

MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT

TÍTULO I. DISPOSICIONES PRELIMINARES

Capítulo I. Ámbito de aplicación

Artículo 1. Ámbito de aplicación.	10
Artículo 2. Concepto y clasificación de los tributos.	10
Artículo 3. Impuesto.	10
Artículo 4. Tasa.	11
Artículo 5. Contribución especial.	11

Capítulo II. Principios generales tributarios

Artículo 6. Ordenación y aplicación de los tributos.	11
Artículo 7. Principio de legalidad.	12
Artículo 8. Vigencia de la norma tributaria en el tiempo.	13
Artículo 9. Interpretación de las normas tributarias.	13
Artículo 10. Calificación de hechos y simulación.	14
Artículo 11. Forma jurídica de los actos.	14
Artículo 12. Validez de los actos.	15
Artículo 13. Cómputo de los plazos.	15
Artículo 14. Presunción de legalidad.	15

Capítulo III. Normas tributarias

Artículo 15. Normas por las que se rigen los tributos.	16
Artículo 16. Derecho supletorio.	16
Artículo 17. Delegación.	17
Artículo 18. Aprobación de normas generales.	17
Artículo 19. Aprobación de normas interpretativas y efectos de su publicación.	17

TÍTULO II. EL TRIBUTO Y LAS RELACIONES TRIBUTARIAS SUSTANTIVAS

Capítulo I. Disposiciones generales

Artículo 20. Concepto de relación jurídico tributaria.	18
Artículo 21. Obligaciones materiales.	18
Artículo 22. Concepto de hecho generador.	18
Artículo 23. Periodo impositivo y devengo.	19
Artículo 24. Convenios entre particulares.	19

Capítulo II. Sujeto activo y obligados tributarios

Sección 1. Conceptos

Artículo 25. Sujeto activo.	19
Artículo 26. Obligados tributarios.	20
Artículo 27. Sujeto pasivo.	21

Artículo 28. Contribuyente directo.	21
Artículo 29. Contribuyente sustituto.	21
Artículo 30. Obligados a realizar pagos a cuenta o anticipos, a retener y a repercutir.	22
Artículo 31. Agente de retención.	22

Sección 2. Sucesores

Artículo 32. Sucesores a título universal.....	23
--	----

Sección 3 . Responsables tributarios

Artículo 33. Terceros responsables.	23
Artículo 34. Responsables solidarios.....	24
Artículo 35. Responsabilidad solidaria de socios por los impuestos de la sociedad.	24
Artículo 36. Solidaridad por dificultar el embargo.	25
Artículo 37. Responsables subsidiarios.	25

Capítulo III. Domicilio

Artículo 38. Domicilio de las personas físicas.....	26
Artículo 39. Domicilio de las personas jurídicas.	27
Artículo 40. Personas domiciliadas en el extranjero.	27
Artículo 41. Domicilio especial.....	27
Artículo 42. Declaración y cambio de domicilio.	28

Capítulo IV. Determinación de la obligación tributaria

Artículo 43. Cuantificación y determinación de la obligación tributaria.	28
Artículo 44. Formas de la determinación.	29
Artículo 45. Determinación sobre base presunta.....	30

Capítulo V. La deuda tributaria

Sección 1. Disposiciones generales

Artículo 46. Definición.....	31
Artículo 47. Modos de extinción.....	31

Sección 2. El pago

Artículo 48. Obligados al pago.....	31
Artículo 49. Lugar y medios de pago.	32
Artículo 50. Plazo para el pago.....	32
Artículo 51. Intereses y recargos por pago fuera de plazo.	32
Artículo 52. Imputación de pagos.	33
Artículo 53. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.	34
Artículo 54. Pago de obligaciones prescritas.....	34

Sección 3. Compensación

Artículo 55. Compensación.....	35
--------------------------------	----

Sección 4. Condonación o remisión

Artículo 56. Condonación o remisión.....	35
--	----

Sección 5. Prescripción

Artículo 57. Plazo general de prescripción.....	35
Artículo 58. Extensión del plazo de prescripción.....	36
Artículo 59. Compuo del plazo.....	36
Artículo 60. Interrupción de la prescripción.....	37
Artículo 61. Suspensión de la prescripción.....	38
Artículo 62. Alcance de la prescripción.....	38

Sección 6. Privilegio del crédito tributario

Artículo 63. Orden de privilegio.....	38
---------------------------------------	----

Capítulo VI. Derechos y deberes de los obligados tributarios

Sección 1. Derechos y garantías de los obligados tributarios

Artículo 64. Derechos y garantías.....	39
Artículo 65. Comité de garantías del contribuyente.....	39
Artículo 66. Derecho a interponer queja por omisión o retardo en resolver.....	39

Sección 2. Deberes de los obligados tributarios

Artículo 67. Disposición general.....	40
Artículo 68. Deberes específicos.....	40

TITULO III. LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Capítulo I. Disposiciones generales

Sección 1. Disposiciones preliminares

Artículo 69. Ámbito de aplicación y normas supletorias.....	41
Artículo 70. Representación.....	42
Artículo 71. Acceso a las actuaciones.....	42
Artículo 72. Medidas para mejor proveer.....	42

Sección 2. Notificaciones

Artículo 73. Notificación.....	43
--------------------------------	----

Artículo 74. Medios de notificación.	44
Artículo 75. Lugar de notificación.	44
Artículo 76. Personas que pueden recibir notificaciones.	45
Artículo 77. Notificación personal.	45
Artículo 78. Notificación por comparecencia.....	46
Artículo 79. Notificación por medios electrónicos y telemáticos.	46
 <i>Sección 3. Prueba, presunciones y fundamentación de actuaciones</i>	
Artículo 80. Prueba.....	46
Artículo 81. Presunciones.....	47
Artículo 82. Fundamentación de las actuaciones.	47
 <i>Sección 4. Determinación de los tributos y requisitos del acto administrativo resolutivo</i>	
Artículo 83. Etapas del procedimiento de determinación.....	47
Artículo 84. Alcances de la determinación.....	48
Artículo 85. Liquidación provisional de tributos.....	48
Artículo 86. Requisitos del actos administrativo resolutivo.	49
Artículo 87. Obligación de resolver.	50
 <i>Sección 5. Administración tributaria electrónica</i>	
Artículo 88. Utilización de tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas.	50
Artículo 89. Uso de medios informáticos y telemáticos en la asistencia a los obligados tributarios.	51
Artículo 90. Equivalencia de soportes documentales.	52
Artículo 91. Registros electrónicos.	53
Artículo 92. Notificaciones electrónicas y telemáticas.	53
Artículo 93. Certificados telemáticos y transmisión de datos.....	54
Artículo 94. Pagos por vía telemática.	54
Artículo 95. Liquidaciones expedidas por sistemas de computación.....	55
 <i>Sección 6. Información y asistencia</i>	
Artículo 96. Consultas tributarias.....	55
Artículo 97. Obligación de informar y asistir para facilitar el cumplimiento voluntario.	56
 <i>Sección 7. Tributación internacional</i>	
Artículo 98. Cesión de datos a Administraciones de otros Estados.....	57
Artículo 99. Acuerdos internacionales de intercambio de informaciones tributarias.....	57
Artículo 100. Presencia de funcionarios de otros Estados.....	58
Artículo 101. Validez de informaciones proporcionadas por autoridades tributarias extranjeras.	58
Artículo 102. Asistencia internacional en materia de notificaciones.	58

Artículo 103. Asistencia en materia de recaudación.....	59
<i>Sección 8. Colaboración en la aplicación de los tributos</i>	
Artículo 104. Colaboración.....	59
<i>Sección 9. Obligaciones de información</i>	
Artículo 105. Deber de información.	60
Artículo 106. Deberes de colaboración de los funcionarios del sector público y otras entidades.	62
Artículo 107. Obligación de guardar reserva de la información tributaria.	63
<i>Sección 10. Denuncia pública</i>	
Artículo 108. Denuncia pública.	64
Capítulo II. Procedimiento de gestión	
<i>Sección 1. Procedimiento de repetición y devolución</i>	
Artículo 109. Derecho de repetición y devolución.....	64
Artículo 110. Requisitos y procedimiento general.....	65
Artículo 111. Saldos a favor del contribuyente.	65
Artículo 112. Repetición de tributos retenidos o percibidos.	66
<i>Sección 2. Iniciativa</i>	
Artículo 113. Deber de iniciativa.	66
<i>Sección 3. Inscripción</i>	
Artículo 114. Deberes y formalidades de inscripción, liquidación y para el suministro de información.....	67
<i>Sección 4. Corrección de declaraciones</i>	
Artículo 115. Derecho a la corrección de declaraciones.....	68
Capítulo III. Procedimiento de fiscalización	
Artículo 116. Atribuciones para fiscalizar.....	68
Artículo 117. Verificación.	69
Artículo 118. Fiscalización.	70
Artículo 119. Medidas cautelares para la conservación de comprobantes.	71
Artículo 120. Lugar para el ejercicio de la fiscalización.	72
Artículo 121. Deberes relativos a la facilitación de la fiscalización.	72

Capítulo IV. Procedimiento de cobro

Artículo 122. Facultad de cobranza.	74
Artículo 123. Iniciación del período para el cobro ejecutivo.	74
Artículo 124. Iniciación del procedimiento de cobro ejecutivo.	75
Artículo 125. Oposiciones al procedimiento de cobro ejecutivo.	75
Artículo 126. Naturaleza y no acumulación del procedimiento de cobro ejecutivo.	76
Artículo 127. Ejecución de garantías de la deuda.	77
Artículo 128. Tramitación del embargo.	77
Artículo 129. Bienes obrantes en entidades depositarias.	78
Artículo 130. Ampliación del embargo.	79
Artículo 131. Órganos competentes para la ejecución y facultades.	79
Artículo 132. Entorpecimiento de las actuaciones.	80
Artículo 133. Documentación de las diligencias de embargo.	80
Artículo 134. Tercerías.	81
Artículo 135. Enajenación de los bienes embargados.	82
Artículo 136. Paralización de la enajenación de bienes.	82
Artículo 137. Inhibición para la adquisición de bienes embargados.	83
Artículo 138. Celebración de convenios con entidades colaboradoras.	83
Artículo 139. Facultad para condonar multas y recargos.	83
Artículo 140. Facultad para declarar el archivo de las actuaciones por falta de interés fiscal o incobrabilidad.	84
Artículo 141. Facultad de imponer medidas cautelares.	84

TÍTULO IV. LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Capítulo I. Disposiciones generales

Sección 1. Disposiciones preliminares

Artículo 142. Excepciones a la irretroactividad.	85
Artículo 143. Principios y normas aplicables.	85
Artículo 144. Infracciones tributarias.	86
Artículo 145. Contravención tributaria.	86
Artículo 146. Infracción administrativa tributaria.	86
Artículo 147. Reincidencia y reiteración.	87
Artículo 148. Extinción de sanciones.	87

Sección 2. Responsabilidad

Artículo 149. Naturaleza de la responsabilidad.	88
Artículo 150. Eximentes de responsabilidad.	88
Artículo 151. Concurso de infractores.	88
Artículo 152. Participación de profesionales en la comisión de ilícitos tributarios.	89
Artículo 153. Responsabilidad de las entidades, colectividades o unidades económicas.	89
Artículo 154. Responsabilidad por acto de los representantes.	89

Artículo 155. Responsabilidad por acto de los dependientes.	90
Artículo 156. Responsabilidad accesoria de los copartícipes.	90

Sección 3. Sanciones

Artículo 157. Aplicación de sanciones.	90
Artículo 158. Tipos de sanciones.	91
Artículo 159. Graduación.	91
Artículo 160. Sustitución del comiso.	92
Artículo 161. Fijación de valores.	92

Capítulo II. Disposiciones especiales

Sección 1. Contravenciones tributarias

Artículo 162. Tipos de contravenciones.	92
Artículo 163. Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de inscribirse.	93
Artículo 164. Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de emitir comprobantes.	93
Artículo 165. Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables.	94
Artículo 166. Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de declarar.	95
Artículo 167. Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de permitir el control.	95
Artículo 168. Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de informar y comparecer.	96

Sección 2. Infracciones administrativas tributarias

Artículo 169. Infracciones por mora o por omisión de tributos.	97
Artículo 170. Mora.	97
Artículo 171. Omisión de tributos.	97
Artículo 172. Actualización de multas y recargos.	98

Sección 3. Delitos tributarios

Artículo 173. El delito tributario.	98
Artículo 174. Titular de la acción penal.	98
Artículo 175. Defraudación tributaria.	99
Artículo 176. Tipos de defraudación.	99
Artículo 177. Desobediencia.	100
Artículo 178. Presunciones de fraude.	101

Capítulo III. Procedimiento de determinación y aplicación de sanciones

Artículo 179. Procedimiento sancionatorio.	102
---	-----

Artículo 180. Aplicación de sanciones por mora y por contravenciones tributarias.....	102
Artículo 181. Procedimiento para la aplicación de sanciones por contravenciones e infracciones administrativas tributarias.....	102

TÍTULO V. LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS

Capítulo I. Disposiciones Generales

Artículo 182. Disposición general.....	103
--	-----

Capítulo II. Procedimientos especiales de revisión

Artículo 183. Nulidad de pleno derecho.....	103
Artículo 184. Rectificación de errores.....	103
Artículo 185. Declaración de lesividad.....	104
Artículo 186. Revocación de actos.....	104

Capítulo III. El recurso de reconsideración

Artículo 187. Recurso potestativo.....	104
Artículo 188. Iniciación.....	104
Artículo 189. Suspensión de la ejecución.....	105
Artículo 190. Resolución.....	105

Capítulo IV. Recursos ante Tribunales Fiscales

Sección 1. Tribunales Fiscales

Artículo 191. Organización.....	105
Artículo 192. Competencia de los Tribunales Fiscales.....	106

Sección 2. Procedimiento

Artículo 193. Iniciación.....	106
Artículo 194. Tramitación.....	106
Artículo 195. Resolución.....	107

Sección 3. Suspensión de la ejecución

Artículo 196. Suspensión con garantía.....	107
Artículo 197. Suspensión sin garantía.....	107

Sección 4. Recursos

Artículo 198. Recursos.....	108
-----------------------------	-----

TÍTULO I. DISPOSICIONES PRELIMINARES

Capítulo I. Ámbito de aplicación

Artículo 1. *Ámbito de aplicación.*

Las disposiciones de este Código establecen los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario y son aplicables a todos los tributos.

COMENTARIO:

Se define el ámbito de aplicación material del Código, considerándose que el mismo regirá para toda clase de tributos, término éste que se define en el artículo 2 del Modelo. En cuanto a los niveles de gobierno a que serían aplicables las normas del Código, ello dependerá de la estructura constitucional de gobierno adoptada por los diferentes países, y al reparto de atribuciones para legislar asignadas a los distintos niveles en materia tributaria.

Artículo 2. *Concepto y clasificación de los tributos.*

1. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público y, en su caso, para el cumplimiento de otros fines de interés general.

2. Los tributos se clasifican en:

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

COMENTARIO:

La definición de tributos adoptada en este artículo se encuadra en la consagrada tradicionalmente por la doctrina y por diversos códigos tributarios, apenas en ella se explicita la finalidad de financiar el gasto público del Estado, como forma de poner de manifiesto la naturaleza eminentemente financiera del tributo, sin que con ello se desconozca la posibilidad de utilizar, aunque excepcionalmente, la tributación como medio para coadyuvar la concreción de objetivos extrafiscales.

También la clasificación tripartita de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, coincide con la predominante en el derecho positivo y en la doctrina.

Artículo 3. *Impuesto.*

Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal

relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo

COMENTARIO:

La definición de impuesto adoptada es coincidente con la del Modelo de Código Tributario OEA/BID y con gran parte de los códigos tributarios, si bien se mejora la definición al incorporar la referencia a la capacidad económica como nota característica del impuesto.

Artículo 4. Tasa.

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

COMENTARIO:

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

Artículo 5. Contribución especial.

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

COMENTARIO:

La definición adoptada se ajusta al concepto más generalmente aceptado de contribución especial basado en la realización de obras o en el establecimiento de servicios que con ella se financien.

Capítulo II. Principios generales tributarios

Artículo 6. Ordenación y aplicación de los tributos.

1. La ordenación de los tributos se realizará atendiendo a los principios constitucionales vigentes.

2. Corresponde a los órganos administrativos o entidades de derecho público integrados en la Administración Tributaria el ejercicio de las facultades y el desarrollo de las funciones que se regulan en los títulos III, IV y V de este Modelo.

COMENTARIO:

Sin entrar a detallar los principios constitucionales que informan la ordenación de los tributos es oportuno referirse a dichos principios. Entre ellos cabe mencionar el de equitativa distribución de la carga tributaria, el de eficacia y el de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales.

Asimismo, resulta oportuno mencionar a la Administración tributaria a la que en cada país corresponda la aplicación de las facultades y funciones de gestión, fiscalización, recaudación y revisión previstas en este Modelo.

Artículo 7. Principio de legalidad.

Sólo la ley puede:

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

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

b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios tributarios.

c) Establecer y modificar recargos y la obligación de abonar intereses.

d) Establecer los procedimientos de revisión de los actos administrativos de carácter tributario.

e) Establecer la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones.

f) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones.

g) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios.

h) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

i) Condonar o remitir el pago de los tributos.

j) Establecer y modificar los plazos de prescripción.

COMENTARIO:

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

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

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

1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas. Si no la establecieron, se aplicarán a los _____ días de su publicación oficial.

2. Las normas reguladoras de tributos periódicos se aplicarán a los periodos que se inicien a partir de su entrada en vigor, salvo que en ellas se establezca otra cosa.

3. Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo si en ellas no se dispone lo contrario. La derogación de una norma tributaria no impide su aplicación a los hechos producidos durante su vigencia.

4. Las normas por las que se regulan infracciones, sanciones y recargos tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado excepto cuando se trate de actos firmes.

COMENTARIO:

El artículo establece la norma general de entrada en vigencia de las normas tributarias, tengan ellas el carácter de ley formal o material. La aplicación temporal de la norma está en función de la existencia o no de periodo impositivo en el tributo de que se trate. Se establece el carácter irretroactivo de la norma sancionadora excepto que sea más favorable.

Artículo 9. Interpretación de las normas tributarias.

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

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

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

COMENTARIO:

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

Artículo 10. *Calificación de hechos y simulación.*

1. Los hechos con relevancia tributaria se calificarán con los mismos criterios, formales o materiales, utilizados por la ley al definirlos o delimitarlos.

2. En caso de actos o negocios simulados, el tributo se aplicará atendiendo a los actos o negocios realmente realizados.

COMENTARIO:

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

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

Artículo 11. *Forma jurídica de los actos.*

1. Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

2. Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios produzcan los efectos siguientes:

a) Que de dichos actos deriven efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados. Se considera que se producen efectos iguales o similares cuando los resultados económicos, distintos de los tributarios, no tengan diferencias relevantes.

b) Que los efectos tributarios consistan en la eliminación o disminución de obligaciones tributarias.

COMENTARIO:

Se trata de evitar que se utilicen actos o negocios con una finalidad distinta de la prevista en la ley, o sin otra justificación que la de conseguir rebajar la tributación de quien los realiza, inclusive por la obtención de créditos fiscales indebidos.

Artículo 12. *Validez de los actos.*

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

COMENTARIO:

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

Artículo 13. *Cómputo de los plazos.*

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

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

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

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

COMENTARIO:

La norma adoptada deja abierta la posibilidad de que los plazos que se establezcan en días, se entiendan como días corridos o como hábiles según las leyes de cada país.

Artículo 14. *Presunción de legalidad.*

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

COMENTARIO:

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

Capítulo III. Normas tributarias

Artículo 15. Normas por las que se rigen los tributos.

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

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

COMENTARIO:

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

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

Artículo 16. Derecho supletorio.

Se aplicarán supletoriamente otras leyes tributarias que rijan materias similares, los principios generales del derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

COMENTARIO:

El Derecho supletorio en razón de la autonomía reconocida al Derecho Tributario, estará constituido en primer lugar por otras leyes tributarias que rijan en materias afines o análogas, por los principios generales de este Derecho y cuando, aún así no pueda resolverse la situación, cabrá remitirse a las disposiciones de otras ramas del Derecho que se adecuen en

mayor medida a la naturaleza y fines de la situación que se trata de resolver, sin mencionarse ninguna de esas ramas en forma expresa, en atención a la autonomía del Derecho Tributario antes aludida.

Artículo 17. *Delegación.*

Las competencias de los órganos de la Administración Tributaria podrán delegarse en otros órganos inferiores, a los que se encomendará, de acuerdo con las leyes y reglamentos, el cumplimiento de determinadas funciones u obligaciones. Las resoluciones delegatorias deben darse a conocer por medio de su publicación oficial.

COMENTARIO:

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

Artículo 18. *Aprobación de normas generales.*

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

COMENTARIO:

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

Artículo 19. *Aprobación de normas interpretativas y efectos de su publicación.*

1. El órgano competente podrá dar a conocer, por medio de su publicación oficial, normas generales interpretativas de las disposiciones de este Código y de las que rigen los tributos.

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

COMENTARIO:

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

TÍTULO II. EL TRIBUTO Y LAS RELACIONES TRIBUTARIAS SUSTANTIVAS

Capítulo I. Disposiciones generales

Artículo 20. *Concepto de relación jurídico tributaria.*

La relación jurídico tributaria es el conjunto de obligaciones materiales y formales, derechos, deberes y potestades que se originan por la aplicación de los tributos entre el Estado y los obligados tributarios. La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago del tributo.

COMENTARIO:

La aplicación de las normas jurídico tributarias da lugar a una pluralidad de vínculos y relaciones entre la Administración tributaria y los obligados y es a esta pluralidad de vínculos y relaciones a lo que se denomina relación jurídico tributaria. Por otra parte, se determina que la obligación tributaria principal consiste en el pago de la cuota.

Artículo 21. *Obligaciones materiales.*

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

COMENTARIO:

Este artículo mantiene la división tradicional de las obligaciones que se pueden derivar de la relación jurídico tributaria entre obligaciones formales y materiales. Por otra parte en cuanto a estas últimas destaca, por su importancia, la obligación principal de atender al pago del tributo, la de efectuar pagos a cuenta, a retener y cualquier otra de contenido económico.

Artículo 22. *Concepto de hecho generador.*

1. El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. La ley podrá delimitar el hecho generador mediante la mención de supuestos de no sujeción al tributo.

2. En los supuestos de exención, a pesar de realizarse el hecho generador, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

COMENTARIO:

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

Artículo 23. *Periodo impositivo y devengo.*

1. En los tributos periódicos, cada periodo determina la existencia de una obligación tributaria autónoma.

2. El devengo es el momento en que el hecho generador se entiende legalmente producido y será determinante de la norma aplicable. La exigibilidad de la obligación tributaria se puede producir en un momento distinto de su nacimiento o devengo.

COMENTARIO:

Se desarrollan algunos conceptos relativos al aspecto temporal del hecho generador como son el devengo y la exigibilidad. Se define el devengo siguiendo la doctrina mayoritaria que lo identifica con el nacimiento de la obligación tributaria.

Artículo 24. *Convenios entre particulares.*

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

COMENTARIO:

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

Capítulo II. Sujeto activo y obligados tributarios**Sección 1. Conceptos****Artículo 25. *Sujeto activo.***

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

COMENTARIO:

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

Artículo 26. Obligados tributarios.

1. Son obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

- a) Los contribuyentes directos.
- b) Los contribuyentes sustitutos.
- c) Los obligados a realizar pagos a cuenta o anticipados, a retener y a repercutir.
- d) Los agentes de retención.
- e) Los sucesores.

2. Además de los anteriores, son obligados tributarios los responsables tributarios a que se refiere la sección 3 de este Capítulo.

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

4. Están solidariamente obligados aquellos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley.

5. Los efectos de la solidaridad son:

a) La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores.

b) El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás.

c) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados libera a los demás, salvo que se trate de deberes que deban ser cumplidos por todos y cada uno de ellos.

d) La exención o remisión de la obligación libera a todos los 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.

COMENTARIO:

Por motivos didácticos parece conveniente enumerar los distintos tipos de obligados tributarios.

Respecto del apartado 5 letra c) se ha optado por considerar que el cumplimiento de los deberes formales debe ser, por regla general, liberatorio para todos los obligados solidarios

(téngase en cuenta que no son responsables solidarios, sino obligados solidarios) porque los deberes formales son indivisibles y se ha hecho una salvedad diciendo que el cumplimiento libera a los demás, salvo que se trate de deberes que deban ser cumplidos por todos y cada uno de ellos.

Artículo 27. Sujeto pasivo.

Sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona natural o jurídica que debe cumplirla, sea en calidad de contribuyente, directo o sustituto.

COMENTARIO:

El artículo adopta un criterio de clasificación de los sujetos pasivos: contribuyente directo y contribuyente sustituto. Tanto en doctrina como en el derecho positivo, la clasificación y denominación de los sujetos pasivos son dos de los aspectos menos coincidentes. La clasificación por la que se optó, pretende diferenciar situaciones distintas de los obligados tributarios: la de aquellos respecto de los cuales se produce el hecho generador de la obligación tributaria y la de aquellos que participan en alguna forma en el hecho generador de la obligación tributaria o que pueden asegurar el tributo generado por futuros hechos.

Artículo 28. Contribuyente directo.

1. Contribuyente directo es el sujeto pasivo designado por la ley del tributo por verificarse respecto de él el hecho generador de la obligación tributaria.

2. El contribuyente directo está obligado:

a) A satisfacer el tributo a la Administración; si concurre con un sustituto, sólo responderá en caso de insolvencia de éste y siempre que no se le haya retenido o haya reembolsado al sustituto en cumplimiento de la obligación legal de soportar la retención o el reembolso; y,

b) A rembolsar el importe del tributo, o a soportar la retención del mismo, en caso de que lo pague el sustituto, el responsable o, en general, un tercero que deba satisfacerlo por imposición de la ley.

COMENTARIO:

Esta definición encuadra a los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho generador del tributo, ellos constituyen, como en alguna legislación se los denomina, los "responsables por deuda propia". Se establece la necesidad de que esté designado por la ley y se determinan sus obligaciones.

Artículo 29. Contribuyente sustituto.

1. Son contribuyentes sustitutos los sujetos pasivos que, por imposición de ley y en lugar del contribuyente directo, están obligados a cumplir las obligaciones tributarias.

2. El contribuyente sustituto podrá exigir del contribuyente directo el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

COMENTARIO:

Este artículo recoge la distinción entre contribuyente directo y sustituto, de forma que mientras el contribuyente directo realiza el hecho generador, el sustituto tiene que cumplir las obligaciones tributarias por imperativo legal y en sustitución del contribuyente directo.

Se reconoce la acción de regreso del sustituto respecto del contribuyente directo

Artículo 30. *Obligados a realizar pagos a cuenta o anticipos, a retener y a repercutir.*

1. Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible.

2. Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de retener ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos.

3. Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo.

4. Es obligado a repercutir la persona o entidad que, conforme a la ley, debe repercutir la cuota a otras personas o entidades. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida.

COMENTARIO:

En este artículo se definen cuatro categorías de obligados tributarios: los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta y los obligados a repercutir.

Artículo 31. *Agente de retención.*

La Administración tributaria, mediante la expedición de normas generales, podrá designar, agentes de retención o de percepción, a quienes intervengan en actos u operaciones en las cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente e igualmente retirar o suspender dicha calidad cuando a su juicio no se garantice el pago de los valores retenidos o percibidos.

COMENTARIO:

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

Sección 2. Sucesores

Artículo 32. Sucesores a título universal.

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

COMENTARIO:

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

Sección 3 . Responsables tributarios

Artículo 33. Terceros responsables.

1. Serán responsables solidarios o subsidiarios aquéllas personas determinadas por la ley que, sin ser sujetos pasivos, pueden ser llamados al pago cuando los obligados tributarios a que se refiere el apartado 1 del artículo 26 hayan dejado de cumplir su obligación.

2. La responsabilidad sólo se extiende a la obligación principal y no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que se establezcan por ley, sin perjuicio de las responsabilidades accesorias en que pueda incurrir el responsable por incumplir su obligación.

3. La responsabilidad ha de ser declarada mediante acto administrativo, previa audiencia del interesado, sin perjuicio de las medidas cautelares que puedan adoptarse con anterioridad.

4. La responsabilidad a que se refiere este artículo puede ser solidaria o subsidiaria. Salvo precepto expreso de ley en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

5. Si se trata de un supuesto de responsabilidad subsidiaria, será preceptiva la previa declaración de insolvencia del sujeto pasivo.

6. Los terceros responsables tienen acción de regreso contra el obligado tributario en los casos establecidos en la ley.

COMENTARIO:

Los obligados tributarios a los que se refiere este artículo, son aquellas personas que por determinación legal o administrativa basada en ley, deberán cumplir las obligaciones tributarias incumplidas de los deudores principales.

Se determina el alcance de la responsabilidad y se establece la regla general de que la responsabilidad será subsidiaria salvo que expresamente y por ley se diga lo contrario.

Se definen las líneas generales del procedimiento de declaración de responsabilidad y se prevé la acción de regreso contra el obligado tributario principal.

Artículo 34. Responsables solidarios.

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

b) Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces.

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

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

2. La responsabilidad establecida en las letras c) y d) está limitada al valor de los bienes que se reciban, a menos que los sucesores hubieran actuado con dolo o culpa. La responsabilidad prevista en letra d) cesará a los _____ meses de efectuada la transferencia, si ésta fue comunicada a la autoridad de aplicación con _____ días de anticipación por lo menos.

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

COMENTARIO:

En este artículo se recogen los algunos supuestos de responsabilidad solidaria. Destaca, por su importancia, el relativo a los causantes o colaboradores en la realización de la infracción.

La responsabilidad solidaria en el supuesto de donatarios, legatarios y adquirentes de fondos de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo se limita al valor de los bienes administrados, salvo en el caso de que el representante hubiese actuado con dolo, en cuyo caso no será aplicable esa limitación.

Se deja abierta la posibilidad de que por ley se establezcan otros supuestos distintos a los recogidos en este artículo.

Artículo 35. Responsabilidad solidaria de socios por los impuestos de la sociedad.

1. Los socios, coparticipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica de la cual sean miembros, socios, coparticipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo periodo gravable.

2. Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas.

COMENTARIO:

En este artículo se establece un supuesto de responsabilidad solidaria previsto para los socios de personas jurídicas que no limiten la responsabilidad patrimonial de los mismos y para los entes sin personalidad jurídica.

Artículo 36. *Solidaridad por dificultar el embargo.*

Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas:

a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.

b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo.

c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en la disposición de los bienes.

COMENTARIO:

Sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiere lugar, éste artículo hace responsables solidarios de la deuda tributaria pendiente a quienes con dolo o culpa, impidan, obstaculicen o colaboren en la frustración de los derechos de la Administración.

Artículo 37. *Responsables subsidiarios.*

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones. Esta responsabilidad es incompatible con la prevista en el artículo 34.1 de este Código, pero no impedirá la aplicación de este precepto a los administradores que incurran en el supuesto que en él se define.

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.

2. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en el apartado anterior.

COMENTARIO:

Se recogen los principales supuestos de responsabilidad subsidiaria dejando abierta la posibilidad de que por ley se establezcan otros supuestos distintos a los recogidos en este artículo. Es de destacar la referencia a los administradores de hecho.

Para el supuesto previsto en el apartado 1) se establece expresamente que responderán de las sanciones.

Capítulo III. Domicilio

Artículo 38. Domicilio de las personas físicas.

1. El domicilio en el país de las personas físicas será:

a) El lugar de su residencia habitual.

b) El lugar donde desarrolle sus actividades civiles o comerciales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla.

c) El que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido de este artículo.

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

2. No obstante, para todos los supuestos de ejercicio de actividades económicas, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio el lugar donde se ejerza la gestión administrativa y dirección de negocios.

COMENTARIO:

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

En el segundo apartado se incluyen criterios específicos para aquellas personas físicas que realicen actividades económicas que guardan semejanza con los criterios establecidos para las personas jurídicas.

Artículo 39. Domicilio de las personas jurídicas.

A todos los efectos tributarios, el domicilio en el país de las personas jurídicas y unidades económicas sin personalidad jurídica es:

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

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 38.

Artículo 40. Personas domiciliadas en el extranjero.

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

- a) Si tiene lugar fijo de negocios o establecimiento permanente en el país, se aplicarán a éste las disposiciones de los Artículos 38 y 39.
- b) En los demás casos, tendrán el domicilio de su representante en el país.
- c) A falta de representante domiciliado en el país, tendrán como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador del tributo.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 38.

Artículo 41. Domicilio especial.

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

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

COMENTARIO:

Con la finalidad de contemplar ciertas situaciones especiales de los sujetos pasivos, se prevé la posibilidad de que éstos puedan solicitar la constitución de un domicilio especial ante la Administración tributaria, distinto del que correspondería conforme a las normas de los artículos 38, 39 y 40, la que podrá aceptarlo o no en forma discrecional y, aún aceptándolo, podrá cancelarlo de oficio.

Artículo 42. Declaración y cambio de domicilio.

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

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

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

COMENTARIO:

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

Capítulo IV. Determinación de la obligación tributaria

Artículo 43. Cuantificación y determinación de la obligación tributaria.

1. La obligación tributaria principal, la de realizar pagos a cuenta o anticipados así como la demás que tengan por objeto una prestación de contenido económico se determinarán a partir de las bases imponibles, los tipos de gravamen y demás elementos previstos en este capítulo, según se disponga en la ley de cada tributo.

2. Salvo cuando este Código o leyes particulares fijen otro procedimiento, la determinación de la obligación tributaria se efectuará de acuerdo con las declaraciones que presenten los contribuyentes y terceros

responsables en el tiempo y condiciones que establezca la autoridad administrativa, las cuales se presumen ciertas, sin perjuicio del derecho de la Administración tributaria para verificar la exactitud de esas declaraciones.

3. Sin embargo, la Administración podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presunta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45.

COMENTARIO:

Se incluye una referencia a la cuantificación de la obligación tributaria de acuerdo con los elementos que se definan en la ley de cada tributo.

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

Artículo 44. Formas de la determinación.

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

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

b) Sobre base presunta, utilizando cualquiera de los siguientes medios:

1º. Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.

2º. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

3º. Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

COMENTARIO:

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

Artículo 45. *Determinación sobre base presunta.*

1. La Administración tributaria podrá determinar los tributos sobre base presunta, cuando los contribuyentes o terceros responsables:

a) Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de fiscalización de la Administración tributaria.

b) No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las normas tributarias.

c) Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

1º. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo.

2º. Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

3º. Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.

4º. No cumplan con las obligaciones sobre valoración de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.

d) Se adviertan otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones.

2. Practicada por la Administración la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta practicada en tiempo oportuno.

COMENTARIO:

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

Capítulo V. La deuda tributaria

Sección 1. Disposiciones generales

Artículo 46. Definición.

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

COMENTARIO:

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

Artículo 47. Modos de extinción.

La obligación tributaria se extingue por:

- a) Pago.
- b) Compensación.
- c) Condonación o remisión.

COMENTARIO:

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

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

Sección 2. El pago

Artículo 48. Obligados al pago.

1. El pago de los tributos debe ser realizado por los sujetos a los que se refiere el artículo 26 de este Título.

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

COMENTARIO:

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

Artículo 49. Lugar y medios de pago.

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

COMENTARIO:

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

Artículo 50. Plazo para el pago.

1. El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine la normativa reguladora del tributo.

2. Los tributos omitidos que la Administración tributaria determine como consecuencia del ejercicio de sus facultades de fiscalización, así como las multas y los demás créditos tributarios, deberán pagarse, junto con sus accesorios, dentro de losdías de notificado el acto administrativo.

COMENTARIO:

El artículo se remite a la normativa reguladora de cada tributo el plazo para efectuar el pago.

Artículo 51. Intereses y recargos por pago fuera de plazo.

1. El no pago en tiempo de los créditos derivados de la obligación tributaria generará un interés moratorio de....., sin necesidad de actuación alguna de la Administración tributaria, el cual se calculará por cada mes o fracción de mes transcurrido hasta la extinción de la obligación. De igual modo se exigirá ese mismo interés en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo.

2. El interés moratorio será fijado por y no podrá ser superior a.....veces o inferior aveces la tasa

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

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

COMENTARIO:

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

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

Artículo 52. Imputación de pagos.

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

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

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

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

COMENTARIO:

Se establece el orden de imputación de los pagos parciales que puedan efectuar los sujetos pasivos, tanto en relación a conceptos como al período a que cabrá a la Administración imputar esos pagos, tratando de preservar el crédito del fisco en la forma más integral posible.

También con esa misma finalidad, se autoriza a la Administración a efectuar la imputación en el orden que considere procedente, cuando se trate de pagos voluntarios sin la indicación de la deuda a que cabe imputarlos o se trate de cobro en la vía de apremio y la cantidad obtenida sea insuficiente para satisfacer la deuda ejecutada.

Artículo 53. *Aplazamiento y fraccionamiento del pago.*

1. Las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que fije la Administración y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos. Las cantidades aplazadas o fraccionadas devengarán los intereses a que se refiere el artículo 51.

2. Para garantizar los aplazamientos y fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituyan garantías a su favor.

3. La Administración tributaria podrá aplazar el pago de las cuotas de los tributos, retenciones, anticipos, pagos a cuenta, sanciones pecuniarias y demás recargos hasta meses.

COMENTARIO:

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

Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán, con carácter general, garantizarse y en cualquier caso devengarán intereses moratorios.

Artículo 54. *Pago de obligaciones prescritas.*

Lo pagado o reembolsado para satisfacer una obligación o un derecho de devolución prescritos, respectivamente, no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción.

COMENTARIO:

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

En los trabajos de elaboración de este Código no existió unanimidad al considerarse que el pago de una deuda prescrita debería tener la consideración de pago indebido y otorga derecho a su devolución.

Sección 3. Compensación

Artículo 55. *Compensación.*

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

2. Los saldos acreedores reconocidos por acto administrativo firme, sin solicitud expresa de compensación por parte de los interesados, podrán ser imputados de oficio por la Administración tributaria al pago de la deuda comenzando por las deudas de períodos más antiguos, referentes a períodos no prescritos y en el orden de prelación de conceptos establecido en el Artículo 52 de este Código.

COMENTARIO:

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

Sección 4. Condonación o remisión

Artículo 56. *Condonación o remisión.*

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

COMENTARIO:

El instituto de la condonación o remisión, como forma de extinción de la obligación tributaria se reserva exclusivamente para los casos en que una ley, en sentido formal, lo establezca.

Sección 5. Prescripción

Artículo 57. *Plazo general de prescripción.*

Prescribirán a los años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la obligación con sus recargos e intereses.
- b) El derecho para imponer sanciones tributarias.

c) El derecho para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, autoliquidadas y de las sanciones impuestas.

d) El derecho a la devolución de pagos indebidos o saldos a favor de los obligados tributarios.

COMENTARIO:

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

Artículo 58. Extensión del plazo de prescripción.

1. El plazo establecido en el artículo 57 de este Código, en los casos previstos en sus incisos a), b) y c), se extenderá a años cuando:

a) El contribuyente o el tercero responsable, inscrito en los registros pertinentes, no cumpla con la obligación de declarar el hecho generador, o de presentar las declaraciones tributarias correspondientes a dos ejercicios.

b) En los casos de determinación de tributos por la Administración tributaria, cuando ella no pudo conocer el hecho generador por ocultación del mismo.

c) Cuando el contribuyente o los terceros responsables hayan extraído del país los bienes afectos al pago de la deuda tributaria, o se trate de hechos generadores vinculados a actos realizados o a bienes ubicados en el exterior.

d) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad, no la conserve durante el plazo legal o lleve doble contabilidad.

2. Para los contribuyentes y terceros responsables no inscritos en los registros pertinentes, el plazo será el doble del fijado en el artículo 57 para los casos previstos en los incisos a), b) y c).

COMENTARIO:

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

Artículo 59. Computo del plazo.

El cómputo del plazo de prescripción se contará:

a) En el caso previsto en el inciso a) del artículo 57 de este Código, desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

b) En el caso previsto en el inciso b) del artículo 57 de este Código, desde la fecha en que se cometió el ilícito sancionable.

c) En el caso previsto en el inciso c) del artículo 57 de este Código, desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo de pago voluntario o el plazo establecido en el párrafo segundo del artículo 50 de este Código, según corresponda.

d) En el caso previsto en el inciso d) del artículo 57 de este Código, desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo a favor.

COMENTARIO:

Para iniciar el cómputo del plazo para que opere la prescripción, se establece como norma general el día siguiente al de ocurrencia de las situaciones que pueden dar lugar al ejercicio de un derecho o acción, tanto por parte de la Administración tributaria como de los sujetos pasivos, con lo cual se procura establecer un tratamiento equitativo para ambos.

Artículo 60. Interrupción de la prescripción.

1. El curso de la prescripción se interrumpe, según corresponda:

a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización, aseguramiento (caución), comprobación/verificación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible.

b) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

c) Por la solicitud de prórroga u otras facilidades de pago.

d) Por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda ejercer el derecho de repetición ante la Administración tributaria, o por cualquier acto de esa Administración en que se reconozca la existencia del pago indebido o del saldo acreedor.

2. Interrumpida la prescripción se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción.

COMENTARIO:

Los casos previstos para la interrupción de la prescripción se refieren a actuaciones de la Administración o del propio contribuyente relativo al ejercicio de los respectivos derechos o acciones.

Artículo 61. *Suspensión de la prescripción.*

El cómputo del plazo de la prescripción se suspende por la interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales hasta _____ días después que se notifique la resolución definitiva sobre los mismos.

COMENTARIO:

Este artículo establece un supuesto de suspensión del plazo de prescripción en el supuesto de interposición de recursos.

Artículo 62. *Alcance de la prescripción.*

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

2. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago salvo que se hubiese interrumpido el curso de la prescripción para cualquiera de ellos.

COMENTARIO:

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

Sección 6. Privilegio del crédito tributario

Artículo 63. *Orden de privilegio.*

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

a) Acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real, siempre que éste se haya constituido y registrado en la forma exigida por ley con anterioridad a la determinación del crédito fiscal.

b) Las pensiones alimenticias y los salarios, excepto los correspondientes a miembros de directorios y a socios, cualquiera que fuere su fecha.

COMENTARIO:

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

Capítulo VI. Derechos y deberes de los obligados tributarios

Sección 1. Derechos y garantías de los obligados tributarios

Artículo 64. *Derechos y garantías.*

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

- a) Derecho de repetición y devolución
- b) Derecho a la corrección de declaraciones.
- c) Derecho a interponer queja por omisión o retardo en resolver.
- d) Derecho a formular consultas.
- e) Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria.

f) Derecho al carácter reservado de los datos, informes y antecedentes tributarios.

COMENTARIO:

Dada la función didáctica del Modelo de Código Tributario, se ha considerado conveniente incluir en este título este precepto que contiene una lista abierta de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Cada uno de estos derechos será desarrollado en artículos independientes de este Código.

Artículo 65. *Comité de garantías del contribuyente.*

Por disposición reglamentaria se podrá crear la figura del Comité de Garantías del Contribuyente, integrado en la Administración con el fin de garantizar la oportuna atención, el respeto de los derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros y la imparcialidad en la asistencia y actuaciones en el ejercicio de sus funciones legales por la Administración.

COMENTARIO:

Como novedad de este Código, se abre la posibilidad en los distintos países de constituir este órgano que deberá estar integrado en la Administración, del que formaran parte funcionarios de la administración, docentes, profesionales y por representantes de la sociedad civil y cuya función primordial será velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios antes reconocidos.

Artículo 66. *Derecho a interponer queja por omisión o retardo en resolver.*

1. En la reglamentación del ejercicio de las funciones de la Administración tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la

realización de los respectivos trámites y, si procediera, la duración total de los procedimientos administrativos.

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

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

COMENTARIO:

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

Sección 2. Deberes de los obligados tributarios

Artículo 67. Disposición general.

1. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 26, están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y de los deberes formales que les correspondan, establecidos conforme a este Código o en otras normas.

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

COMENTARIO:

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

Artículo 68. Deberes específicos.

1. Constituyen deberes de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

a) De inscripción, en particular mediante presentación de declaraciones censales de alta (de registro), modificación, baja y cambio de domicilio así como de solicitar de un número de identificación tributario.

b) De presentar declaraciones, comunicaciones y autoliquidaciones.

c) De llevar y conservar libros de contabilidad y registros tributarios.

d) De respaldar las operaciones mediante comprobantes extendidos en forma legal.

e) De suministrar de información establecida con carácter general en la forma y plazos que se determine o mediante requerimientos individualizados.

f) Obligación de atender a la Administración y prestarle la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

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

COMENTARIO:

Atendiendo a la función didáctica del Modelo de Código Tributario, se ha considerado conveniente incluir en este título este precepto que contiene una lista de deberes de los obligados tributarios.

En el último párrafo se recoge la posibilidad de simplificar determinadas obligaciones para determinados grupos de obligados.

TITULO III. LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Capítulo I. Disposiciones generales

Sección 1. Disposiciones preliminares

Artículo 69. *Ámbito de aplicación y normas supletorias.*

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

COMENTARIO:

Este artículo tiene como fundamento reconocer el principio de la especialidad del procedimiento tributario. Es flexible, ya que hace aplicable, en forma subsidiaria,

procedimientos más generales, o sea, los procedimientos administrativos o jurisdiccionales que más se avengan a la naturaleza y fines de la materia.

Artículo 70. Representación.

1. En todas las actuaciones los interesados podrán actuar personalmente o por medio de representantes debidamente constituidos. En este último caso deberá acreditarse la representación invocada en la forma y condiciones que establezcan las disposiciones de carácter general de la Administración tributaria.

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

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

COMENTARIO:

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

Artículo 71. Acceso a las actuaciones.

Los interesados o sus representantes tendrán acceso a las actuaciones administrativas y podrán consultarlas y obtener a su costa copias de los documentos obrantes en el expediente instruido sin mas exigencia que la justificación de su identidad y legitimación, excepto cuando se trate de acciones de fiscalización o investigación, y estas no estén concluidas.

COMENTARIO:

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

Artículo 72. Medidas para mejor proveer.

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

COMENTARIO:

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

Sección 2. Notificaciones

Artículo 73. Notificación.

1. Se notificarán a los interesados las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses.

2. Toda notificación deberá contener el texto íntegro de la resolución, con indicación de si es o no definitivo en la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente.

3. Las notificaciones que conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda.

4. Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.

COMENTARIO:

Los artículos 73 a 79 se han agrupado en una sección independiente y, recogen, de manera sistematizada el régimen de notificaciones. Los sistemas tributarios imperantes en la mayoría de los países de América Latina, han oscilado entre las tendencias flexibles, de facilitar trámites, aún a riesgo de las garantías de los particulares y las tendencias rígidas, vinculadas con las mayores garantías para la notificación de resoluciones que afectan derechos de los contribuyentes.

Esta situación, en los últimos tiempos, se ha complicado con el surgimiento de avances técnicos registrados en materia de medios de comunicación (correos privados, faxes, electrónicos, etc.) avances que no son similares en todos los países del área y que hacen imposible pretender establecer sistemas con validez universal.

Se exige la notificación a los interesados de los actos que afecten a sus derechos e intereses y se regulan los requisitos que deben observarse en las notificaciones en términos similares a la regulación de las notificaciones de los actos administrativos en general.

Se regulan los medios, lugar y personas que pueden recibir las notificaciones destacando como novedad el uso de las nuevas tecnologías en esta materia.

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

Artículo 74. Medios de notificación.

Las notificaciones se practicarán en cualquiera de estas formas:

a) Personalmente.

b) Por correspondencia postal, efectuada mediante correo público o privado, o por sistemas de comunicación telegráficos, facsimilares, electrónicos y similares, siempre que los mismos permitan confirmar la recepción.

c) Por cédula.

d) Por edictos.

e) Por constancia administrativa dejada en el expediente una vez transcurridos los plazos fijados para la comparecencia de los interesados en las citaciones que se les formulen, las que podrán ser hechas por los medios aludidos en los incisos anteriores de este párrafo.

f) Por vía electrónica, siempre que se garantice la correcta recepción por parte del destinatario.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 73 del Modelo.

En cuanto a la notificación por cédula, utilizada en determinados países, consiste en la exposición en el lugar de notificación del propio documento objeto de la misma.

Artículo 75. Lugar de notificación.

1. Las notificaciones se realizarán en el domicilio del contribuyente, conforme a las normas de este Código, salvo que se hubiera comunicado otro para fines de notificación por el interesado o su representante, o en cualquier otro lugar que resulte adecuado a estos efectos.

2. En caso de que los interesados no tengan domicilio tributario registrado en la Administración tributaria, deberán señalarlo en el primer escrito o comparecencia.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 73 del Modelo.

No es una opción alterna sino que es en su defecto; además la notificación personal puede ser en las oficinas de la administración tributaria.

Artículo 76. *Personas que pueden recibir notificaciones.*

1. Las notificaciones se practicarán al interesado o a su representante y, en su defecto, en las notificaciones que se realicen en el lugar señalado para ello por aquellos o en su domicilio tributario, a cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y quede constancia de su identidad.

2. La negativa del interesado o su representante a recibir la notificación implicará que se tenga por efectuada la misma.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 73 del Modelo.

Artículo 77. *Notificación personal.*

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

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

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

4. También podrá practicarse la notificación personal citándose al interesado por los medios enumerados en la letra b) del artículo 74 de este Código, para que concurra a las oficinas de la Administración dentro del plazo de....., bajo apercibimiento de darlo por notificado conforme a lo dispuesto en el artículo 74 letra e).

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

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 73 del Modelo.

Artículo 78. Notificación por comparecencia.

1. Si el interesado no tiene domicilio conocido en el país, o no se hubiere podido realizar las notificaciones en cualquiera de los lugares señalados en el art 77 de este Código, se le citará para su comparecencia en las oficinas correspondientes de la Administración Tributaria mediante edictos publicados en el diario oficial por..... veces consecutivas, con intervalos de días.

2. La comparecencia deberá producirse en el plazo de días a partir de la publicación del último edicto.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 73 del Modelo.

Artículo 79. Notificación por medios electrónicos y telemáticos.

La notificación podrá realizarse por medios electrónicos y telemáticos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 92 de este Código.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 73 del Modelo.

Sección 3. Prueba, presunciones y fundamentación de actuaciones

Artículo 80. Prueba.

1. En los procedimientos tributarios, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. Esta obligación se entiende cumplida si se designan, de modo concreto, los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

2. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho.

3. Las pruebas inconducentes no serán admisibles y deberán rechazarse mediante decisión motivada. El afectado podrá dejar constancia de su disconformidad, la que será considerada al resolverse el recurso que corresponda.

4. La prueba se apreciará conforme a la regla de la sana crítica.

COMENTARIO:

El artículo consagra el principio general de que quien alega la ocurrencia de un hecho para fundar su derecho, debe probarlo y de que la admisibilidad de todos los medios de prueba, la cual será apreciada de acuerdo a las reglas de la sana crítica, lo que supone que quien aprecia la prueba debe atenerse a principios de equidad y justicia, sin preconceptos o

aspectos circunstanciales o hechos que no surgen de los antecedentes y elementos probatorios producidos en las actuaciones administrativas.

Por otra parte en cuanto a las pruebas inconducentes recoge la solución adoptada en la mayoría de las legislaciones comparadas, se justifica porque evita dilaciones y no impide el control de oportunidad o conveniencia de la prueba rechazada.

Artículo 81. *Presunciones.*

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

COMENTARIO:

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

Artículo 82. *Fundamentación de las actuaciones.*

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

COMENTARIO:

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

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

Artículo 83. *Etapas del procedimiento de determinación.*

1. El procedimiento de determinación administrativa de los tributos sujetos a declaración-liquidación o autoliquidables por los sujetos pasivos, se inicia con un acto administrativo firmado por funcionario competente, en el que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las normas tributarias por parte del contribuyente o tercero responsable, fundamentando las impugnaciones o cargos que se le formulen.

2. El interesado dispondrá de un plazo de días contados a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del acto previsto en el párrafo

anterior para formular por escrito sus descargos y ofrecer y presentar las pruebas que hagan a su derecho.

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

4. La resolución administrativa de determinación se notificará al interesado y deberá dictarse dentro de losdías a contar del día siguiente de vencido el plazo a que se refiere el párrafo anterior.

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

COMENTARIO:

En este artículo se detalla el procedimiento a seguir en la determinación de los tributos garantizando la posibilidad de defensa de los interesados y estableciendo que no será necesario dictar resolución en el supuesto de que se manifiesta conformidad por el contribuyente o responsable.

Artículo 84. Alcances de la determinación.

La resolución administrativa de determinación del tributo, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente o tercero responsable cuando en la resolución respectiva se hubiera dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior.

COMENTARIO:

En este artículo se hace referencia a la determinaciones de carácter parcial en las cuales será posible su modificación en contra del obligado tributario en aquellos aspectos no considerados en la citada determinación parcial

Artículo 85. Liquidación provisional de tributos.

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

a) Requerir al obligado para que presente el documento respectivo en un plazo de días e imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

b) Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de tributos, podrá exigirse al obligado a declarar que haya incurrido en la omisión una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las ... últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de una determinación efectuada por la Administración. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración respectiva.

2. Si el obligado tributario presenta la declaración omitida antes de que se haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en la letra b) anterior, quedará liberado de hacer el pago determinado provisionalmente. Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago provisional determinado por la Administración, este se imputará contra el importe que tenga que pagar con la declaración que se presente, conforme a los criterios establecidos en el Artículo 52 de este Código.

COMENTARIO:

Este artículo confiere a la Administración tributaria la facultad de exigir a los obligados la presentación de las declaraciones, así como las de otros documentos que las leyes que establecen los tributos o el propio Código Tributario determinan, y también para aplicar multas en forma automática, lo cual se justifica por la objetividad de la falta, la cual se encuadra en una de las contravenciones tributarias relacionadas al incumplimiento de los deberes formales, tipificadas en el Modelo. En los tributos que se administran con la filosofía de la autoliquidación, es básico que los obligados presenten espontáneamente sus declaraciones para conocer el crédito del Fisco. La atribución para liquidar provisionalmente los tributos es necesaria, para que se pueda establecer y ejecutar un crédito fiscal en forma rápida, aunque con carácter provisional, cuando los obligados no cumplan con su deber de declaración y autoliquidación del tributo. Esto último, sin perjuicio de que simultánea o posteriormente se pongan en marcha todas las acciones pertinentes para la determinación del tributo efectivamente debido, sobre base cierta o presunta.

Artículo 86. Requisitos del acto administrativo resolutivo.

El acto administrativo resolutivo deberá contener los siguientes requisitos:

a) Nombre o razón social del obligado tributario.

b) Los fundamentos de hecho y de derecho, con expresión de motivos y apreciación y valoración de la prueba producida.

c) En caso de tratarse de un determinación de tributos, indicará el tributo, periodo fiscal liquidado, importe adeudado y sus elementos determinantes más sus intereses y, en su caso, la sanción a aplicar. En los demás casos, expresará el objeto o propósito de la resolución.

d) Fecha, nombre, cargo y firma del funcionario competente.

COMENTARIO:

Este artículo regula en forma precisa el acto administrativo resolutivo, estableciendo los requisitos básicos que debe contener.

Artículo 87. *Obligación de resolver.*

1. La Administración tributaria está obligada a resolver todas las peticiones y cuestiones que se formulen en los procedimientos de aplicación de los tributos en el plazo establecido en las normas respectivas o, en caso de que éstas no lo establezcan, en un plazo no mayor de meses a contar de la fecha de presentación de la petición. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá entender desestimada su petición e iniciar los recursos que estime pertinentes.

2. Sin perjuicio de lo anterior, el interesado podrá interponer ante el titular de la Administración tributaria correspondiente queja por omisión o retardo de la autoridad competente para resolver.

3. No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos a derechos que sólo deban ser objeto de comunicación, y en los que se produzca caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

COMENTARIO:

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

a) La queja ante el titular de la Administración tributaria, solución que puede ser suficiente en administraciones tributarias que funcionen adecuadamente.

b) La negativa ficta que implica abrir otras instancias para que el interesado persiga la solución que estime que hace a su derecho.

En el último párrafo se recogen los supuestos en que no existe obligación de resolver expresamente.

Sección 5. Administración tributaria electrónica

Artículo 88. *Utilización de tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas.*

1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que las leyes establezcan.

2. En la utilización de las técnicas y los medios electrónicos, informáticos o telemáticos los obligados tributarios y la Administración tributaria deberán cumplir los requisitos que para el tratamiento de datos se exigen en las leyes de protección de datos de carácter personal.

3 Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.

4. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia.

5. Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.

COMENTARIO:

Los artículos 88 a 95 se han agrupado en una sección independiente que regula la Administración tributaria electrónica partiendo de la consideración de que, al tratarse de una materia sujeta a los ritmos vertiginosos que impone la propia evolución tecnológica, no puede establecerse una regulación rígida que impida la adaptación a un entorno cambiante. Al mismo tiempo, se considera adecuado que el Modelo de Código no agote la regulación de esta materia al existir otras normas generales involucradas en esta materia (firma electrónica, protección de derechos personales, etc.).

En este sentido, en la regulación propuesta se promueve el uso de las nuevas tecnologías tanto por la Administración tributaria como por los obligados y se establece la equivalencia del documento electrónico, en cuanto soporte de la información

Se prevé la posibilidad de establecer registros electrónicos propios que permitan recibir los documentos que se especifiquen todos los días del año durante las veinticuatro horas y se regula el procedimiento de las notificaciones por los citados medios si bien partiendo de su carácter voluntario para los interesados.

La previsión de los certificados telemáticos y las transmisiones de datos pretende la supresión en la medida de lo posible de los certificados en papel. Se recoge expresamente la posibilidad de realizar pagos vía telemática lo que acerca la Administración al ciudadano evitando desplazamientos como uno de los elementos más llamativos en la Administración electrónica.

Finalmente se faculta a la Administración tributaria para emitir liquidaciones por errores aritméticos, accesorios y anticipos dirigidos a múltiples contribuyentes o terceros responsables. Esta liquidación debe contener todos los requisitos necesarios para que un acto administrativo sea válido.

Artículo 89. *Uso de medios informáticos y telemáticos en la asistencia a los obligados tributarios.*

1. La Administración tributaria podrá facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como para el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

2. La asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias se podrá ofrecer también por vía telemática. La Administración tributaria determinará para cada caso, en función de los medios disponibles y del estado

de la tecnología aplicable, el alcance de esa asistencia y la forma y requisitos para su prestación.

3. El uso de estos medios deberá procurar alcanzar al mayor número de obligados tributarios. Para ello, los programas de ayuda y los servicios ofrecidos por vía telemática, en su caso, se ofrecerán también por otros medios a quienes no tuvieran acceso a los contemplados en este artículo siempre que sea posible de acuerdo con los medios técnicos disponibles.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 88 del Modelo.

Artículo 90. *Equivalencia de soportes documentales.*

1. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable.

Los documentos emitidos en papel por medios electrónicos, informáticos o telemáticos podrán garantizar su autenticidad e integridad mediante un código seguro de verificación o una firma digitalizada, o mediante ambos medios, generados electrónicamente y vinculados a su autor, que, en su caso, permitan contrastar su contenido accediendo por medios telemáticos a los archivos del órgano u organismo emisor.

Cuando al tiempo de emitir el documento en papel el sistema de información genere un documento con el mismo contenido en soporte electrónico, ambos tendrán la condición de originales.

2. Las Administraciones tributarias podrán obtener imágenes electrónicas de documentos, con su misma validez y eficacia, a través de procesos de digitalización que garanticen su autenticidad, la integridad y conservación del documento imagen, dejando constancia de ello. En tal caso, podrá ser destruido el documento origen salvo que una norma legal o reglamentaria imponga un específico deber de conservación.

3. La Administración tributaria podrá expedir copias en papel de cualquier clase de documento electrónico, ya sea original, imagen electrónica de original o copia, realizando su cotejo un funcionario público.

4. En los procedimientos tributarios, los expedientes administrativos podrán tener carácter electrónico total o parcialmente, siempre que los documentos y archivos que los integren reúnan las características necesarias para su validez y eficacia. En dichos expedientes podrán incorporarse archivos

con grabaciones de conversaciones, consentidas por los intervinientes o con grabaciones de imágenes lícitamente obtenidas.

5. Los expedientes administrativos en que se integren las actuaciones y procedimientos tributarios podrán recogerse en soporte papel o electrónico utilizando, en este último caso, tecnologías informáticas o telemáticas con las condiciones y limitaciones establecidos por ley. La remisión de expedientes prevista en la normativa tributaria podrá ser sustituida por la puesta a disposición del expediente electrónico.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 88 del Modelo.

Artículo 91. Registros electrónicos.

1. La Administración Tributaria podrá crear registros electrónicos para la recepción o salida de solicitudes, escritos y comunicaciones que se transmitan por medios telemáticos, con sujeción a las mismos requisitos establecidos para el resto de registros administrativos.

2. Los registros electrónicos sólo estarán habilitados para la recepción o salida de las solicitudes, escritos y comunicaciones relativas a los procedimientos y trámites de la competencia de la Administración Tributaria que creó el registro y que se especifiquen en la norma de creación de éste, así como que cumplan con los criterios de disponibilidad, autenticidad, integridad, confidencialidad y conservación de la información que igualmente se señalen en la citada norma.

3. Los registros electrónicos permitirán la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones todos los días del año durante las veinticuatro horas. A efectos de cómputo de plazos, la recepción en un día inhábil para el órgano o entidad se entenderá efectuada en el primer día hábil siguiente.

4. La presentación de documentos electrónicos en los citados registros tendrá idénticos efectos que la efectuada por los demás medios admitidos y en ningún caso tendrá carácter obligatorio, con excepción de los supuestos contemplados en una norma con rango de Ley.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 88 del Modelo.

Artículo 92. Notificaciones electrónicas y telemáticas.

1. La Administración Tributaria podrá habilitar sistemas de notificación utilizando medios electrónicos y telemáticos que identifiquen fidedignamente al remitente y destinatario de la notificación.

2. Para que la notificación se practique utilizando medios telemáticos se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, identificando además la dirección electrónica correspondiente, que deberá cumplir con los requisitos reglamentariamente establecidos. En estos casos, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales en el momento en que se produzca el acceso a su contenido en la dirección electrónica. Cuando, existiendo constancia de la recepción de la notificación en la dirección electrónica, transcurrierandías corridos sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada a todos los efectos, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

3. El sistema de notificación deberá acreditar la transmisión las fechas y horas en que se produzca la recepción de la notificación en la dirección electrónica asignada al interesado, el acceso de éste al contenido del mensaje de notificación y el contenido íntegro de la misma.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 88 del Modelo

Artículo 93. *Certificados telemáticos y transmisión de datos.*

1. Siempre que el interesado lo autorice o una norma de rango legal lo disponga, los certificados tributarios en soporte papel serán sustituidos por certificados telemáticos o por transmisiones de datos.

2. Los certificados telemáticos contendrán los datos objeto de certificación y la firma electrónica de la autoridad competente para expedirlos y producirán idénticos efectos a los expedidos en soporte papel.

3. Las transmisiones de datos sustituyen a los certificados tributarios en soporte papel por el envío, a través de medios telemáticos, de aquellos datos que sean necesarios para el ejercicio por un órgano u organismo de sus competencias en el marco de un procedimiento administrativo.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 88 del Modelo

Artículo 94. *Pagos por vía telemática.*

La Administración Tributaria podrá autorizar, con las condiciones y requisitos que establezca, que el pago de los tributos, retenciones, anticipos, pagos a cuenta o anticipados, sanciones pecuniarias y demás cargos, se realice por vía telemática.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 88 del Modelo

Artículo 95. Liquidaciones expedidas por sistemas de computación.

1. La Administración tributaria podrá, para un conjunto de contribuyentes o terceros responsables, liquidar reajustes por errores aritméticos, intereses, multas, anticipos y demás recargos legales, a través de listados con el detalle de los casos comprendidos, indicando los datos identificatorios de los sujetos pasivos, los tributos, conceptos e importes, en los que deberá constar la firma ológrafa, nombre y cargo del funcionario que las suscribe y demás requisitos que establece el artículo 86 de este Código.

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

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 88 del Modelo

Sección 6. Información y asistencia

Artículo 96. Consultas tributarias.

1. 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 todas las circunstancias, antecedentes y demás datos constitutivos de la situación que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada.

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

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

a) Proyectos de inversiones en activos empresariales en el país por personas residentes o no residentes, siempre que la consulta se formule por persona o entidad residente o no residente con carácter previo a la inversión.

b) Regímenes de incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural.

c) Operaciones realizadas por empresas o personas de distintos Estados miembros de tratados de integración económica.

d) Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.

4. La presentación de la consulta no suspende el deber de cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

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

COMENTARIO:

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

Se establece expresamente que la presentación de la consulta no tiene efectos suspensivos.

Artículo 97. *Obligación de informar y asistir para facilitar el cumplimiento voluntario.*

La Administración tributaria proporcionará asistencia a los contribuyentes y para ello procurará:

a) Explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible y, en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos a los sujetos pasivos.

b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los sujetos pasivos en el cumplimiento de sus obligaciones.

c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser cumplimentados por los sujetos pasivos y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación.

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los sujetos pasivos la presentación de declaraciones, comunicaciones y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige.

e) Difundir entre los sujetos pasivos los recursos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de la Administración tributaria y órganos ante quién imponerlos.

f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los sujetos pasivos, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias y durante los principales períodos de presentación de declaraciones.

g) Difundir anualmente las resoluciones dictadas por la Administración tributaria que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los sujetos pasivos.

h) Realizar cualquier otra acción tendente a lograr los objetivos señalados.

COMENTARIO:

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

Sección 7. Tributación internacional

Artículo 98. Cesión de datos a Administraciones de otros Estados.

Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones podrán ser cedidos o comunicados a otras Administraciones tributarias si la cesión tiene por objeto la colaboración con estas a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

COMENTARIO:

En función del carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, se establece que su cesión a otras Administraciones tributarias tiene que tener como finalidad el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Artículo 99. Acuerdos internacionales de intercambio de informaciones tributarias.

La Administración tributaria podrá concluir acuerdos internacionales de intercambio de informaciones tributarias, siempre que el otro Estado contratante garantice que las informaciones y datos que se le faciliten no se

utilizarán más que a efectos de su procedimiento tributario o penal-tributario, incluido el relativo a los ilícitos tributarios, y que sólo serán accesibles a aquellas personas, autoridades o tribunales que sean competentes en materia tributaria o en la persecución de delito tributario.

COMENTARIO:

Este precepto permite que la Administración tributaria, de acuerdo con la legislación de cada país, pueda intercambiar información con administraciones tributarias extranjeras, siempre que el otro Estado garantice la obligación de guardar reserva en relación con dicha información.

Artículo 100. *Presencia de funcionarios de otros Estados.*

1. En el marco de los instrumentos de intercambio de información previstos en los acuerdos y convenios internacionales en materia tributaria, los órganos de la Administración tributaria podrán realizar actuaciones de fiscalización a instancia de las autoridades competentes de otros Estados. En el desarrollo de dichas actuaciones podrán estar presentes funcionarios de otros Estados, previa autorización de la autoridad competente de ambos Estados.

COMENTARIO:

El artículo prevé la posibilidad de participación en las funciones de fiscalización de funcionarios de otros Estados siempre en el marco de convenios y acuerdos internacionales.

Artículo 101. *Validez de informaciones proporcionadas por autoridades tributarias extranjeras.*

De acuerdo con lo previsto en los acuerdos y convenios internacionales en materia tributaria, las pruebas o informaciones suministradas por las autoridades competentes de otros Estados podrán incorporarse con valor probatorio al procedimiento de fiscalización.

COMENTARIO:

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

Artículo 102. *Asistencia internacional en materia de notificaciones.*

1. La Administración tributaria, en virtud de lo dispuesto por los acuerdos y convenios internacionales, podrá solicitar de la autoridad competente de otro Estado la práctica de las notificaciones de cualquier acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones relativas a los mismos.

2. Las notificaciones realizadas en un Estado al amparo de lo previsto en el párrafo anterior deberán acreditarse mediante la comunicación de la

notificación efectuada de acuerdo con la normativa propia del Estado de la autoridad que la realiza. Las notificaciones practicadas en otro Estado cuya comunicación se produzca de la forma prevista en este apartado se tendrán por validamente efectuadas.

COMENTARIO:

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

Artículo 103. Asistencia en materia de recaudación.

1. Las Administraciones tributarias, en virtud de lo dispuesto por los acuerdos y convenios internacionales, se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus deudas tributarias.

2. Cuando una deuda tributaria en un Estado sea ejecutable en virtud de las leyes de ese Estado, la citada deuda deberá ser aceptada a petición de la autoridad competente de dicho Estado a efectos de su recaudación por la autoridad competente del otro Estado. La deuda tributaria será recaudada por ese otro Estado de acuerdo con lo dispuesto en la legislación aplicable a la ejecución y recaudación de sus propios tributos como si el crédito fuese suyo.

COMENTARIO:

Se ha estimado conveniente incluir un artículo específico de asistencia tributaria en materia de recaudación señalando que la deuda será recaudada de acuerdo con las normas del país que recauda materialmente la deuda.

Sección 8. Colaboración en la aplicación de los tributos

Artículo 104. Colaboración.

1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos, entre otras, en las siguientes cuestiones:

- a) Simplificación del cumplimiento de obligaciones tributarias
- b) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones.
- c) Presentación de cualquier documentación con trascendencia tributaria.
- d) Campañas de información.
- e) Solicitud y obtención de certificados tributarios.

2. La colaboración se podrá realizar mediante el empleo de técnicas y medios electrónicos e informáticos de acuerdo con las condiciones y requisitos que se establezcan.

COMENTARIO:

Se ha estimado conveniente incluir un artículo específico relativo a la colaboración en la aplicación de los tributos que tanta importancia ha adquirido en la actualidad.

La colaboración de los interesados, término que se utiliza para incluir en el ámbito subjetivo al más amplio espectro de personas físicas, jurídicas o entidades, desempeña en la actualidad una importante función en la gestión de los tributos por ello se ha considerado conveniente incluir en el Modelo de Código un artículo dedicado a esta materia. Se ha optado por una enumeración no exhaustiva del ámbito objetivo de la colaboración dejando que cada país de acuerdo con sus propias normas regule los términos y condiciones en los que se ha de llevar a cabo.

En todo caso, se sugieren ámbitos concretos como, por ejemplo, la simplificación del cumplimiento de obligaciones mediante la suscripción de convenios en los que se contemple la colaboración de diversos grupos sociales en la presentación por medio de representantes de declaraciones tributarias agrupadas por lotes, la adopción de medidas para facilitar la utilización de diversos medios de pago (Internet, tarjeta de crédito, domiciliación bancaria), la transmisión telemática de datos a otras Administraciones evitando la utilización de certificados en papel así como el desplazamiento de los contribuyentes a las oficinas de la Administración tributaria.

La colaboración de los interesados (entidades privadas, instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, resto de Administraciones públicas) se instrumenta mediante acuerdos con las Administraciones tributarias. En su último apartado se prevé la utilización de las nuevas tecnologías en esta materia.

Sección 9. Obligaciones de información

Artículo 105. *Deber de información.*

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

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

a) Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta estarán obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital, y de actividades empresariales o profesionales.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que entre sus funciones realicen la de cobro por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros

derivados de la propiedad intelectual o industrial o los derechos de autor, estarán obligados a tomar nota de estos rendimientos y a ponerlos en conocimiento de la Administración tributaria. A la misma obligación quedan sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria que estén en proceso de ejecución tributaria, estarán obligadas a informar a los órganos y agentes de cobro ejecutivo y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales.

2. Las obligaciones a las que se refiere el párrafo anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen.

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

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

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

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

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de sus propias situaciones tributarias.

COMENTARIO:

Se disponen los deberes de los particulares y organismos oficiales en materia de suministro de información y antecedentes. El artículo excluye toda forma de oposición de los incumplimientos en el secreto bancario o en normas estatutarias o reglamentos internos de los entes obligados a informar, ya que de lo contrario sería inviable la lucha contra la evasión y se colocaría a la Administración ante inhibiciones que no alcanzan a organizaciones privadas que, dedicadas al suministro de informes comerciales o similares, acceden a informaciones relativas a operaciones y comportamientos económicos y financieros de personas físicas o jurídicas. Se protegen expresamente los datos privados no patrimoniales que los profesionales conozcan de sus clientes. La confidencialidad de los datos patrimoniales de los particulares se garantiza mediante disposiciones contenidas en el Código, que establecen el carácter de secreto de la información que ingrese a la Administración y un régimen de penalidades para los funcionarios y entidades que utilicen la misma con fines ajenos a la percepción y fiscalización de los tributos.

Artículo 106. *Deberes de colaboración de los funcionarios del sector público y otras entidades.*

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

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

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

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

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

COMENTARIO:

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

Artículo 107. *Obligación de guardar reserva de la información tributaria.*

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

a)) Las autoridades judiciales en procesos del orden penal o para la ejecución de resoluciones judiciales firmes.

b) Las autoridades judiciales encargadas de la protección de menores e incapacitados así como de las que conozcan de pensiones alimenticias.

c) Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal, contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones y contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas de los sistemas de seguridad social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo de dichos sistemas.

d) Administraciones públicas para la prevención del blanqueo de capitales, infracciones monetarias y financiación del terrorismo.

e) Los restantes organismos que administren tributos, en tanto las informaciones estén estrictamente vinculadas con la fiscalización y percepción de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.

f) Comisiones parlamentarias de investigación, en el marco que legalmente se establezca.

g) Las administraciones tributarias de otros países en cumplimiento de los intercambios de informaciones tributarias acordados en convenios internacionales y en otros supuestos contemplados en este Código.

COMENTARIO:

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

Se establece una lista de supuestos tasados en los que sí es posible la cesión de datos por parte de la Administración tributaria.

Sección 10. Denuncia pública

Artículo 108. Denuncia pública.

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

2. Recibida una denuncia, se dará traslado de la misma a los órganos competentes para llevar a cabo las actuaciones que procedan. Las denuncias infundadas podrán archivararse sin más trámite.

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

COMENTARIO:

El artículo distingue la denuncia pública, o sea, el acto de comunicar a la Autoridad competente la existencia de posibles ilícitos u omisiones tributarias, del deber de colaborar con la Administración tributaria, figuras que conceptual y jurídicamente difieren entre sí. En este sentido, la denuncia puede ser realizada por cualquier persona o entidad que tenga "capacidad de obrar", o sea, que pueda ser sujeto de derechos y obligaciones tributarias.

No sólo es denunciabile el ilícito tributario, sino también es denunciabile todo hecho que pueda tener trascendencia para la gestión tributaria. A efectos de evitar la formulación de denuncias infundadas, o con objetivos espurios, se prevé la exclusión jurídica y económica del denunciante en la actuación administrativa que con motivo de la denuncia se realice y en sus resultancias.

Capítulo II. Procedimiento de gestión

Sección 1. Procedimiento de repetición y devolución

Artículo 109. Derecho de repetición y devolución.

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

2. Asimismo, los contribuyentes y responsables podrán solicitar la devolución de los saldos acreedores conformados por la Administración

tributaria que excedan la compensación prevista en el artículo 55 de este Código.

3. Las devoluciones devengarán desde el día de su solicitud un interés igual al establecido en el artículo 51 de este Código, excepto que se trate de un pago indebido que fuera requerido por la Administración tributaria, en cuyo caso el interés se computará desde la fecha en que se ingresara dicho pago.

COMENTARIO:

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

Artículo 110. *Requisitos y procedimiento general.*

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

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

COMENTARIO:

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

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

Artículo 111. *Saldos a favor del contribuyente.*

En los casos de saldos a favor del contribuyente, la Administración tributaria podrá devolver esos saldos de oficio o a petición de parte, o utilizando un procedimiento distinto al previsto en el artículo anterior, sin que tal devolución afecte sus derechos para fiscalizar y determinar los tributos.

COMENTARIO:

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

Artículo 112. *Repetición de tributos retenidos o percibidos.*

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

a) Cuando la acción sea ejercida por los agentes de retención o percepción, éstos deberán presentar la nómina de los contribuyentes a quienes, de ser procedente, deberán efectuarse los pagos de los importes reclamados, salvo que dichos agentes acrediten en forma fehaciente la autorización de aquellos para su cobro.

b) Cuando la acción sea ejercida por el contribuyente, éste deberá acreditar fehacientemente que el agente respectivo practicó la retención o percepción. En tal caso, la Administración tributaria verificará si dicho agente ingresó oportunamente al Fisco las sumas retenida o percibidas.

COMENTARIO:

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

Sección 2. Iniciativa

Artículo 113. *Deber de iniciativa.*

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

COMENTARIO:

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

Sección 3. Inscripción

Artículo 114. Deberes y formalidades de inscripción, liquidación y para el suministro de información.

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

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

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

COMENTARIO:

Este artículo establece la obligación de empadronarse en el Registro Tributario Nacional u otros registros pertinentes. Se ha preferido establecer el deber en una disposición específica, en la inteligencia que el conocimiento de los datos personales o sociales y de las actividades desarrolladas por los administrados es esencial para la integración del colectivo de obligados a presentar declaraciones juradas y para la apropiación y compilación de los datos proporcionados por los contribuyentes y terceros. Asimismo se establece la obligación de mantener actualizados los datos.

Se establecen las formalidades para incorporarse al Registro Tributario Nacional y para la liquidación de los tributos y suministro de información de cualquier naturaleza. En el artículo en cuestión se dispone la obligación genérica de observar las modalidades que al efecto disponga la Administración, de modo que la misma cuente con la máxima flexibilidad para adecuar los procedimientos de presentación de declaraciones juradas a las disponibilidades de medios tecnológicos y a las particularidades de los servicios de recepción y procesamiento encomendados a entidades externas. Es recomendable que la reglamentación que se dicte para la incorporación al Registro Tributario prevea la obligación de presentar una declaración de aviso de inicio de actividades con todos los datos necesarios para conformar el vector de obligaciones del contribuyente. Se prevé expresamente que las incorporaciones y modificaciones posteriores se realicen de oficio por la Administración.

Sección 4. Corrección de declaraciones

Artículo 115. *Derecho a la corrección de declaraciones.*

1. Los contribuyentes y terceros responsables, podrán corregir sus declaraciones tributarias, sin que les sea aplicable la multa prevista en el artículo 166 de este Código, antes de que se les haya notificado cualquier requerimiento especial, en relación con la declaración tributaria que se corrige.

2. Cuando los contribuyentes y terceros responsables, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán presentar en debida forma una nueva declaración en los lugares habilitados para este fin, liquidar y pagar, cuando sea aplicable, la sanción pecuniaria prevista en el artículo 166 de este Código y el mayor tributo que pudiera corresponder, junto con sus accesorios, tales como intereses, recargos y sanciones pecuniarias, establecidos para el pago fuera de plazo.

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

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

COMENTARIO:

Se confiere a los administrados una solución práctica para subsanar errores en la confección de sus declaraciones juradas, que consiste en la eximición de multa correspondiente a la contravención relativa a la obligación de declarar, tipificada en el artículo 166 del Modelo, siempre que la presentación no resulte posterior a cualquier acción u observación de la Administración. Establece la intervención previa de la Administración tributaria si la corrección disminuye el impuesto a pagar o incrementa el saldo a favor del administrado. Preserva la facultad de la Administración tributaria de revisar la exactitud de los datos contenidos en la presentación correctiva.

Capítulo III. Procedimiento de fiscalización

Artículo 116. *Atribuciones para fiscalizar.*

1. La Administración tributaria a fin de comprobar que los contribuyentes o terceros responsables han cumplido con las normas tributarias y, en su caso, determinar los tributos omitidos, investigar administrativamente delitos

tributarios e imponer las sanciones que correspondan, así como para proporcionar información a la Administración tributaria de otros países, estará facultada para:

a) Requerir a los contribuyentes, terceros responsables o terceros, para que comparezcan ante sus oficinas a dar contestación a las preguntas que se les formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes.

b) Requerir a los contribuyentes, terceros responsables o terceros, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de la propia Administración, la contabilidad, así como para que proporcionen los datos, documentos o informes que se les requieran, con alcance individual o general.

c) Practicar fiscalizaciones en el domicilio de los contribuyentes, los terceros responsables o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad y bienes.

d) Practicar u ordenar se practique evaluación o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

e) Recabar de los funcionarios y empleados públicos de todos los niveles de la organización política del Estado, los informes y datos que posean con motivo del ejercicio de sus funciones.

f) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación.

2. La Administración tributaria podrá ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, pudiendo requerir el auxilio de la fuerza pública para ejercerlas, que le será concedido sin más trámite, pudiendo inclusive practicar allanamientos y secuestrar bienes y documentos de conformidad con lo dispuesto por las leyes.

COMENTARIO:

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

Artículo 117. Verificación.

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

con la persona que se encuentre a cargo del establecimiento, entregándole copia de la misma.

COMENTARIO:

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

Artículo 118. Fiscalización.

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

2. Cuando el ocupante de la finca o edificio bajo cuya custodia se hallare el mismo se opusiere a la entrada de los fiscalizadores, estos podrán llevar a cabo su actuación solicitando directamente el auxilio de la fuerza pública.

Cuando se trate de casa habitación del contribuyente o tercero responsable será preciso obtener previamente mandamiento judicial.

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

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

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

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

7. Los hechos u omisiones aceptados por el contribuyente se presumen ciertos, y sólo podrán rectificarse por éste mediante prueba de que existió error de hecho.

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

COMENTARIO:

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

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

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

Artículo 119. *Medidas cautelares para la conservación de comprobantes.*

1. Para la conservación de la documentación exigida con base en las disposiciones de este Código y de cualquier otro elemento de prueba relevante para la determinación de la deuda tributaria, se podrán adoptar las medidas cautelares que se estimen precisas al objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración.

2. Las medidas habrán de ser proporcionales al fin que se persiga. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o secuestro de las mercaderías o productos sometidos a gravamen,

así como de archivos libros y documentos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trata.

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

COMENTARIO:

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

Artículo 120. Lugar para el ejercicio de la fiscalización.

1. Los actos de fiscalización podrán desarrollarse indistintamente según determinen los órganos encargados de la misma:

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

2. Los fiscalizadores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones para ejercer las funciones previstas en el artículo 116 de este Código, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en su artículo 118.

COMENTARIO:

El precepto precisa los lugares en los cuales se pueden llevar a cabo los actos de fiscalización, enfatizando que éstos no se limitan al domicilio tributario. Finalmente, el precepto se remite a los requisitos previstos en el artículo 118 del Modelo, para que los fiscalizadores ejerzan sus funciones.

Artículo 121. Deberes relativos a la facilitación de la fiscalización.

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

2. En especial deberán:

a) Expedir, conservar y respaldar todas las operaciones de enajenación, transferencia y prestaciones de bienes y servicios mediante comprobantes extendidos en forma legal.

b) Llevar libros y registros generales y especiales referidos a las actividades y operaciones vinculadas con la tributación que en cada caso se establezcan. A los fines del valor probatorio de los registros efectuados, las mismas deberán estar respaldadas por los comprobantes extendidos en la forma mencionada en el inciso anterior.

c) Presentar las declaraciones e informaciones que correspondan.

d) Facilitar el acceso a las informaciones de sus estados financieros obrantes en bancos y otras instituciones financieras.

e) Conservar en forma ordenada, por un término deaños, los libros de contabilidad, registros especiales y toda documentación relativa a las operaciones y transacciones que constituyan hechos gravados o que guarden vinculación con los mismos.

Por igual término se conservarán en condiciones de operatividad los medios de almacenamiento de datos utilizados en sistemas de computación donde se procese información vinculada con la materia imponible.

f) Facilitar la gestión de los funcionarios fiscales autorizados en cualesquiera de los lugares donde se practiquen verificaciones, inspecciones o auditorias.

g) Presentar, exhibir y poner a disposición de las oficinas o de los funcionarios de la Administración tributaria las declaraciones, informes, comprobantes y toda documentación acreditativa de operaciones y transacciones que constituyan hechos gravados o que guarden vinculación con los mismos.

h) Proporcionar copia de la totalidad de los medios de almacenamiento referidos en el segundo párrafo de la letra e), debiendo la Administración tributaria suministrar los insumos correspondientes.

Asimismo, deberá ponerse a disposición toda la información y documentación relacionada con el equipamiento de computación y los programas de sistema (o software básico o de base) y a los programas de aplicación (o software de aplicación) que se utilicen en los sistemas informáticos de registración y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible, ya sea que el procesamiento se efectúe en equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por terceros.

i) Permitir la utilización de programas y utilitarios de aplicación en auditoria tributaria de propiedad de la Administración tributaria, en los servicios

de computación propios o de terceros, en momentos en que no obstaculice el normal desarrollo de la actividad del contribuyente.

j) Mantener siempre a disposición de la Administración tributaria en el domicilio tributario o en el lugar en que desarrolle sus actividades empresariales o profesionales, cuando este fuere distinto, las declaraciones, libros y registros contables, comprobantes y demás documentos de respaldo de sus actividades.

k) Concurrir a las oficinas de la Administración tributaria cuando sea citado formalmente.

COMENTARIO:

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

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

Capítulo IV. Procedimiento de cobro

Artículo 122. *Facultad de cobranza.*

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

COMENTARIO:

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

Artículo 123. *Iniciación del período para el cobro ejecutivo.*

1. La recaudación de los tributos se realizará mediante el procedimiento de cobro ejecutivo, cuando no se realice el pago voluntario en la forma y con los efectos previstos en este Código.

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

a) Para las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el Artículo 50 de este Código.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentadas sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiese concluido, al presentar aquélla.

COMENTARIO:

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

Artículo 124. *Iniciación del procedimiento de cobro ejecutivo.*

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

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

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

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

COMENTARIO:

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

Artículo 125. *Oposiciones al procedimiento de cobro ejecutivo.*

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

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

COMENTARIO:

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

Artículo 126. *Naturaleza y no acumulación del procedimiento de cobro ejecutivo.*

1. El procedimiento de cobro será exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todos sus incidentes es exclusiva de la Administración tributaria.

2. Dicho procedimiento no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o continuación no se suspenderá por la iniciación de aquellos, salvo en los casos previstos en el artículo 142 de este Código y en las normas del párrafo siguiente.

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

a) Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de cobro será preferente cuando el embargo efectuado en el curso del mismo sea el más antiguo.

b) En los supuestos de concurrencia del procedimiento de apremio con procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, aquel procedimiento tendrá preferencia para la ejecución de los bienes o derechos que hayan sido objeto de embargo en el curso del mismo, siempre que dicho

embargo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal.

COMENTARIO:

Este artículo establece exclusivamente el sistema de cobro en vía administrativa. Coherentemente con este precepto, establece la no acumulabilidad de procedimientos judiciales u otros de ejecución, disponiéndose la independencia de procedimientos, excepto en los casos previstos en el Modelo. El párrafo tercero, establece reglas de prelación en los casos en que la concurrencia de procesos afecte bienes embargados en dichos procesos concurrentes.

Artículo 127. Ejecución de garantías de la deuda.

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

COMENTARIO:

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

Artículo 128. Tramitación del embargo.

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

2. En el embargo se guardará el orden siguiente:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades financieras.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Establecimientos mercantiles o industriales.
- f) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- g) Frutos y rentas de toda especie.
- h) Bienes muebles y semovientes.

i) Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo.

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

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

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

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

COMENTARIO:

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

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

Artículo 129. Bienes obrantes en entidades depositarias.

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

2. Si de la información suministrada por la persona o entidad depositaria en el momento del embargo se deduce que los fondos, valores, títulos u otros bienes existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el artículo 124 de este Código, se concretarán por el órgano competente los que hayan de quedar trabados.

3. Cuando los fondos o valores se encuentren depositados en cuentas a nombre de varios titulares, sólo se embargará la parte correspondiente al obligado tributario, presumiéndose dividido el saldo en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente.

COMENTARIO:

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

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

Artículo 130. Ampliación del embargo.

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

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 124 del Modelo de Código.

Artículo 131. Órganos competentes para la ejecución y facultades.

1. Las oficinas ejecutoras desarrollarán las actuaciones materiales necesarias para la ejecución de los actos que se dicten en el curso del procedimiento de cobro.

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

3. Los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de cobranza serán considerados agentes de la autoridad cuando lleven a cabo las funciones de cobro que les correspondan y tendrán las mismas facultades y atribuciones reconocidas que las de los órganos de fiscalización.

4. Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario para el ejercicio de la gestión de cobranza.

COMENTARIO:

Respetando la organización interna que puede existir en cada país, se hace referencia a los "órganos de cobranza" como las reparticiones administrativas competentes para materializar los actos de cobro. Complementando la disposición del órgano competente, deben preverse sus calidades, y la participación de agentes auxiliares, lo que se hace también en el artículo comentado. Se otorgan a los órganos de recaudación las mismas facultades y atribuciones que las previstas para los órganos de fiscalización.

Artículo 132. Entorpecimiento de las actuaciones.

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

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

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

COMENTARIO:

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

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

Artículo 133. Documentación de las diligencias de embargo.

1. Cada actuación de embargo se documentará en acta, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.

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

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

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

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

COMENTARIO:

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

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

Artículo 134. *Tercerías.*

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

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

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

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

COMENTARIO:

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

Artículo 135. *Enajenación de los bienes embargados.*

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

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

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

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

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

COMENTARIO:

El procedimiento establecido en este artículo como culminación de la vía de cobro administrativo, es también admitido en la mayoría de las legislaciones: la enajenación mediante subasta, concurso, o adjudicación directa. Sólo se prevé la adjudicación al Fisco cuando los bienes no lleguen a enajenarse por ninguno de los procedimientos previstos anteriormente. Todo ello salvo que el deudor, o incluso un tercero, pague la deuda tributaria y todos sus accesorios hasta el momento anterior a la adjudicación.

Artículo 136. *Paralización de la enajenación de bienes.*

1. Hasta tanto que la liquidación practicada por la Administración Tributaria sea firme se paralizará la enajenación de los bienes, limitándose a la traba de embargo en bienes del interesado en cantidad suficiente para cubrir el monto de lo reclamado, sus accesorios y costas, o a decretar la inhibición general de bienes cuando no se pudiese cubrir ese monto. En todo caso, podrá ofrecerse la sustitución de estas medidas por otra garantía la que deberá ser aceptada por la Administración tributaria en forma expresa.

2. No se paralizará la enajenación cuando exista un riesgo de pérdida de valor de los bienes o cuando el interesado solicite expresamente la enajenación.

COMENTARIO:

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

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

Artículo 137. *Inhibición para la adquisición de bienes embargados.*

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

COMENTARIO:

Esta norma tiene por objeto mantener la transparencia de la gestión de la Administración tributaria y sus funcionarios en el procedimiento de cobro administrativo. La gravedad de la sanción a recaer supondría, incluso, la posible aplicación de penas por defraudación común, o régimen sancionatorio a los funcionarios.

Artículo 138. *Celebración de convenios con entidades colaboradoras.*

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

COMENTARIO:

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

Artículo 139. *Facultad para condonar multas y recargos*

El titular de la Administración tributaria podrá condonar total o parcialmente multas y recargos.

COMENTARIO:

La facultad de condonación de multas y recargos otorgada por este artículo, debe entenderse de carácter discrecional, no cabiendo la impugnación por los interesados de la resolución que se adopte.

Se trata de contemplar aquellos casos como, por ejemplo, los derivados de disposiciones tributarias poco precisas que pueden generar errores excusables de interpretación.

Artículo 140. *Facultad para declarar el archivo de las actuaciones por falta de interés fiscal o incobrabilidad.*

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

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

COMENTARIO:

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

Artículo 141. *Facultad de imponer medidas cautelares.*

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

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

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

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

COMENTARIO:

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

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

TÍTULO IV. LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Capítulo I. Disposiciones generales

Sección 1. Disposiciones preliminares

Artículo 142. Excepciones a la irretroactividad.

Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman ilícitos o establezcan sanciones más benignas.

COMENTARIO:

La redacción incorporada a este Modelo de Código reitera, casi en su totalidad, los criterios de la versión anterior.

En el Grupo de Trabajo que ha preparado esta nueva versión se han levantado voces, a la postre minoritarias, que expresaron la necesidad de proceder a una revisión global del Título relativo a infracciones y sanciones incorporando los siguientes criterios:

1. Potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados en la tipificación de las infracciones.
2. Aumentar la seguridad jurídica en la aplicación de éstas.
3. Revisar la actual clasificación de infracciones reservando las sanciones más graves para las conductas más graves.
4. Revisar el sistema de graduación y reducción de sanciones.

Por otra parte, en cuanto al comentario del artículo 142, señalar que 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.

Artículo 143. Principios y normas aplicables.

1. Las disposiciones de este Título se aplican a todos los ilícitos tributarios, salvo disposición legal expresa en contrario.

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

COMENTARIO:

El apartado 1 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 apartado 2 dispone la aplicación supletoria de los principios generales del derecho en materia punitiva, norma que debe entenderse en el sentido de que el intérprete deberá apreciar la adaptación de esa solución a la naturaleza y fines del derecho tributario. En consecuencia, frente a un vacío o oscuridad de la ley tributaria penal no es simplemente aplicable el Código Penal, sino solamente cuando éste ofrezca una solución compatible con las características del derecho tributario, especialmente en cuanto a sus fines.

Artículo 144. *Infracciones tributarias.*

Constituye infracción tributaria todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales, consistente en:

- a) La contravención tributaria.
- b) La infracción administrativa tributaria
- c) El delito tributario.

COMENTARIO:

Se enumeran los diferentes tipos de ilícitos tributarios optando por un concepto amplio del ilícito tributario de tal forma que engloba en él las diferentes formas o tipos de incumplimiento de las normas tributarias.

Artículo 145. *Contravención tributaria.*

Constituye contravención tributaria toda acción u omisión que viole las disposiciones relativas a los deberes formales de naturaleza tributaria.

COMENTARIO:

La definición que contiene este artículo incorpora la conducta positiva o la abstención de un contribuyente referido a los deberes formales u objetivos de naturaleza tributaria.

Artículo 146. *Infracción administrativa tributaria.*

Constituye infracción administrativa tributaria toda acción u omisión que viole los deberes sustanciales que correspondan a los obligados tributarios.

COMENTARIO:

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

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

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

Artículo 147. Reincidencia y reiteración.

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

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

COMENTARIO:

En materia de reincidencia y reiteración se hace la distinción correspondiente y, además, el artículo dispone que el nuevo ilícito debe ser del mismo tipo del primitivo, ya que tratándose de circunstancias computables para graduar la sanción sería contrario a la equidad que un ilícito de escasa gravedad, como los de índole formal o la simple mora, pudiera determinar la pena de un ilícito de mayor trascendencia.

Artículo 148. Extinción de sanciones.

Las sanciones por ilícitos tributarios se extinguen:

a) Por muerte del infractor, sin que esto suponga 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.

b) Por amnistía dispuesta por ley.

c) Por prescripción.

d) Por condonación.

COMENTARIO:

Siguiendo el principio de la personalidad, el Modelo opta por la solución de que la muerte del infractor extingue las sanciones, salvo en aquellos casos de sanciones pecuniarias, en que la decisión hubiera quedado firme o pasada en autoridad de cosa juzgada, resolviendo así un punto controvertido en la doctrina y que ha sido objeto de soluciones diferentes en el derecho comparado.

Las demás causales de extinción no requieren mayor explicación.

Sección 2. Responsabilidad

Artículo 149. *Naturaleza de la responsabilidad.*

La responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones contempladas en este Código y en otras leyes.

COMENTARIO:

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

Artículo 150. *Eximentes de responsabilidad.*

Excluyen la responsabilidad:

- a) La incapacidad absoluta.
- b) La fuerza mayor y el caso fortuito.
- c) El error excusable.

COMENTARIO:

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

Artículo 151. *Concurso de infractores.*

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

- a) A los coautores, cómplices y encubridores, considerándose tales a los que financien, instiguen o ayuden de cualquier manera al autor según el caso.
- b) 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.
- c) A los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten la comisión de un ilícito.

COMENTARIO:

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

Artículo 152. Participación de profesionales en la comisión de ilícitos tributarios.

1. A los profesionales que participen en ilícitos tributarios en cualquiera de las formas previstas en el artículo 151 de este Código, además de las sanciones en él previstas, se les aplicará la inhabilitación para el ejercicio de la profesión por el término de.....

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

COMENTARIO:

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

Artículo 153. Responsabilidad de las entidades, colectividades o unidades económicas.

1. Las entidades, colectividades o unidades económicas, tengan o no personalidad jurídica, podrán ser sancionadas por contravenciones o infracciones administrativas tributarias.

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

COMENTARIO:

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

Artículo 154. Responsabilidad por acto de los representantes.

Cuando un mandatario, representante, administrador o encargado incurriere en ilícito tributario, los representados serán responsables por las sanciones pecuniarias, sin perjuicio de su acción de reembolso contra aquéllos en caso de que resulte procedente.

COMENTARIO:

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

Artículo 155. Responsabilidad por acto de los dependientes.

Las entidades o colectividades y los patronos en general son responsables por las sanciones pecuniarias aplicables a los ilícitos tributarios cometidos por sus dependientes en su actuación como tales.

COMENTARIO:

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

Artículo 156. Responsabilidad accesoria de los copartícipes.

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

COMENTARIO:

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

Sección 3. Sanciones

Artículo 157. Aplicación de sanciones.

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

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

COMENTARIO:

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

Artículo 158. Tipos de sanciones.

Las sanciones aplicables son:

- a) Prisión.
- b) Multa.
- c) Comiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.
- d) Clausura temporal de establecimiento.
- e) Suspensión y destitución de cargos públicos.
- f) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
- g) Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas.
- h) Cancelación de inscripción en registros públicos.
- i) La pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito fiscal, inhabilitación para participar en licitaciones públicas y pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de años.

COMENTARIO:

Contiene un detalle de las diferentes sanciones aplicables a los ilícitos tributarios, cualquiera sea su índole, y ellas serán aplicables en la medida que su imposición se prevea expresamente en el Código para algún tipo de ilícito. La pena de prisión debe estar reservada a las infracciones que consistan en delitos.

Artículo 159. Graduación.

Las sanciones, si fuere procedente, se graduarán tomando en cuenta las siguientes circunstancias agravantes y atenuantes:

- a) La reincidencia y la reiteración.
- b) La condición de funcionario público que tenga el autor principal, sus coautores, cómplices o encubridores.
- c) El grado de cultura del infractor.
- d) La importancia del perjuicio fiscal y las características del ilícito.

e) La conducta que el autor asuma en el esclarecimiento de los hechos.

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

COMENTARIO:

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

Artículo 160. *Sustitución del comiso.*

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

COMENTARIO:

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

Artículo 161. *Fijación de valores.*

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

COMENTARIO:

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

Capítulo II. Disposiciones especiales

Sección 1. Contravenciones tributarias

Artículo 162. *Tipos de contravenciones.*

Las contravenciones tributarias se originan por el incumplimiento, entre otras, de las obligaciones formales siguientes:

a) Inscribirse.

- b) Emitir y exigir comprobantes de pago.
- c) Llevar libros y registros contables.
- d) Presentar declaraciones y comunicaciones.
- e) Permitir el control de la Administración tributaria.
- f) Informar y comparecer ante la misma.

COMENTARIO:

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

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

Artículo 163. *Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de inscribirse.*

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

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

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

COMENTARIO:

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

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

Artículo 164. *Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de emitir comprobantes.*

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

a) No otorgar los comprobantes y otros documentos de emisión obligatoria, u otorgarlos sin que reúnan los requisitos y características exigidos por las normas tributarias.

b) Transportar mercaderías sin la documentación exigida por las normas tributarias.

c) Otorgar comprobantes por medios mecánicos parcial o totalmente ilegibles o mediante máquinas registradoras que no reúnan los requisitos exigidos por la Administración tributaria.

2. Serán sancionados con una multa de \$... a \$... y, en caso de reiteración, para cuya configuración no se exigirá en este caso el transcurso del plazo previsto en el artículo 147 de este Código, con una clausura de hasta ... días de la oficina o establecimiento en que se hubiera cometido la contravención.

COMENTARIO:

La tipificación de las contravenciones relacionadas al incumplimiento de la obligación de emitir documentos y de que éstos cumplan plenamente los requisitos legales es de enorme importancia, especialmente con la aplicación generalizada en los países pertenecientes al CIAT del Impuesto al Valor Agregado, en el cual el documento sirve de justificación a los créditos y débitos fiscales.

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

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

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

Artículo 165. *Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables.*

1. Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables:

a) No llevar los libros o registros contables exigidos por las leyes y reglamentos, en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes.

b) Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes la contabilidad u otros registros exigidos por las disposiciones tributarias.

c) No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.

d) No conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos; así como los sistemas o programas computarizados de contabilidad, los soportes magnéticos o los microarchivos.

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

COMENTARIO:

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

Se recomienda que la multa tenga un rango variable.

Artículo 166. *Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de declarar.*

1. Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

a) No presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos.

b) No presentar otras declaraciones o comunicaciones.

c) Presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera de plazo o con errores aritméticos.

d) Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo.

e) Presentar declaración rectificatoria con posterioridad al plazo establecido en el artículo 115.

f) Presentar las declaraciones en formularios o lugares no autorizados por la Administración tributaria.

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

COMENTARIO:

En relación a la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones vinculadas a los tributos, se tipifican y sancionan con multa las diversas situaciones que se puedan presentar.

Artículo 167. *Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de permitir el control.*

1. Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración tributaria:

a) No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.

b) Producir, circular o comercializar productos o mercaderías gravadas sin el signo de control visible exigido por las normas tributarias o sin los comprobantes de pago que acrediten su adquisición.

c) No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas y los soportes magnéticos utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas computarizados.

d) No exhibir, ocultar o destruir carteles, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración tributaria.

e) No facilitar a la Administración tributaria los equipos técnicos de recuperación visual, pantallas, visores y artefactos similares, para la revisión de orden tributario de la documentación micrograbada que se realice en el local del contribuyente.

2. Serán sancionadas con una multa de \$..... a \$..... y el comiso de bienes si procediere.

COMENTARIO:

Establece que en las contravenciones atinentes al control o fiscalización de la autoridad tributaria, se aplica la sanción de multa y el comiso de bienes, si fuere procedente, para las diversas situaciones previstas en esta norma.

Artículo 168. *Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de informar y comparecer.*

1. Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de informar y comparecer ante la Administración tributaria:

a) No proporcionar información que sea requerida por la Administración tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, dentro de los plazos establecidos.

b) Proporcionar a la Administración tributaria información parcial, insuficiente o errónea.

c) No comparecer ante la Administración tributaria cuando ésta lo solicite.

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

COMENTARIO:

Las contravenciones circunscritas al no cumplimiento de la obligación de informar y comparecer ante la Administración tributaria, en las diferentes situaciones aquí previstas, se sancionan con multa que tiene un rango variable.

Sección 2. Infracciones administrativas tributarias

Artículo 169. Infracciones por mora o por omisión de tributos.

Las infracciones administrativas se originan por incurrir en mora o en omisión de tributos.

COMENTARIO:

Se señalan los dos casos en los cuales la infracción administrativa se configura, lo trascendente en estas situaciones es que existe un perjuicio económico, ya que en ambos hay falta oportuna de la percepción de los tributos y, por lo tanto, se ocasiona un daño al patrimonio fiscal.

Artículo 170. Mora.

1. Incurrir en mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido antes de tal fecha prórroga.

2. Sin perjuicio de la aplicación de los intereses correspondientes, la mora será sancionada, excepto en los casos en que resulten aplicables los recargos previstos en el artículo 51 de este Código, con..... el por ciento de la deuda tributaria por cada mes o fracción de mes de retardo, lo que no podrá superar el por ciento del total de los tributos adeudados.

COMENTARIO:

La mora queda configurada por el hecho del pago del tributo después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido la prórroga legal. La infracción se produce tanto en los casos de pago espontáneo como en los realizados por requerimiento de la Administración o como consecuencia de inspecciones, sin embargo, cuando se trate de los casos de regularización espontánea previstos en el artículo. 51 del Código, los recargos aplicables serán los establecidos en ese artículo.

Artículo 171. Omisión de tributos.

1. Incurrir en la infracción administrativa de omisión de tributos, el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales.

2. Se considera que configura omisión de tributos, entre otras acciones u omisiones:

a) No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos erróneos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

b) No pagar en los plazos establecidos, los tributos retenidos o percibidos.

c) No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley o por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades legales.

3. Serán sancionadas con un recargo equivalente a.....veces el tributo omitido.

COMENTARIO:

Se fijan los diferentes tipos de infracciones administrativas tributarias y su sanción, siempre que ellas signifiquen un detrimento en los ingresos fiscales ya sea por el no pago, por otorgar exenciones improcedentes o por cualquiera otra ventaja fiscal indebida para el contribuyente.

Artículo 172. Actualización de multas y recargos.

Las multas y recargos impagados estarán sujetos a la tasa de interés moratorio. A tal efecto se considera como fecha de devengo, la fecha en que se cometió el ilícito tributario o, cuando no sea posible establecerla, la fecha en que la Administración detectó el ilícito tributario.

COMENTARIO:

Se establece la aplicación de una tasa de interés moratorio que se aplicará al incumplimiento del pago de multas y otros recargos, fijándose las fechas desde las cuales se produce la aplicación de la tasa del interés moratorio, aun cuando no sea posible establecer la fecha de la infracción.

Sección 3. Delitos tributarios

Artículo 173. El delito tributario.

Constituye delito tributario, la defraudación tributaria y la desobediencia a las decisiones de las administraciones tributarias.

COMENTARIO:

Se asemeja el concepto de delito tributario al de defraudación tributaria que se define en el artículo 175, La conceptualización es sin perjuicio de otro tipo de delitos tributarios que estime conveniente prever o que prevea la legislación de cada país.

Artículo 174. Titular de la acción penal.

Las acciones penales por delitos tributarios ante la justicia ordinaria serán iniciadas por querrela o denuncia del titular de la Administración tributaria, el cual podrá actuar por sí o por medio de mandatarios, y podrá ser ejercida sin más trámite que la constatación fundada de que se ha cometido un delito tributario.

COMENTARIO:

Se establece que el titular de la acción penal es quien dirige la Administración tributaria, pudiendo ejercer el mismo directamente la acción judicial o requerirla a quien corresponda.

Se establece que la acción penal se puede ejercer por intermedio de un mandatario, el cual se recomienda individualizar en la respectiva resolución, ello para evitar la dispersión y contradicciones que pueden presentarse si la facultad queda radicada en diversas personas, más aún, se consagra la idea que sea un instituto coadyuvante a la política de fiscalización que sigue la autoridad tributaria.

Ante la evidencia fundada, esto es, con las pruebas pertinentes, que se está en presencia de un delito tributario, se faculta la interposición inmediata de la acción penal, para lograr una efectiva y rápida acción judicial y obtener una efectiva represión del ilícito, evitando demoras investigaciones previas que hacen extemporánea la acción penal.

Por último, la legislación de cada país debe contemplar la normativa necesaria para investigar, juzgar y sancionar efectivamente los delitos tributarios y prever la aplicación de sanciones graduables según el tipo de infracción, asimismo debe establecer las estructuras administrativas necesarias para ello.

Artículo 175. Defraudación tributaria.

1. Incurrir en delito de defraudación tributaria el contribuyente, tercero responsable o tercero que, mediante simulación, ocultación o cualquiera otra forma de engaño, induce a error a la Administración tributaria, del que resulte o pudiera resultar para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquélla a la percepción de los tributos.

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

COMENTARIO:

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

El fraude debe tener como finalidad la obtención de un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos fiscales, ya sea por el no pago de una obligación, ya por la obtención de una devolución o cualquier otro beneficio. En consecuencia, para que la defraudación quede consumada no es imprescindible, de acuerdo con la disposición, que el daño se produzca; basta que la actuación del agente haya provocado el engaño del Fisco induciendo a éste a aceptar el pago o a conceder el beneficio, o a adoptar cualquier resolución equivalente.

Artículo 176. Tipos de defraudación.

Se considera defraudación, sin perjuicio de la tipicidad:

a) Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

b) Emplear mercaderías, productos o bienes beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los que correspondan, según la exención o franquicia.

c) Elaborar o comerciar clandestinamente con mercaderías gravadas, considerándose comprendidas en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de la mercadería, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia.

d) Atestiguar los funcionarios o empleados públicos, o los depositarios de la fe pública, de haberse satisfecho un tributo sin que realmente hubiera ocurrido.

e) Ocultar mercaderías o efectos gravados o productores de renta.

f) Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción y/o identificación del contribuyente falsos o adulterados en cualquier actuación que se realice ante la Administración tributaria o en los casos en que se exija hacerlo.

COMENTARIO:

Se describen diversos casos de defraudación. Se trata de actos que, de realizarse, configuran por sí mismos la defraudación, es decir, llevan implícito el fraude. La sola comprobación de la existencia de los hechos enumerados da lugar a la aplicación de las sanciones correspondientes. Por efecto de los Principios Generales de Derecho, dichas situaciones tendrán que ser probadas por el Fisco; si el contribuyente desea liberarse de responsabilidad, deberá probar que el hecho no se produjo.

Artículo 177. *Desobediencia.*

Se considera desobediencia, sin perjuicio de la tipicidad:

a) La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda, con violación de una clausura impuesta por la Administración tributaria.

b) La destrucción, alteración o cualquier otra operación destinada a desvirtuar los sellos o cerraduras puestos por la Administración tributaria.

COMENTARIO:

Se describen diversos casos de desobediencia. Se trata de actos que, de realizarse, configuran por sí mismos la desobediencia, es decir, la sola comprobación de la existencia de los hechos enumerados da lugar a la aplicación de las sanciones correspondientes. Por efecto de los Principios Generales de Derecho, dichas situaciones tendrán que ser probadas por el

Fisco; si el contribuyente desea liberarse de responsabilidad, deberá probar que el hecho no se produjo.

Artículo 178. Presunciones de fraude.

Se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando:

a) Se adopten formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva operación gravada y ello se traduzca en apreciable disminución del ingreso tributario.

b) No se ingresen en los plazos establecidos los importes retenidos o percibidos por tributos.

c) Se lleven dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos.

d) Exista contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias.

e) No se lleven o exhiban libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que lo exija la ley.

f) Se produzcan informaciones inexactas sobre las actividades o negocios.

g) Se omita la declaración de hechos previstos en la ley como generadores de tributos o no se proporcione la documentación correspondiente.

h) Obtener dos o más números de inscripción para el mismo sujeto pasivo en un mismo registro.

COMENTARIO:

Trata de diferentes hechos sobre los cuales existe una presunción de que serán el medio para defraudar, esto es, de ocurrir la intención ya estaría probada o establecida.

Se trata de presunciones que admiten la prueba en contrario por parte del sujeto pasivo. Esta inversión de la carga de la prueba está justificada por las especiales dificultades que plantea la prueba del fraude en determinadas situaciones de hecho, las cuales son recogidas en diversos números de este artículo. Detectado por el Fisco el hecho que sirve de base a la presunción, aunque éste en sí mismo no sea fraudulento, se presume la intención de defraudar por parte del sujeto pasivo.

Capítulo III. Procedimiento de determinación y aplicación de sanciones

Artículo 179. *Procedimiento sancionatorio.*

Las sanciones se impondrán en los procedimientos de determinación de tributos cuando procedan o mediante resoluciones independientes.

COMENTARIO:

Este artículo permite que las sanciones se apliquen juntamente con el procedimiento de determinación de tributos (cuando procedan), o mediante resolución independiente de dichos procedimientos. Ello flexibiliza el sistema, lo hace más ágil y es coherente con el criterio objetivo sancionatorio que se establece en los artículos siguientes. En estos artículos, se establece el procedimiento específico para las sanciones por contravención y por infracciones. Dada la distinta característica en el tipo de algunas contravenciones e infracciones administrativas - que surge de su propia definición - y de las respectivas sanciones, se prevé, en un caso la aplicación directa, sin previo traslado, (art.180) y en otro caso (art. 181) el previo traslado al posible infractor. Pero siempre se mantiene el principio del contralor de la actividad administrativa que surge "a posteriori" en la presunta posibilidad de recurrir.

Artículo 180. *Aplicación de sanciones por mora y por contravenciones tributarias.*

Las sanciones pecuniarias por la infracción administrativa de mora, y por las contravenciones tributarias establecidas en el artículo 166 de este Código, por el carácter objetivo que lleva su comisión, se determinarán y aplicarán por la Administración tributaria o por el propio contribuyente al momento de la declaración y pago, sin perjuicio de la utilización de los recursos legales que correspondan.

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 179 del Modelo.

Artículo 181. *Procedimiento para la aplicación de sanciones por contravenciones e infracciones administrativas tributarias.*

1. Las sanciones por infracciones administrativas tributarias, salvo la de mora, y por las contravenciones, excepto las contempladas en el Artículo 166 de este Código, deberán aplicarse previo traslado al responsable por el término dedías para que este ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho, a contar del día en que éste fuera notificado de los cargos.

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

COMENTARIO:

Ver comentario al art. 179 del Modelo.

TÍTULO V.- LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS

Capítulo I Disposiciones Generales

Artículo 182. *Disposición general.*

1. Los actos administrativos de naturaleza tributaria y, en particular, las resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, las de gestión recaudatoria, las que impongan sanciones o las que nieguen el reintegro o devolución de tributos podrán revisarse mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reconsideración
- c) El recurso ante los Tribunales Fiscales administrativos.

2. Sólo podrán revisarse los actos administrativos a que se refiere el apartado anterior cuando reconozcan derechos o establezcan obligaciones.

Capítulo II. Procedimientos especiales de revisión

Artículo 183. *Nulidad de pleno derecho.*

Podrán ser declarados nulos de pleno derecho los actos dictados por la Administración Tributaria que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hubiesen sido recurridos en los plazos que se establezcan con carácter general en las leyes y según el procedimiento que se regule en las mismas.

Artículo 184. *Rectificación de errores.*

1. La Administración rectificará en cualquier momento los errores materiales, aritméticos o de hecho siempre que no hubiere transcurrido el plazo de prescripción. La resolución de rectificación podrá adoptarse de oficio o a instancia del interesado.

2. Si la rectificación se hubiese instado por el interesado, su desestimación expresa o por silencio administrativo, transcurridos _____ meses desde la presentación de la solicitud, podrá ser impugnada mediante los recursos que se regulan en los capítulos III y IV de este Título.

Artículo 185. Declaración de lesividad.

1. Excepto en los casos previstos en los artículos 183 y 184, la Administración no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos. Cuando considere que dichos actos infringen el ordenamiento jurídico podrá declararlos lesivos e impugnarlos ante los Tribunales judiciales competentes.

2. La declaración de lesividad no podrá dictarse una vez transcurrido el periodo de prescripción y deberá darse audiencia previamente a los interesados para que formulen las alegaciones que estimen procedentes.

Artículo 186. Revocación de actos.

La Administración podrá revocar sus propios actos en beneficio de los interesados cuando estime que infringen manifiestamente la ley, siempre que no haya transcurrido el periodo de prescripción. El procedimiento se iniciará siempre de oficio y se dará audiencia a los interesados, siendo competente para acordar la revocación el órgano que se determine en cada legislación, que deberá ser distinto del que haya dictado el acto.

Capítulo III. El recurso de reconsideración

Artículo 187. Recurso potestativo.

Los actos y resoluciones a que se refiere el artículo 182 podrán ser objeto de recurso potestativo de reconsideración. Si se interpone este recurso, no podrá promoverse recurso ante los Tribunales Fiscales hasta que el recurso de reconsideración haya sido resuelto de forma expresa o por silencio administrativo.

Artículo 188. Iniciación

1. Quienes tengan un interés legítimo en las resoluciones administrativas

que se indican en el artículo 182 podrán interponer el recurso de reconsideración en el plazo de.....a contar de la fecha de notificación de la resolución recurrida.

2. El recurrente podrá personarse en el plazo de interposición del recurso para conocer el expediente.

Artículo 189. *Suspensión de la ejecución.*

Hasta que se notifique la resolución del recurso de reconsideración, o hasta que termine el plazo que se indica en el artículo 190 para que se entienda rechazado el recurso, se suspenderá la ejecución del acto administrativo impugnado, sin perjuicio de las medidas cautelares que se hayan adoptado o se adopten.

Artículo 190. *Resolución.*

1. La resolución del recurso corresponderá a la unidad administrativa que dictó el acto administrativo impugnado.

2. La resolución del recurso deberá notificarse en el plazo de..... a contar desde su interposición.

3. Transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior sin que haya sido notificada la resolución, el interesado podrá considerar rechazado el recurso a efectos del cómputo del plazo para la presentación de otros recursos que decida interponer.

Capítulo IV. Recursos ante Tribunales Fiscales

Sección 1. Tribunales Fiscales

Artículo 191. *Organización.*

1. Podrán crearse Tribunales Fiscales unipersonales o colegiados, a los que corresponderá resolver los recursos contra las resoluciones administrativas que se indican en el artículo 182 o contra la resolución del recurso de reconsideración, si el interesado decidió interponerlo.

2. Los Tribunales Fiscales se integrarán con un Presidente y el número de vocales que se determine en cada caso. El Presidente y los vocales serán designados entre funcionarios o profesionales especializados en materia tributaria que cumplan los requisitos que se determinen mediante el

procedimiento que se establezca en la normativa reglamentaria que sea de aplicación.

3. El ejercicio de la función de Presidente o Vocal del Tribunal Fiscal será incompatible con el de cualquier otra actividad profesional pública o privada.

Artículo 192. Competencia de los Tribunales Fiscales.

Los Tribunales Fiscales resolverán en única instancia, según los criterios de distribución de competencia que se determinen, los recursos que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos de la Administración tributaria que corresponda, en función de la asignación de competencias que se realice con criterios de ámbito territorial o de cualquier otra naturaleza.

Sección 2. Procedimiento

Artículo 193. Iniciación.

1. Las personas legitimadas para interponer el recurso de reconsideración podrán interponer el recurso ante los Tribunales Fiscales administrativos contra las resoluciones de dicho recurso o directamente contra las resoluciones administrativas que se indican en el artículo 182.

2. El recurso deberá interponerse en el plazo de..... a contar de la fecha de notificación de la resolución administrativa o del recurso de reconsideración que se impugna.

3. Junto con el escrito de interposición, que se dirigirá a la unidad administrativa que haya adoptado la resolución impugnada, se podrán formular las alegaciones procedentes o, en su caso, solicitar del Tribunal la puesta a disposición del expediente.

Artículo 194. Tramitación.

1. El órgano administrativo ante el que se interpuso el recurso remitirá el escrito de interposición, con las alegaciones, en su caso, acompañado del expediente administrativo a que se refiere el recurso al Tribunal Fiscal competente en el plazo de

2. En el caso de que así lo hubiese solicitado el recurrente, el Tribunal le pondrá de manifiesto el expediente durante el plazo de....., en el que el

interesado podrá examinarlo y presentar alegaciones, así como aportar las pruebas pertinentes a su derecho.

Artículo 195. Resolución.

1. El Tribunal no podrá abstenerse de resolver el recurso en ningún caso.

2. La resolución deberá notificarse al interesado en el plazo de.....desde la fecha de interposición del recurso. Transcurrido ese plazo, el interesado podrá considerar rechazado el recurso a efectos de interponer los recursos que sean procedentes.

3. El Tribunal estará obligado a resolver en todo caso, iniciándose de nuevo el cómputo del plazo para recurrir del Tribunal a partir de su notificación.

Sección 3. Suspensión de la ejecución

Artículo 196. Suspensión con garantía.

1. La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá hasta la resolución del recurso, siempre que se garantice por el interesado el importe de la deuda tributaria impugnada, con excepción de las sanciones, más los intereses que, en caso de rechazo del recurso, deberán abonarse por la demora en la realización del ingreso.

2. Reglamentariamente se determinarán las clases de garantías que habrán de aportarse y la unidad administrativa ante la que las mismas deberán constituirse.

Artículo 197. Suspensión sin garantía.

El Tribunal Fiscal competente para resolver el recurso podrá acordar la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado sin necesidad de aportar garantía cuando aprecie que de dicha ejecución pudieran derivarse perjuicios de imposible o difícil reparación para el interesado, sin perjuicio de las medidas cautelares que, en su caso, se considere procedente adoptar.

Sección 4. Recursos

Artículo 198. Recursos.

Contra las resoluciones dictadas por los Tribunales Fiscales se podrán interponer los recursos ante los Tribunales de Justicia que resulten procedentes de acuerdo con la legislación aplicable.

COMENTARIO SOBRE EL TÍTULO V. LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS.

El presente Modelo de Código Tributario contiene una regulación de todos los procedimientos de revisión de actos tributarios, a diferencia del Modelo anterior, que únicamente dedicaba a esta cuestión dos artículos de su Título IV, relativo a los procedimientos tributarios. En esta revisión del Código se ha estimado que debía dedicarse la atención debida a lo que en muchas ocasiones constituye la fase de cierre del ciclo de aplicación de los tributos, con objeto de preservar adecuadamente las garantías de los contribuyentes frente a las actuaciones de la Administración Tributaria.

El presente Título se ha estructurado en cuatro capítulos, con el siguiente contenido:

El capítulo I enumera en su único artículo las distintas vías de revisión de los actos administrativos de naturaleza tributaria, distinguiendo entre los procedimientos especiales de revisión, el recurso de reconsideración y el recurso ante los Tribunales Fiscales administrativos.

El capítulo II regula los procedimientos especiales de revisión, que se inician de oficio por la Administración Tributaria, aunque en algún caso pueda hacerse a solicitud de los interesados.

En el caso de la revisión por nulidad de pleno derecho se ha estimado conveniente, en lugar de incluir una regulación específica para este procedimiento en materia tributaria, hacer una remisión a la legislación general vigente en cada estado, por considerar que debe ser ésta la que determine los supuestos de nulidad y el procedimiento a seguir para su declaración, dado que no se aprecian razones para que esta singular vía de revisión presente especialidades por razón de ser tributaria la materia a que se refiere.

Los restantes procedimientos especiales de revisión incluyen el de rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho dentro del plazo de prescripción; el de declaración de lesividad, que parte de la prohibición de que la Administración pueda anular por sí misma sus actos en perjuicio de los interesados, salvo en los casos de nulidad de pleno derecho y de rectificación de errores; y, en tercer lugar, el de revocación por la Administración de sus propios actos en beneficios de los interesados cuando infringen manifiestamente la ley.

El capítulo III regula el recurso de reconsideración con los tres criterios siguientes:

1º) Se configura como un recurso potestativo para el interesado, que puede no utilizarlo si lo desea y acudir a los Tribunales Fiscales administrativos directamente, si existen, o, en otro caso, a los Tribunales de Justicia.

2º) El procedimiento debe ser lo más ágil posible, ya que se trata de dar la oportunidad al mismo órgano que dictó el acto de anularlo o rectificarlo, por lo que el plazo de resolución que se fije en cada caso debe ser reducido.

3º) Por último, la posibilidad de interponer este recurso, como la de cualquiera otro que resulte procedente, no está condicionada al previo pago de la deuda tributaria y, de otro lado, la ejecución del acto se suspende hasta que se resuelva este recurso, expresa o tácitamente.

El capítulo IV contiene la regulación de los Tribunales Fiscales administrativos, para la que se ha partido de los siguientes principios:

1º) La posibilidad de crear estos Tribunales se contempla como una opción a adoptar o rechazar, en cada caso, por los ordenamientos nacionales.

2º) En caso de existir dichos Tribunales, será obligatorio utilizar esta vía de recurso antes de acudir a los Tribunales de Justicia, en su caso, recurriendo ante aquellos directamente al acto administrativo impugnado o, si se hubiera utilizado la vía potestativa del recurso de reconsideración, impugnando la resolución de este recurso.

3º) Se contempla la posibilidad de optar por la creación de Tribunales Fiscales unipersonales o colegiados, en función de las circunstancias de las características de cada estado y de los medios que puedan ser asignados a la organización de esta vía de revisión.

4º) Con objeto de dotar de la necesaria independencia a los componentes de los Tribunales Fiscales se establece que el ejercicio de la función de miembro de los mismos sea incompatible con la de cualquier otra actividad profesional, pública o privada.

5º) Por razones de simplificación organizativa y funcional, en el Modelo se ha optado por la existencia de Tribunales que resuelven en única instancia, en función de las competencias que se asignen a cada uno con criterios de ámbito territorial o de cualquier otra naturaleza, como pudiera ser el de que el acto administrativo impugnado haya sido dictado por un órgano de la Administración central o de la territorial.

6º) Se establece la obligación de los Tribunales de resolver en todo caso, si bien se fija un plazo a partir del cual el interesado puede considerar desestimado el recurso a efectos de su posible impugnación, si no decide esperar a la resolución expresa, para evitar la indefensión que en otro caso podría producirse. Por otra parte, se señala que en determinados códigos tributarios los tribunales podrán resolver más allá de los temas planteados por los interesados, respetando en todo caso el principio de *reformatio in peius* y la audiencia a las partes.

7º) Con carácter general, la suspensión de la ejecución del acto impugnado únicamente procederá cuando el interesado aporte una garantía, para evitar que se utilice la vía de recurso como medio para eludir o demorar el cumplimiento de la obligación tributaria; la suspensión de las sanciones, no obstante, se produce sin aportación de garantía, dada su naturaleza.

Como posibilidad excepcional se admite que el Tribunal acuerde suspender la ejecución sin garantías, cuando con dicha ejecución pudiera producirse daños de difícil o imposible reparación, con lo que la posible estimación del recurso sería inoperante.

En todo caso debe tenerse presente la paralización del procedimiento de ejecución forzosa que se contempla en el artículo 142 del Modelo.

8º) En el último artículo del capítulo se hace referencia a los posibles recursos ante los Tribunales de Justicia, con una remisión a la legislación que en cada estado regule esta vía de revisión jurisdiccional.

Siendo éstas las garantías básicas de la regulación que contiene el Modelo, debe dejarse constancia de la posibilidad de que las legislaciones nacionales opten por introducir ciertas variantes sobre esta regulación tipo. Tales serían, por ejemplo, el establecimiento de una doble instancia en estos Tribunales, con la creación de un Tribunal Fiscal central y unos Tribunales Fiscales territoriales, la existencia de un recurso de unificación de criterio que podrían interponer los Directores Generales del Ministerio de Hacienda con objeto de que un Tribunal Fiscal tenga posibilidad de realizar esta función unificadora de los restantes Tribunales. Otra posible peculiaridad sería la atribución a órganos unipersonales de los Tribunales, cuando éstos sean colegiados de la competencia para la resolución de determinados recursos de escasa importancia, con lo que se agilizaría su funcionamiento, descargándoles de trabajo cuando pueda verse sobrepasada su capacidad de resolución y permitiendo una más rápida solución de los conflictos que se planteen ante los mismos.

Por otra parte, el Grupo de Trabajo que ha elaborado este Modelo no desconoce que en algunos países se encuentran vigentes sistemas que permiten resolver las controversias en materia tributaria por medio de conciliaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria ya sea antes o durante el curso del procedimiento de que se trate. Dichas soluciones podrían comportar una considerable reducción de la litigiosidad. No obstante, se considera prematura la adopción de tales sistemas sin perjuicio de la necesidad de examinar y observar permanentemente los resultados de tales experiencias en sus diferentes ámbitos de aplicación (operaciones vinculadas, finalización de actuaciones de fiscalización, etc.).