pruebas reclamadas por el contribuyente, siempre que no afecten legítimos intereses de terceros o principios de orden público.



1000  
1000  
1000  
1000  
1000

1000

