

CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DEL PARAGUAY

BORRADOR

VERSION 2

**Asunción, Paraguay
Octubre de 2006**

TÍTULO I DISPOSICIONES COMUNES

CAPÍTULO I NORMA TRIBUTARIA

Artículo 1. Ámbito de aplicación.

1. Las disposiciones de este Código establecen los principios, instituciones, procedimientos y las normas fundamentales que regulan el régimen jurídico del sistema tributario paraguayo y son aplicables a todos los tributos de carácter nacional, departamental y municipal.
2. Este Código se aplica a los tributos regidos por el Código Aduanero con respecto a las cuestiones no reguladas por éste.
3. El tratamiento de las contribuciones especiales emergentes de los aportes a los servicios de seguridad social se sujetará a disposiciones especiales, teniendo el presente Código carácter supletorio.

COMENTARIO

Este artículo se inspira en el primer artículo del Código boliviano.

Una consecuencia importante: la Aduana se encuentra sometida al Código Tributario cuando recauda tributos no regidos por el Código Aduanero (por ejemplo IVA).

Además el Código tributario tiene valor supletorio con respecto a las cuestiones no reguladas por el Código Aduanero. El presente Código no introduce pues ruptura con el artículo 150 de la ley actual sobre el principio de la exclusión de los impuestos regulados por el Código aduanero, sino que establece su aplicación supletoria en el numeral 2. Este artículo sustituye al art. 150 de la Ley N° 125/91.

Conviene señalar que el párrafo 3 trae el principio según el cual las contribuciones sociales se someten a un régimen específico, es decir a su propia normativa, teniendo el presente código carácter supletorio solamente en materias no reguladas por dicha normativa.

Artículo 2. Definición y Clasificación de los Tributos.

1. Son tributos las obligaciones en dinero que no constituyen intereses, recargos ni sanciones por actos ilícitos y que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Los tributos se clasifican en:

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

2. Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal específica relativa al contribuyente.

3. 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. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación..

4. Las contribuciones especiales son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no tiene un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

COMENTARIO

Este artículo se inspira en los artículos 9 y ss. del Código boliviano y 9 y ss. del modelo CIAT. Las mismas distinciones conceptuales se encuentran también en la Ley General Tributaria española (Ley 58/2003) en su artículo 2.

La definición de Tributo incluye la previsión de distinguir entre (i) el Tributo y (ii) sus accesorios y las sanciones por actos ilícitos. Esta previsión, inspirada en la legislación brasilera, pretende resolver toda disputa teórica o conceptual sobre esta materia.

Artículo 3. Fuentes.

1. Los tributos cualesquiera que sean su naturaleza y carácter se registrarán:

- a) Por las disposiciones constitucionales;
- b) Por los tratados o convenios internacionales aprobados y ratificados por el Congreso Nacional;
- c) Por el presente Código;
- d) Por las leyes;
- e) Por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de este Código y por las propias de cada tributo;
- f) Por las demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

2. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

COMENTARIO

Este artículo se inspira en los artículos 2 del modelo CIAT y 7 de la Ley General Tributaria española (en adelante LGT).

Artículo 4. Principio de Legalidad.

Sólo la ley puede:

- 1) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la obligación tributaria; indicar el sujeto pasivo; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma;
- 2) Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo.
- 3) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- 4) Establecer los procedimientos jurisdiccionales;
- 5) Establecer la obligación de abonar recargos o intereses por mora..
- 6) Tipificar las infracciones tributarias y establecer las sanciones aplicables;
- 7) Establecer privilegios y preferencias para los créditos tributarios y establecer o autorizar el establecimiento de garantías para su cobro;
- 8) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago;
- 9) Condonar o remitir total o parcialmente el pago de los tributos, recargos o intereses y sanciones.

COMENTARIO

Este artículo se inspira en los artículos 4 del modelo CIAT, 6 del Código boliviano y 8 de la LGT española. Supone una aplicación directa –ampliada a favor de los Contribuyentes- del artículo 179 de la Constitución de la República del Paraguay.

La supresión de texto al numeral 1 se explica por la transcripción del Art. 240 de la Ley 125/91 dentro del Art. 20 de este Proyecto de Código y la eliminación del Art. 91 del Borrador original. En esta materia, se ha optado por mantener el criterio de la Ley 125/91 de designar a los agentes de retención en la propia Ley (en este caso, el Código Tributario) y referir a la Administración Tributaria su especificación y la instrucción del inicio y formas de cumplimiento de su obligación de retener y empozar lo retenido.

Se aclara que el numeral 5 se refiere al establecimiento de la obligación (de pagar recargos o intereses por mora) pero ello no inhibe que el propio Código remita al Poder Ejecutivo la facultad de fijar la tasa o importe de esos recargos o intereses, tal como se propone en el Art. 144 de este Proyecto.

Artículo 5. Vigencia de la norma tributaria.

1. Las leyes tributarias regirán a partir de su publicación en la gaceta oficial o desde la fecha que ellas determinen, siempre que hubiera publicación previa. Se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

Las reglamentaciones y demás disposiciones administrativas de carácter general se aplicarán desde el día siguiente al de su publicación en la gaceta oficial o en dos diarios de circulación nacional o desde la fecha posterior a su publicación que ellas mismas indiquen; con el mismo criterio, cuando deban ser cumplidas exclusivamente por los funcionarios, dicha publicación podrá ser sustituida por su comunicación formal a éstos.

2. Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengado a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones tributarias y sus sanciones tendrán efecto retroactivo respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado, conforme al numeral 3 del Art. 135 del presente Código.

COMENTARIO

El primer párrafo de este artículo se inspira en los artículos 188 de la Ley N° 125/91, 3 del Código boliviano y 10.1 de la LGT española.

El segundo párrafo se inspira al artículo 10.2 de la LGT española, pero se ha evitado incorporar salvedades a la irretroactividad, para esquivar contradicción con el Art. 14 de la Constitución Paraguaya

La retroactividad de la norma punitiva se regula en el Título sobre Infracciones Tributarias.

Artículo 6. Plazos y términos.

1. Los plazos por años o meses serán continuos y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente, se entiende que el plazo acaba el último día del mes.

2. Para los términos en días a que se refiere este Código se computarán únicamente los días hábiles administrativos. No se computarán como días hábiles administrativos los días sábados ni domingos aún cuando administración esté abierta al público en esos días. La feria judicial no se hace extensiva a la Administración.

COMENTARIO

Este artículo se inspira en los artículos 249 de la Ley N° 125/91 y 8 del Modelo CIAT.

Artículo 7. Interpretación.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.
2. 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 las infracciones tributarias o sus sanciones.

COMENTARIO

Este artículo sustituye a los artículos 246 y 248 de la Ley N° 125/91 con la formulación más precisa encontrada en el artículo 6 del Modelo CIAT.

Artículo 8. Facultad de complementación legal.

1. A la Administración corresponde interpretar administrativamente las disposiciones relativas a tributos bajo su administración y fijar normas generales para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de los tributos.
2. Las normas a que se refiere el párrafo precedente podrán ser modificadas o derogadas por quien las hubiere emitido, o por el superior jerárquico.

Serán susceptibles de ser impugnadas ante la sala constitucional de la corte suprema por quien tiene interés legítimo personal y directo.

3. Los actos dictados en aplicación de las normas mencionadas en el primer párrafo se podrán impugnar, aun cuando se hubiere omitido recurrir o contender contra ellas, de acuerdo con los procedimientos previstos en el Capítulo I del Título III del presente Código.
4. Cuando la Administración Tributaria cambie de interpretación o criterio no procederá la aplicación con efecto retroactivo de la nueva interpretación o criterio.

COMENTARIO Este artículo sintetiza los artículos 186 y 187 de la Ley N° 125/91 y precisa la distinción entre los dos procedimientos de impugnación: el de las normas y el de los actos de aplicación.

Artículo 9. Forma jurídica de los actos.

1. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que estas establecen, se debe asignar a aquella el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

2. Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez

COMENTARIO

El primer párrafo de este artículo es similar al primer párrafo del artículo 247 de la Ley N° 125/91 y al artículo 7.1 del Modelo CIAT.

El segundo párrafo se inspira en el artículo 13 de la LGT española, la formulación del cual es más clara que la de la Ley N° 125/91. Se trata del principio de calificación, calificándose los hechos, actos o negocios de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica

Artículo 10. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los recargos o intereses por mora y, en su caso, la sanción pertinente.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 16 de la LGT española. Es muy parecido al artículo 8.2 b) del Código boliviano. Ver también art. L. 64 B Livre des procédures fiscales de Francia. La simulación es una aplicación específica de la calificación (simular la apariencia de un negocio).

No se incorpora ningún precepto sobre fraude de ley o sobre lo que la doctrina llama abuso de la norma tributaria, consistente en utilizar determinados negocios o formas jurídicas para una finalidad distinta para la que el legislador las ha previsto, consiguiendo un resultado equivalente al del negocio gravado y con el único objetivo de disminuir la carga tributaria. En la LGT de España se regula esta materia en el artículo 15 (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) lo que venía bajo la rúbrica de fraude de ley en la ley anterior de 1.963. La Ordenanza Tributaria alemana de 1919 ya contemplaba el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el ordenamiento para obtener una ventaja fiscal. Esta figura de abuso de la norma está presente en otros ordenamientos (abus de droit en el derecho francés o la doctrina del business purpose test en derecho estadounidense e inglés). Estas disposiciones se engloban bajo la denominación de cláusulas anti-elusivas de carácter general.

Artículo 11. Jurisdicción.

1. Toda cuestión judicial entablada contra la Administración Tributaria y relativa a tributos de carácter nacional deberá plantearse ante los tribunales competentes de la capital de la República.

2. Toda cuestión judicial entablada contra la Administración Tributaria relativa a tributos de carácter regional o municipal deberá plantearse ante la jurisdicción a la cual pertenece la Administración.

COMENTARIO

Este artículo se inspira en el artículo 251 de la Ley N° 125, con algunas precisiones.

CAPÍTULO II
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

SECCIÓN PRIMERA
PRINCIPIOS GENERALES

Artículo 12. Definición de la obligación tributaria.

1. La obligación tributaria surge entre el Estado, en su calidad de sujeto activo de la relación jurídica tributaria, y los sujetos pasivos de la misma en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.
2. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.
3. 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.
4. 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 fusiona los artículos 13, 15 y 16 del Modelo CIAT. Ver también el Código boliviano (Art. 13-15).

Artículo 13. Concepto de hecho generador.

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

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 14 del Modelo CIAT.

Artículo 14. Concepto de base imponible.

Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar.

COMENTARIO

Artículo idéntico al Art. 42 del Código de Bolivia. Se sustituye esta propuesta, porque la innovación del concepto de "base liquidable" contenida en el Borrador original supondría la necesidad ajustar la Ley 125/91 y sus reglamentos.

Artículo 15. Concepto de alícuota.

Alícuota o tasa impositiva es el valor fijo o porcentual establecido por Ley, que debe aplicarse a la base imponible para determinar el tributo a pagar. **COMENTARIO**

Inspirado en el Art. 46 del Código de Bolivia, este texto es más simple y traduce la idea de alícuota prevaleciente en el sistema tributario paraguayo.

Se agrega el término "tasa impositiva" porque éste es el que la Ley Tributaria paraguaya emplea con regularidad.

Artículo 16. Concepto de deuda tributaria.

La deuda tributaria está constituida por el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria; está constituida por el tributo omitido, los recargos exigibles legalmente, por los intereses y por las sanciones pecuniarias que correspondan.

COMENTARIO

Este artículo es similar al artículo 31 del Modelo CIAT y al Art. 47 del Código de Bolivia. La precisión "después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria" denota que antes del vencimiento de dicho plazo la "deuda" no existe todavía.

SECCIÓN SEGUNDA OBLIGADOS TRIBUTARIOS

Artículo 17. Definición.

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y demás entidades cualquiera que sea la forma en que la normativa tributaria les impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Son obligados tributarios:

- el sujeto pasivo
- los terceros responsables

- las personas solidariamente responsables ante la Administración.

COMENTARIO

El concepto de obligado tributario procede de la Ley general tributaria española, pero su contenido es adaptado al presente Código. La distinción entre sujetos pasivos, terceros responsables y personas solidariamente responsables procede del Código boliviano que nos parece más claro que el Modelo CIAT sobre estos puntos, presentando un marco conceptual nuevo y riguroso para definir las obligaciones de los obligados tributarios.

SUBSECCIÓN PRIMERA SUJETO PASIVO

Artículo 18. Definición del sujeto pasivo.

Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme disponen este Código y las leyes.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 22 del Código boliviano.

Artículo 19. Contribuyente.

Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer:

1. En las personas naturales prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a quienes las leyes atribuyen calidad de sujetos de derecho.
3. En las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición.

COMENTARIO:

Este artículo toma como base al artículo 23 del Código boliviano.

No se incorpora en el numeral 3 salvedad alguna respecto de los patrimonios autónomos, porque en Paraguay podrían ser considerados contribuyentes.

Artículo 20. Sustituto.

Es sustituto quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales, de acuerdo con las siguientes reglas:

1. Son sustitutos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas naturales o jurídicas que en razón de sus funciones, actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción de tributos.

2. Son agentes de retención las personas naturales o jurídicas designadas para retener el tributo que resulte de gravar operaciones establecidas por Ley.3. Son agentes de percepción las personas naturales o jurídicas designadas para obtener junto con el monto de las operaciones que originan la percepción, el tributo autorizado.

4. Desígnanse agentes de retención o de percepción a quienes cumplan con lo previsto en el numeral 1 precedente.

La reglamentación precisará para cada tributo la forma y condiciones de la retención o percepción, así como el momento a partir del cual los agentes designados deberán actuar como tales.

5. Efectuada la retención o percepción, el sustituto es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido, considerándose extinguida la deuda para el sujeto pasivo por dicho importe. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente, sin perjuicio del derecho de repetición contra éste.

6. La Administración otorgará constancia de no retención, cuando el monto del tributo o de su anticipo haya superado el tributo del presente o del anterior ejercicio o período fiscal, según sea el tributo de que se trate, o cuando el contribuyente se encuentra exonerado.

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

COMENTARIO

Este artículo toma como base al artículo 25 del Código boliviano. Es también muy parecido al artículo 240 de la Ley N° 125/91 sobre los agentes de retención y percepción. No introduce cambios sustanciales con relación al derecho existente. Con esta redacción queda a buen resguardo el Principio de Legalidad (Art. 5, num. 1 de este Código). Los ajustes realizados a la redacción de este artículo hacen innecesaria la previsión contenida en el Art. 91 del Borrador original, que queda suprimido.

SUBSECCIÓN SEGUNDA TERCEROS RESPONSABLES

Artículo 21. Definición.

Son terceros responsables las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del presente Código o disposiciones legales, cumplir las obligaciones atribuidas a aquél.

El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones, conforme a las disposiciones de la presente Subsección.

COMENTARIO

Este artículo es similar al artículo 27 del Código boliviano, suprimiéndose la referencia a la transmisión gratuita u onerosa de bienes, porque realmente no corresponde.

Artículo 22. Responsables por la administración de patrimonio ajeno.

I. Son responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias que derivan del patrimonio que administren:

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

II. Esta responsabilidad alcanza también a las sanciones que deriven del incumplimiento de las obligaciones tributarias a que se refiere este Código y demás disposiciones normativas.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 28 del Código boliviano. Se inspira también en el art. 193 de la Ley No 125/91.

Artículo 23. Responsables por representación.

La ejecución tributaria se realizará siempre sobre el patrimonio del sujeto pasivo, cuando dicho patrimonio exista al momento de iniciarse la ejecución. En este caso, las personas a que se refiere el Artículo precedente asumirán la calidad de responsable por representación del sujeto pasivo y responderán por la deuda tributaria hasta el límite del valor del patrimonio que se está administrando.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 29 del Código boliviano.

Artículo 24. Responsables subsidiarios.

1. Cuando el patrimonio del sujeto pasivo no llegara a cubrir la deuda tributaria, el responsable por representación del sujeto pasivo pasará a la calidad de responsable subsidiario de la deuda impaga, respondiendo ilimitadamente por el saldo con su propio patrimonio, siempre y cuando se hubiera actuado con dolo.
2. La responsabilidad subsidiaria también alcanza a quienes administraron el patrimonio, por el total de la deuda tributaria, cuando aquél fuera inexistente al momento de iniciarse la ejecución tributaria por haber cesado en sus actividades las personas jurídicas o por haber fallecido la persona natural titular del patrimonio, siempre y cuando se hubiera actuado con dolo.
3. Quienes administren patrimonio ajeno serán responsables subsidiarios por los actos ocurridos durante su gestión y serán responsables solidarios con los que les antecieron, por las irregularidades en que éstos hubieran incurrido, si conociéndolas no realizaran los actos que fueran necesarios para remediarlas o enmendarlas a excepción de los síndicos de quiebras o concursos, los liquidadores e interventores, los representantes de las sociedades en liquidación o liquidadas, así como los administradores judiciales o particulares de las sucesiones, quiénes serán responsables subsidiarios sólo a partir de la fecha de su designación contractual o judicial.
4. La derivación de la acción administrativa para exigir, a quienes resultaran responsables subsidiarios, el pago del total de la deuda tributaria, requerirá un acto administrativo previo en el que se declare agotado el patrimonio del deudor principal, se determine su responsabilidad y cuantía, bajo responsabilidad funcionaria.
5. El acto de derivación de la acción administrativa será notificado personalmente a quienes resulten responsables subsidiarios, indicando todos los antecedentes del acto. El notificado podrá impugnar el acto que lo designa como responsable subsidiario utilizando los recursos establecidos en el presente Código. La impugnación solamente se referirá a la designación como responsable subsidiario y no podrá afectar la cuantía de la deuda en ejecución.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 30 del Código boliviano. Constituye una generalización del principio presente en el artículo 182 de la Ley N° 125/91.

Artículo 25. Sucesores de las personas naturales a título universal.

1. Los derechos y obligaciones del sujeto pasivo y el tercero responsable fallecido serán ejercitados en su caso, cumplidos por el heredero universal sin perjuicio de que éste pueda acogerse al beneficio de inventario.
2. En ningún caso serán transmisibles las sanciones, excepto las multas ejecutoriadas antes del fallecimiento del causante que puedan ser pagadas con el patrimonio de éste.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 35 del Código boliviano.

Artículo 26. Transmisión de obligaciones de las personas jurídicas.

1. Ningún socio podrá recibir, a ningún título, la parte que le corresponda, mientras no queden extinguidas las obligaciones tributarias de la sociedad o entidad que se liquida o disuelve.
2. Las obligaciones tributarias que se determinen de sociedades o entidades disueltas o liquidadas se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiera adjudicado.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 36 del Código boliviano, excepto su último párrafo.

**SUBSECCIÓN TERCERA
RESPONSABILIDAD SOLIDARIA**

Artículo 27. Efectos de la solidaridad tributaria.

Los efectos de la solidaridad son:

1. La obligación puede ser exigida totalmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo.
2. El pago total efectuado por uno de los deudores libera a los demás, sin perjuicio de su derecho a repetir civilmente contra los demás.
3. El cumplimiento de una obligación formal por parte de uno de los obligados libera a los demás.
4. La exención de la obligación alcanza a todos los beneficiarios, 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 beneficio.
5. Cualquier interrupción o suspensión de la prescripción, a favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 26.2 del Código boliviano.

Artículo 28. Supuestos de solidaridad tributaria.

I. Están solidariamente obligados aquellos sujetos pasivos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador, salvo que la Ley especial dispusiere lo contrario. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por Ley.

II. Además de los casos previstos en los artículos 20, numeral 5 y 24 del presente Código, existe solidaridad tributaria en los siguientes casos:

1. Cuando sean dos o más los responsables por representación o subsidiarios de una misma deuda, su responsabilidad será solidaria y la deuda podrá exigirse integralmente a cualquiera de ellos, sin perjuicio del derecho de éste a repetir en la vía civil contra los demás responsables en la proporción que les corresponda

2. Son responsables solidarios con el sujeto pasivo en calidad de sucesores a título particular:

a. Los donatarios y los legatarios, por los tributos relacionados a los bienes transmitidos y devengados con anterioridad a la transmisión.

b. Los adquirentes de bienes mercantiles por la explotación de estos bienes y los demás sucesores en la titularidad o explotación de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.

La responsabilidad establecida en este artículo está limitada al valor de los bienes que se reciban, a menos que los sucesores hubieran actuado con dolo.

III. La responsabilidad prevista en el numeral 2 del párrafo II de este Artículo cesará a los doce (12) meses de efectuada la transferencia, si ésta fue expresa y formalmente comunicada a la autoridad tributaria cuando menos con treinta (30) días de anticipación a su formalización.

COMENTARIO

Este artículo se inspira a los artículos 26.1, 31 y 34 del Código boliviano. También se inspira a los artículos 183 y 184 de la Ley N° 125/91.

**SECCIÓN TERCERA
MODOS DE EXTINCIÓN****Artículo 29. Enumeración de los modos de extinción.**

La obligación tributaria se extingue por:

- 1) Pago
- 2) Compensación
- 3) Remisión
- 4) Confusión

COMENTARIO

Este artículo se inspira en el artículo 156 de la Ley N° 125/91. Sin embargo cabe señalar que la prescripción ya no figura entre los métodos de extinción de la deuda tributaria. Esto se explica por el hecho de que la prescripción es una institución más amplia cuyos efectos superan el carácter extintivo de la deuda.

Artículo 30. Definición de pago.

1. Pago es la prestación pecuniaria efectuada por los sujetos pasivos o por los terceros responsables en cumplimiento de la obligación tributaria.
2. Constituirá también pago, por parte del contribuyente, la percepción o retención en la fuente de los tributos previstos en la ley.

COMENTARIO

Este artículo se inspira en el artículo 157 de la Ley N° 125/91. En el primer numeral, el concepto de contribuyente se reemplaza por el de sujeto pasivo, que ha sido definido en los Arts. 19 y siguientes. El segundo se refiere al contribuyente, porque "sujeto pasivo" incluye no solamente a los contribuyentes sino también a los agentes de retención y de percepción.

Artículo 31. Pago por terceros ajenos a la relación jurídica tributaria.

Los terceros ajenos a la relación jurídica tributaria pueden realizar el pago subrogándose sólo en cuanto al derecho de crédito al reembolso y a las garantías, preferencias y privilegios sustanciales.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 158 de la Ley N° 125/91.

Artículo 32. Lugar, plazo y forma de pago.

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

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 159 de la Ley N° 125/91.

Artículo 33. Pagos Anticipados.

1. La obligación de efectuar pagos anticipados, periódicos o no, a cuenta del tributo definitivo, constituye una obligación tributaria sometida a condición resolutoria y debe ser dispuesta o autorizada expresamente por la ley.

2. Para los tributos de carácter periódico o permanente que se liquiden mediante declaración jurada, la cuantía del anticipo se fijará teniendo en cuenta, entre otros índices, las estimaciones del obligado o el importe del tributo correspondiente al período presente o al precedente, salvo que el obligado pruebe, en la forma y plazo que establezca la ley o la reglamentación en su caso, que la situación se ha modificado.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 160 de la Ley N° 125/91, con un pequeño ajuste de redacción.

Artículo 34. Prórrogas y facilidades de pago.

1. Las prórrogas y demás facilidades de pagos sólo podrán ser concedidas por la Administración Tributaria de acuerdo a los términos y condiciones que establezca la reglamentación.

2. No podrán concederse prórrogas a los agentes de retención o percepción por los tributos retenidos o percibidos.

3. La Administración Tributaria tiene en todo caso la facultad de exigir garantías.

3. Si la solicitud se presentase con anterioridad al vencimiento del plazo para el pago, los importes por los cuales se otorgan facilidades o prórrogas devengarán únicamente el interés cuya tasa fijará anualmente el Poder Ejecutivo y que será inferior al recargo por mora.

4. El monto de las cuotas y las fechas a partir de las cuales deben ser abonadas, serán fijados por la Administración Tributaria.

5. Cuando la solicitud fuera presentada con posterioridad al vencimiento del plazo para el pago del tributo, a partir del otorgamiento de la prórroga o facilidades se devengará el interés a que refiere el numeral precedente, el cual en este caso se calculará sobre la deuda total por tributo y sanciones. El otorgamiento de prórroga o facilidades implicará la suspensión de las acciones ejecutivas para el cobro de deudas que se hubieren iniciado.

6. La Administración Tributaria podrá dejar sin efecto las facilidades otorgadas si el interesado no abonase regularmente las cuotas fijadas, así como los tributos recaudados por la misma oficina recaudadora y que se devengaren posteriormente. En tal caso, se considerará anulado el régimen otorgado respecto del saldo deudor, aplicándose los recargos que corresponden a cada tributo. Dejado sin efecto el convenio, los pagos realizados se imputarán en primer término a los intereses devengados y el saldo a cada una de las deudas incluidas en las facilidades otorgadas y en la misma proporción en que las integren. Ello no obstará a que la Administración Tributaria pueda otorgar otro régimen de facilidades.

7. La Administración Tributaria podrá disponer fundadamente y con carácter general prórrogas de oficio para el pago de tributos. En este caso no procede la aplicación de intereses o recargos ni de sanciones por el tiempo sujeto a prórroga.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 161 de la Ley N° 125/91, con algunos ajustes que evitan subjetividad funcionaria al momento de otorgar la facilidad de pago (justificación de las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación) y suprimen un requerimiento innecesario (medidas cautelares), bastando las garantías a exigirse.

Se agrega (numeral 7) la previsión de prórrogas de oficio de carácter general.

Artículo 35. Imputación del pago.

1. Cuando el crédito del sujeto activo comprenda intereses o recargos y multas, los pagos parciales se imputarán en el siguiente orden: primero a intereses o recargos, luego al tributo y por último a las multas.
2. Cuando el contribuyente o el responsable deba al sujeto activo varias obligaciones por un mismo tributo, el pago se imputará primero a la obligación más antigua.
3. Cuando la deuda sea de varias obligaciones, por distintos tributos, el pago se imputará al tributo que elija el deudor y de éste a la obligación más antigua, conforme a la misma regla. De no hacerse esta elección el pago se imputará a la obligación más antigua.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 162 de la Ley N° 125/91.

Artículo 36. Compensación.

1. Son compensables de oficio o a petición de parte los créditos del sujeto pasivo relativos a tributos, intereses o recargos y multas con las deudas por cualquiera de los mismos conceptos liquidadas por aquel o determinadas de oficio, referentes a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos aunque provengan de distintos tributos, en tanto el sujeto activo sea el mismo.
2. Para que proceda la compensación es preciso que tanto la deuda como el crédito sean firmes, líquidos y exigibles. La Administración podrá otorgar certificados de crédito fiscal a los sujetos pasivos beneficiados con este instituto, por los saldos que resulten a favor de estos últimos, para el pago del mismo u otros tributos adeudados.
3. Dichos certificados de crédito fiscal podrán ser cedidos por el sujeto pasivo a otros contribuyentes para que éstos puedan efectuar la compensación o pagos de deudas tributarias a cargo de la misma Administración.

4. A todos los efectos, se considerará que los créditos del Estado han sido cancelados por compensación en el momento en que se hizo exigible el crédito del sujeto pasivo.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 163 de la Ley N° 125/91, con un par de precisiones: (i) los créditos y las deudas no distinguen su origen, y (ii) los certificados de crédito fiscal se emitirán solamente por los saldos a favor del sujeto pasivo y podrán ser redimidos solamente ante la misma Administración que los expidió.

Artículo 37. Remisión o Condonación.

La obligación de pago de los tributos, recargos o intereses y sanciones sólo puede ser remitida o condonada por ley dictada con alcance general.

COMENTARIO

La redacción de este artículo es idéntica a la del artículo 41 del Modelo CIAT. No se aleja mucho del artículo 168 de la Ley N° 125/91 pero es más precisa, en particular porque aclara el hecho de que la ley de condonación tiene que tener alcance general. Sin embargo se pone fin a la condonación de los intereses, recargos y sanciones por resolución administrativa, de acuerdo con el artículo 6 del Código boliviano: si la condición prevaleciente era que dicha resolución administrativa sea dictada "en la forma y condiciones que establezca la ley", no parece necesaria una previsión como la que tiene actualmente el Art. 168 de la Ley 125/91 pues bastará que, en su momento, una ley sea dictada con tal propósito

Artículo 38. Confusión.

Se producirá la extinción por confusión cuando la Administración Tributaria titular de la deuda tributaria, quedara colocada en la situación de deudor de la misma, como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos sujetos al tributo.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al Art. 57 del Código de Bolivia, y sustituye al artículo 169 de la Ley N° 125/91.

Artículo 39. Certificado de cumplimiento tributario.

1. Se establece un régimen de certificado de no adeudar tributos, recargos o intereses ni sanciones para los contribuyentes y terceros responsables que bajo competencia de la Administración Tributaria de impuestos internos de carácter nacional.

2. Será obligatoria su obtención en forma previa a la realización de los siguientes actos:

a) Obtener patentes municipales en general.

- b) Suscribir escritura pública de constitución o cancelación de hipotecas en el carácter de acreedor.
- c) Presentaciones a licitaciones públicas o concursos de precios.
- d) Obtención y renovación de créditos de entidades de intermediación financiera.
- e) Adquisición y enajenación de inmuebles y automotores.
- f) Obtención de pasaporte, salvo el caso de ciudadanos paraguayos no residentes fiscales en el país.

3. En los actos de licitación pública o concurso de precios a que se refiere el literal c) del numeral precedente, el oferente de precios exhibirá en ocasión de la apertura de los sobres de oferta respectivos, el certificado de cumplimiento tributario bajo constancia en acta. La inobservancia de este requisito descalificará automáticamente al oferente omiso.

4. El certificado al solo efecto de lo dispuesto en el párrafo siguiente acreditará que sus titulares han satisfecho el pago de los tributos exigibles al momento de la solicitud.

5. El incumplimiento de dicha exigencia impedirá la inscripción de los actos registrables y generará responsabilidad solidaria de las partes otorgantes, así como también la responsabilidad subsidiaria de los escribanos públicos actuantes, respecto de las obligaciones incumplidas.

6. La Administración deberá expedir dicho certificado en un plazo no mayor de cinco días hábiles a contar del siguiente al de su solicitud. En caso de no expedirse en término, el interesado podrá sustituir dicho comprobante con la copia sellada de la solicitud del certificado y constancia notarial de la no expedición del mismo en término.

7. En caso de controversia en sede administrativa o jurisdiccional el certificado deberá emitirse con constancia de la misma, lo cual no impedirá la realización de los actos referidos.

8. La Administración reglamentará el funcionamiento del presente régimen.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 194 de la Ley N° 125/91, al cual se le añade el segundo apartado del artículo 195.

Se añade solamente que el certificado de cumplimiento tributario no es necesario para la obtención de pasaporte en el caso de ciudadanos paraguayos no residentes fiscales en Paraguay.

TÍTULO II
GESTIÓN Y APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

CAPÍTULO I
DERECHOS, FACULTADES Y DEBERES

SECCIÓN PRIMERA DERECHOS Y DEBERES ANTE LA ADMINISTRACIÓN

Artículo 40. Deber general de cumplimiento de la obligación tributaria material y deberes formales.

1. Los obligados tributarios 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 obligado tributario de cumplir los deberes formales a que está sujeto, salvo que la ley o una norma administrativa lo libere expresamente.

COMENTARIO: Artículo 49 del Modelo CIAT

Artículo 41. Deberes formales de los obligados tributarios.

Constituyen deberes formales de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria.
2. Inscribirse en el registro de contribuyentes y en general en los registros habilitados por la Administración Tributaria y aportar los datos que le fueran requeridos comunicando ulteriores modificaciones de éstos y de sus datos con trascendencia tributaria.
3. Fijar domicilio y comunicar su cambio de conformidad con lo establecido en el artículo 73 del presente Código.
4. Facilitar las tareas de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones.
5. Facilitar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, en los términos que establece el artículo 46 del presente Código.
6. Cumplir las obligaciones establecidas en este Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración tributaria con carácter general.

COMENTARIO: Artículo 70 del Código de Bolivia. Parte de este artículo se incluye en el artículo referido al deber de facilitar la función de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Artículo 42. Deber de iniciativa.

Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los obligados tributarios deberán cumplir dicha obligación por sí cuando no proceda la intervención de la Administración. En este último caso deberán comunicar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.

COMENTARIO: Artículos 206 de la Ley No 125/91 y 50 del Modelo CIAT

Artículo 43. Declaraciones juradas.

Las declaraciones de los obligados tributarios tendrán el carácter de juradas y deberán:

- 1) Contener todos los elementos y datos necesarios para la liquidación, determinación y fiscalización del tributo, requeridos por ley, reglamento o resolución de la Administración.
- 2) Coincidir fielmente con la documentación correspondiente.
- 3) Incluir la determinación o liquidación de las cantidades debidas por el tributo.
- 4) Presentarse en la forma, lugar y fecha que determine la Administración en función de las leyes y reglamentos.

Los interesados que suscriban las declaraciones serán responsables de su veracidad y exactitud.

COMENTARIO: Artículo 207 de la Ley No 125/91, con algunos ajustes.

Artículo 44. Inscripción.

Todas las personas naturales y jurídicas, y las entidades sin personalidad jurídica, que en razón de su actividad o condición resulten potenciales sujetos pasivos de obligaciones tributarias, deben inscribirse en el registro de contribuyentes que tenga establecido la Administración Tributaria, proporcionando los datos que les sean requeridos y manteniéndolos permanentemente actualizados en las forma y condiciones que se establezca reglamentariamente.

COMENTARIO: Artículo 52 del Modelo CIAT.

Artículo 45. Facilitación de las funciones de control de la Administración Tributaria.

Los obligados tributarios, aún los expresamente exentos, están obligados a facilitar las funciones de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias que realice la Administración tributaria y en especial deberán:

- 1) Llevar los libros, archivos y registros y emitir los documentos y comprobantes referentes a las actividades y operaciones cuando lo requieran las leyes, los reglamentos o las disposiciones de carácter general dictadas por la Administración Tributaria, en la forma y condiciones que éstas establezcan.
- 2) Respalidar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas, los cuales se mantendrán 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.
- 3) Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a períodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este último caso, la Administración tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.
- 4) Conservar hasta siete (7) años en forma ordenada en el domicilio fiscal los libros de contabilidad, libros de comercio y registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración tributaria los mismos, en la forma y plazos en que éste los requiera. Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionados con el equipamiento de computación y los programas de sistemas (software básico) y los programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible.
- 5) Permitir la utilización de programas y aplicaciones informáticas provistos por la Administración tributaria, en los equipos y recursos de computación que utilicen, así como el libre acceso a la información contenida en la base de datos.
- 6) Facilitar la gestión de los funcionarios fiscales autorizados en cualquiera de los lugares donde se practiquen verificaciones, fiscalizaciones, inspecciones o auditorías.
- 7) Presentar o exhibir a los funcionarios autorizados por la Administración, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de adquisición de mercaderías relacionados con hechos

generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.

8) Concurrir a las oficinas de la Administración cuando su presencia sea requerida.

9) Ajustar los sistemas de contabilidad y de confección y valoración de inventarios a las normas impartidas por la Administración Tributaria.

10) En general comunicar cualquier cambio de situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, cambios de giro, cese de negocio, traspaso o cesión de bienes, transformación de sociedades y similares. Tratándose de cese de negocio este se comunicará dentro de los treinta (30) días posteriores a la fecha de dicho cese, presentando una declaración jurada tributaria, el balance final y el comprobante de pago de los tributos adeudados, si procediere, en el término posterior que establezca la Administración.

COMENTARIO:

Artículo 192 de la Ley No 125/91, y artículos 51 del Modelo CIAT y 70 del Código de Bolivia.

El término de conservación es superior al plazo máximo de prescripción. Como se indica en los comentarios al artículo 51 del modelo CIAT, esto es así para asegurar contar con los registros y antecedentes necesarios para fiscalizar, desde el primero al último año del período no prescrito.

Se acuña el concepto genérico de función de control de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que abarca todos los procedimientos regulados en el Capítulo II del presente Título, esto es, procedimiento de determinación, procedimiento de determinación abreviada, procedimiento de fiscalización externa, procedimiento de verificación formal, y procedimiento de cobranza coactiva.

Artículo 46. Deber de información.

1. Toda persona natural o jurídica, de derecho público o privado, está obligada a cooperar con la Administración tributaria en sus funciones de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, debiendo proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, que le sean requeridos por la referida Administración.

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

3. El incumplimiento de la obligación de informar no podrá ampararse en: disposiciones normativas, estatutarias, contractuales y reglamentos internos de funcionamiento de los referidos agentes de información.

4. La Administración Tributaria podrá establecer la obligación de suministrar periódicamente información en la forma que se determine reglamentariamente, y específicamente a los agentes de percepción o retención por las cantidades que abonen y tributos que retengan en el ejercicio de esta función, y a los obligados tributarios por las cifras de compras y ventas o ingresos y pagos que resulten de las operaciones de su giro o práctica habitual. A tal efecto podrá aprobar modelos normalizados de formularios para el suministro de esta información.

3. Cuando en el curso de un procedimiento de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias se efectúen requerimientos individualizados, relativos a los movimientos de cuentas bancarias 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 financiera, y en general de cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, éstos se efectuarán previa autorización del funcionario competente de la Administración tributaria que se determine reglamentariamente. 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.

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. Sin embargo, los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

5. No podrá exigirse información en los siguientes casos:

1) Cuando la declaración sobre un tercero importe violación del secreto de correspondencia epistolar o de las comunicaciones privadas, salvo orden judicial.

2) Cuando su declaración estuviera relacionada con hechos que pudieran motivar la aplicación de penas privativas de libertad de sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, salvo los casos en que estuvieran vinculados por alguna actividad económica.

COMENTARIO:

Artículo 53 del Modelo CIAT, que a su vez se inspira en la anterior LGT de España. En la actual LGT de España este deber de información está en el artículo 93 en forma muy similar. Se efectúa la tradicional distinción entre información por suministro e información derivada de requerimiento individualizado. Se incorpora la obligación de proporcionar información con trascendencia tributaria relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del obligado tributario, tal como se regula en el artículo 93 de la LGT. Esto con la finalidad de mejorar la efectividad de estos requerimientos.

Se tiene en cuenta, sin mencionarlo expresamente, el secreto bancario existente en Paraguay. La petición de información sobre cuentas bancarias se efectuará a través de requerimiento individualizado, en el curso de un procedimiento de control, y con una serie de garantías para el contribuyente.

También, Arts. 71 y 72 del Código de Bolivia. Particularmente, en cuanto prevé una excepción precisa al deber de información cuando la declaración sobre un tercero

importe violación del secreto profesional, de correspondencia epistolar o de las comunicaciones privadas salvo orden judicial.

Artículo 47. Deberes de los servidores y entidades públicas.

1. Las autoridades de todos los niveles de la organización del Estado cualquiera que sea su naturaleza, y quienes en general ejerzan funciones públicas, están obligados a suministrar a la Administración Tributaria cuantos datos y antecedentes con efectos tributarios requiera, mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos y a prestarle a ella y a sus funcionarios apoyo, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

Para proporcionar la información, los documentos y otros antecedentes, bastará la petición de la Administración Tributaria sin necesidad de orden judicial.

2. Asimismo, deberán denunciar ante la Administración Tributaria correspondiente la comisión de ilícitos tributarios que lleguen a su conocimiento en cumplimiento de sus funciones.

3. A requerimiento de la Administración Tributaria, los juzgados y tribunales deberán facilitarle cuantos datos con efectos tributarios se desprendan de las actuaciones judiciales que conozcan, o el acceso a los expedientes o cuadernos en los que cursan estos datos. El suministro de aquellos datos de carácter personal contenidos en registros públicos u oficiales, no requerirá del consentimiento de los afectados.

COMENTARIO:
Art. 73 del Código de Bolivia.

Artículo 48. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

Constituyen derechos de los obligados tributarios, los siguientes:

1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos.

2. A que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por este Código y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos establecidos.

3. A solicitar certificación y copia de sus declaraciones juradas presentadas.

4. A la reserva y confidencialidad de los datos, informes o antecedentes que obtenga la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones, quedando las autoridades, funcionarios, u otras personas a su servicio, obligados a guardar estricta reserva y confidencialidad, pudiendo incurrir en otro caso en responsabilidad disciplinaria, con excepción de lo establecido en el artículo 58 del presente Código.

5. A ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal que desempeña funciones en la Administración Tributaria.
6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de representante, en los términos del presente Código.
7. A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución.
8. A ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria acerca de la naturaleza y alcance de la misma, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.
9. A la acción de repetición y devolución conforme lo establece el presente Código en sus artículos 128 a 133.

COMENTARIO:

Artículo 68 del Código de Bolivia y 191 de la Ley 125/91.

Artículo 49. Rectificación, aclaración y ampliación de las declaraciones juradas.

1. Los obligados tributarios podrán corregir sus declaraciones tributarias. Cuando de la corrección resulte una mayor cantidad a pagar que la consignada inicialmente los obligados tributarios presentaran una nueva declaración, y deberán liquidar e ingresar la deuda tributaria adicional, junto con los recargos o intereses que procedan, así como pagar la multa prevista en el artículo 146 por el ingreso fuera de plazo.
2. 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 borrador de declaración que deberá ser aprobado expresamente por la Administración tributaria para sustituir a la declaración inicial. EN ESTOS CASOS, NO CORRESPONDE SANCIÓN ALGUNA.
3. La corrección de las declaraciones a que se hace referencia en los párrafos anteriores no impide el ejercicio posterior de las facultades de fiscalización o revisión de la Administración Tributaria. Si iniciado formalmente un procedimiento de fiscalización o determinación se presentasen por los obligados tributarios declaraciones rectificativas o sustitutivas de las que resulte una mayor cantidad a pagar, se considerará que se ha producido un ingreso a cuenta de la cifra final determinada en el procedimiento de fiscalización, y en el caso de proceder la aplicación de sanciones o a la hora de aplicar los recargos o intereses pertinentes no se

disminuirá la base de cálculo de intereses y sanciones con dicho ingreso. Tampoco impedirá este ingreso el que la Administración Tributaria, en el caso de apreciar la posible existencia de delito penal, presente la denuncia pertinente a la autoridad judicial de conformidad con el artículo 134, numerales 2 y 3.

COMENTARIO:

Artículo 57 del Modelo CIAT y 208 de la Ley No 125/91.

Se tiene también presente la LGT de España.

Este artículo hay que verlo en conjunto con el artículo 144 que regula el régimen de multas para los ingresos fuera de plazo. El sistema de multas que se van incrementando gradualmente según el tiempo transcurrido desde el vencimiento de la obligación trata de promover la no presentación fuera de plazo.

No se establece el límite arbitrario de un año para rectificar las declaraciones que establece el Modelo CIAT.

Artículo 50. Derecho de queja.

1. Los obligados tributarios, 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 los plazos establecidos.

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

COMENTARIO:

Artículo 58 del Modelo CIAT.

Artículo 51. Derecho a formular consultas.

1. Quien tuviera un interés personal y directo, podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de la disposición normativa correspondiente a una situación de hecho concreta. Al 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. La presentación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos, ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo del consultante.

2. La consulta se formulará por escrito y deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se establezcan. Cuando la consulta no cumpla con los requisitos descritos en el respectivo reglamento o no sea clara, la Administración Tributaria no la admitirá, devolviéndola al consultante dentro de los diez (10) días de su presentación para que en igual término la complete o aclare; caso contrario la considerará no presentada.

3. La consulta será presentada a la autoridad administrativa que corresponda según reglamento, debiendo ésta responderla, mediante resolución motivada, dentro del plazo de noventa (90) días computables desde la fecha de su admisión.

4. La respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración Tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos que la motivaron.

Si la Administración Tributaria cambiara de criterio, el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la resolución que revoque la respuesta a la consulta.

5. Cuando la Administración no se hubiere expedido en plazo, si el interesado cumple su obligación tributaria de acuerdo a su opinión fundada, si la hubiere expuesto, no incurrirá en responsabilidad que dé lugar a la imposición de sanciones, sin perjuicio de la exigencia del tributo y los recargos o intereses correspondientes, siempre que la consulta se hubiese presentado por lo menos con noventa (90) días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva.

6. Contra la respuesta a la consulta no procede recurso alguno, sin perjuicio de la impugnación que pueda interponer el consultante contra el acto administrativo que aplique el criterio que responde a la Consulta.

7. Las respuestas a consultas formuladas por colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales y empresariales, sindicales o de carácter gremial, cuando se refieran a aspectos tributarios que conciernan a la generalidad de sus miembros o asociados, no tienen ningún efecto vinculante para la Administración Tributaria, constituyendo criterios meramente orientadores o simplemente informativos sobre la aplicación de normas tributarias.

8. Será nula la respuesta a la Consulta cuando sea absuelta:

- 1) Sobre la base de datos, información y/o documentos falsos o inexactos proporcionados por el consultante.
- 2) Por manifiesta infracción de la Ley.
- 3) Por autoridades que no gozan de jurisdicción y competencia.

COMENTARIO:

Artículo 59 del Modelo CIAT, arts. 88 y 89 de la LGT de España, Arts. 115 a 119 del Código de Bolivia y Art. 241 y ss de la Ley No 125/91.

Se mejora la redacción confusa de la Ley 125 en cuanto a los efectos vinculantes o no vinculantes de las contestaciones a las consultas, y se opta por establecer con carácter general su carácter vinculante cuando la consulta sea admitida en virtud a determinados requisitos de fondo y forma; caso contrario, se la tendrá por no presentada y no se generará obligación de responderla. La falta de respuesta en plazo, si la consulta hubiese sido presentada con determinada anticipación al vencimiento del término para el cumplimiento de la obligación tributaria, faculta al

consultante a aplicar su criterio si, en la consulta, expuso su interpretación u opinión fundada, sin perjuicio que posteriormente la Administración pueda reclamar el pago del tributo más sus recargos o intereses pero sin sanción alguna. Apartándose del criterio del artículo 243 de la Ley 125 se regula que contra la contestación no cabe recurso, sin perjuicio de poder entablarlo contra el acto o acto administrativo que se dicte posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación. Se entiende que esto es más adecuado desde el punto de vista de la eficacia administrativa. Se introduce el tratamiento a las consultas formuladas por grupos o gremios y las causales de nulidad de la contestación.

SECCIÓN SEGUNDA FACULTADES Y DEBERES DE LA ADMINISTRACIÓN

Artículo 52. Facultades de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria ejercerá sus funciones de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias a través del procedimiento de determinación o fiscalización y de los procedimientos específicos que se regulan en los capítulos y secciones correspondientes de este Código. En particular tendrá las facultades que se enumeran en los artículos siguientes de esta sección.

COMENTARIO:
Se opta por hacer un pronunciamiento general, sin especificar facultad por facultad. En los artículos siguientes se regulan determinadas facultades de la Administración Tributaria.

Artículo 53. Delegación.

Los titulares de los distintos órganos o dependencias de la Administración tributaria podrán delegar en sus funcionarios la competencia para resolver determinadas materias de su competencia, o para hacer uso de las facultades que le confiere el presente Código, y encargarles, de acuerdo con las leyes y reglamentos, el cumplimiento de otras funciones u obligaciones. Las resoluciones de delegación deberán adoptarse mediante acto administrativo que se comunicará a los interesados y se publicará en el diario oficial o en la publicación oficial de la institución.

COMENTARIO:
Artículo 60 del Modelo CIAT.

Artículo 54. Celebración de convenios con entidades colaboradoras.

La Administración tributaria podrá 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 y

garantías por la realización de tales servicios, debiendo asegurar en todos los casos que se resguarde en forma estricta el secreto fiscal.

COMENTARIO:

Artículo 66 del Modelo CIAT.

El artículo 250 de la Ley No 125/91 regula la recaudación y simplificación de procedimiento en beneficio del contribuyente. Esta norma tiene un mejor encaje a nivel reglamentario con las lógicas adaptaciones.

Artículo 55. Asistencia administrativa internacional.

La Administración tributaria podrá concluir acuerdos internacionales de intercambio de información tributaria, siempre que esté asegurada la reciprocidad y la Administración Tributaria del otro Estado contratante garantice que la información 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:

Artículo 78 del Modelo CIAT.

Artículo 56. Facultad de imponer medidas cautelares.

Cuando exista riesgo para la percepción de los créditos fiscales, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales podría hacerse efectivo o por otras causas de similar gravedad, la Administración tributaria podrá adoptar las siguientes medidas cautelares.

1) Embargo preventivo de bienes.

La Administración tributaria podrá practicar el embargo precautorio de los bienes de los obligados tributarios, por la cantidad que presumiblemente adeude, 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 los obligados o responsables se ausenten o enajenen u oculten sus bienes. Si el pago que viniese a corresponder se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará la medida cautelar.

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

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

2) Nombramiento de fiscalizadores especiales de empresas.

El fiscalizador especial será necesariamente un funcionario público profesional universitario y por su gestión no percibirá honorarios.

El fiscalizador especial tendrá como función principal vigilar los movimientos de fondos de la empresa y sus funciones serán las siguientes:

- a) Cuidar que los ingresos del contribuyente se perciban.
- b) Vigilar el pago de los gastos corrientes e inversiones de la empresa.
- c) Exigir el pago regular de todos los tributos adeudados y de las cuotas convenidas con la Administración Tributaria, asegurando asimismo el pago de las obligaciones tributarias que se generen, dentro de los términos legales o reglamentarios.
- d) Informar al organismo recaudador en aquellos casos en que la situación del contribuyente no haga posible el cumplimiento regular de sus obligaciones tributarias, o cuando su conducta sea riesgosa para la percepción de los tributos, aconsejando las medidas y alternativas posibles.

La declaración de quiebra hace cesar automáticamente esta fiscalización especial.

3) Fijación de sellos, candados y otras medidas de seguridad.

4) Clausura de los locales o establecimientos de los obligados tributarios en los términos del artículo 108, apartado 11 de este Código.

5) Otras medidas cautelares, acorde a lo dispuesto por el Código Procesal Civil.

Las medidas podrán ser sustituidas por garantías y cauciones suficientes, a criterio del órgano actuante.

La Administración Tributaria deberá acreditar el peligro de pérdida o frustración de su derecho o la urgencia de la adopción de la medida según la circunstancia del caso mediante resolución motivada. Ordenada una medida cautelar se cumplirá sin más trámite y será notificada personalmente o por edicto dentro cinco días hábiles al cumplimiento de la misma. Las resoluciones por las que se adopten las medidas cautelares serán apelables sin efecto suspensivo.

La resolución que adopte las medidas cautelares fijará el término durante el cual tendrán vigencia, según sea la naturaleza de la misma, el cual será susceptible de prórroga hasta por un

término igual, siempre que al vencimiento del primero subsistan las causas que motivaron la adopción de la medida. Al practicarse la medida cautelar deberá levantarse la correspondiente acta.

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:

Artículo 81 del Modelo CIAT y artículos 226 y ss de la Ley No 125/91. La adopción de estas medidas se atribuye como competencia a la Administración tributaria, frente a la Ley 125 que las somete a la autoridad judicial. Se establece que se adoptarán por resolución motivada y hay una declaración genérica en el sentido que han de ser proporcionales al daño que se pretende evitar.

Artículo 57. Obligación de información y asistencia para facilitar el cumplimiento voluntario.

La Administración tributaria proporcionará información y asistencia a los obligados tributarios para facilitarles el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias y para ello procurará:

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

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

8) Disponer de una página web en la que regularmente incorporará las informaciones mencionadas en los apartados anteriores.

COMENTARIO:
Artículo 87 del Modelo CIAT.
Artículo 188 de la Ley No 125/91.

Artículo 58. Obligación de guardar reserva.

1. Los funcionarios que intervengan en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias y los propietarios y empleados de las entidades colaboradoras contratadas, estarán obligados a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los obligados tributarios o por terceros ajenos a la relación jurídica tributaria, así como de las informaciones obtenidas en el ejercicio de las facultades de control, bajo pena de destitución y sin perjuicio de su responsabilidad personal, civil o penal.

2. Dicha reserva no comprenderá los casos en que la Administración tributaria deba suministrar datos a:

- 1) Las autoridades judiciales en procesos sobre tributos y su cobro, infracciones fiscales, delitos penales, pensiones alimenticias y causas de familia o matrimoniales.
- 2) Los restantes organismos que administren tributos, en tanto las informaciones estén estrictamente vinculadas con la fiscalización y percepción de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.
- 3) Las administraciones tributarias de otros países en cumplimiento de los intercambios de informaciones tributarias acordados en convenios internacionales y en otros supuestos contemplados en este Código.

Sobre la información así proporcionada regirá la misma reserva establecida en el numeral 1 precedente.

Esta reserva no se aplicará tampoco en los casos en que el contribuyente consienta en suministrar las informaciones solicitadas.

COMENTARIO:
Artículo 90 del Modelo CIAT.
Ver también artículos 190 y 195 de la Ley No 125/91.
Ver también la LGT de España.

Artículo 59. Obligación de resolver.

1. Las peticiones que se formulen a la Administración tributaria deberán ser resueltas en el plazo establecido en las normas respectivas o, en el caso de que éstas no lo establezcan, en un plazo no mayor de seis meses a contar de la fecha de presentación de la petición.

2. Transcurridos dichos plazos sin que se notifique la resolución, el interesado podrá interponer ante el titular de la Administración tributaria la correspondiente queja por omisión o retardo de la autoridad competente para resolver, o considerar que la autoridad resolvió negativamente e iniciar los recursos que estime pertinentes.

COMENTARIO:

Artículos 88 del Modelo CIAT, 205 de la Ley No 125/91 y 103 y 104 de la LGT de España...

Artículo 60. Obligación de certeza de los actos administrativos.

1. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, excepto en los casos de rectificación de errores de hecho y aritméticos y aquellos errores motivados por conductas dolosas de los obligados tributarios, sólo podrán ser modificadas cuando el obligado preste su conformidad y, en su defecto, por el tribunal competente mediante juicio iniciado por la Administración tributaria dentro de los tres meses a contar desde la fecha en que se dictó la respectiva resolución.

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

COMENTARIO:

Artículo 89 del Modelo CIAT. Exceptúa los casos de los artículos 65 y 116 del Modelo, corrección de errores de hecho y aritméticos y errores motivados por conductas dolosas de los obligados tributarios respectivamente.

Este artículo regula la declaración de lesividad. La LGT regula la declaración de lesividad en su artículo 218. En el artículo 217 regula la nulidad de pleno derecho. En el artículo 219 la revocación y en el artículo 220 la rectificación de errores, bajo la rúbrica general de procedimientos especiales de revisión. Una alternativa es incorporar todas estas situaciones en la parte dedicada a los procedimientos de recursos bajo esa misma rúbrica de procedimientos especiales de revisión.

Ver Art. 216 de la Ley 125/91.

**SECCIÓN TERCERA
PRESCRIPCIÓN**

Artículo 61. Plazo general.

1. Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones:

- 1) El derecho de la Administración para determinar la obligación con sus recargos e intereses;
 - 2) La acción para imponer sanciones administrativas;
 - 3) El ejercicio de la facultad de ejecución tributaria; y
 - 4) El derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso o de créditos o saldos a favor de los sujetos pasivos.
2. En los casos 1) y 2) del numeral precedente, el término allí fijado se ampliará a siete años cuando el obligado tributario no hubiere cumplido con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se hubiere acogido a un régimen tributario que no le corresponda.
3. En el caso de delitos, la acción para su juzgamiento y para la aplicación de sanciones prescribe conforme a la legislación penal común y sus procedimientos. El cómputo del término para estas prescripciones se suspenderá durante la fase de determinación y prejudicialidad tributarias.

COMENTARIO

El numeral 1 de este artículo se basa en el artículo 42 del Modelo CIAT, siendo más preciso que el Art. 164 de la Ley N° 125/91.

El caso 4) de este mismo numeral se refiere a la acción de repetición y devolución de tributos prevista en el Art. 128 de este mismo Código y a otras figuras tales como la devolución de saldos de crédito fiscal IVA por cese de actividades, clausura u cierre definitivo de negocios prevista en el último párrafo del Art. 86 de la Ley 125/91.

El numeral 2 constituye un mecanismo que incentiva el cumplimiento de la obligación de inscripción y el numeral 3) constituye una previsión para la prescripción en materia penal.

El plazo de prescripción está fijado en cinco años como en la Ley N° 125/91, excepto el caso 4) del numeral 1 que, según el Art. 221 de la Ley 125/91, es, actualmente, de solamente 4 años (Caducidad de los Créditos contra el Sujeto Activo).

Artículo 62. Cómputo del plazo.

El cómputo del plazo de prescripción se contará:

- 1) En el caso previsto en el inciso 1) del numeral 1 del artículo 61 de este Código, desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquél en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo; salvo el caso de los tributos de liquidación anual, para los que el cómputo se iniciará el 1o. de enero del año calendario inmediatamente siguiente al cierre del ejercicio fiscal gravado.
- 2) En el caso previsto en el inciso 2) del numeral 1 del artículo 61 de este Código, desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquél en que se cometió la infracción.

3) En el caso previsto en el inciso 3) del numeral 1 del artículo 61 de este Código, desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquél en que quedó firme la resolución, ejecutoriada la sentencia o se presentó la declaración o se incumplió el plan de facilidades de pago, según corresponda en los casos previstos como títulos de ejecución tributaria en el artículo 117 de este Código.

4) En el caso previsto en el inciso 4) del numeral 1 del artículo 61 de este Código, desde el 1o. de enero del año calendario siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o en exceso o se constituyó el crédito o saldo a favor.

COMENTARIO

Este artículo se basa en el artículo 44 del Modelo CIAT, con algunas precisiones incorporadas por el equipo de trabajo de la SET, entre ellas, la conservación de la previsión contemplada en el Art. 164 de la Ley 125/91 para el caso de los tributos de liquidación anual.

Artículo 63. Interrupción del plazo de prescripción.

El curso de la prescripción se interrumpe:

- 1) Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor.
- 2) Por el pago parcial de la deuda.
- 3) Por el pedido de prórroga u otras facilidades de pago.
- 4) Por la notificación al deudor con el Título de Ejecución Tributaria.
- 5) Por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda ejercer el derecho de repetición ante la Administración tributaria, o por cualquier acto de esa Administración en que se reconozca la existencia del pago indebido o del saldo acreedor.

Interrumpida la prescripción no se considerará el tiempo corrido con anterioridad y comenzará a computarse un nuevo término a partir a partir del primer día del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.

COMENTARIO

Este artículo se inspira en el Art. 165 de la Ley N° 125/91. El apartado 4 se toma del artículo 45 del Modelo CIAT.

Artículo 64. Suspensión del plazo de prescripción.

1. El curso de la prescripción para la determinación de la obligación con sus recargos e intereses y para la imposición de sanciones administrativas se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por doce (12) meses.

2. La interposición por el interesado de cualquier petición, oposición o, recurso administrativo o de acciones o recursos jurisdiccionales suspenderá el curso de la prescripción para el ejercicio de la facultad de ejecución tributaria, desde la fecha de interposición de la petición, recurso, oposición o acción hasta que se configure la resolución definitiva ficta, se notifique la resolución definitiva expresa, o quede ejecutoriada la sentencia en su caso.

3. También se suspenderá el curso de la prescripción para el ejercicio de la facultad de ejecución tributaria, en los supuestos de falta de comunicación de cambio de domicilio. Esta suspensión surtirá efecto desde la fecha en que se verifique la inexistencia del domicilio declarado y se prolongará hasta la declaración formal del nuevo domicilio por parte del contribuyente o tercero responsable.

COMENTARIO

El primer párrafo toma como base el Art. 62 del Código de Bolivia.

El segundo párrafo toma como base al artículo 166 de la Ley N° 125/91, con algunas precisiones adicionales.

El tercer párrafo procede del artículo 46 del Modelo CIAT, con el fin de reforzar los poderes de la administración.

Artículo 65. Alcance de la prescripción.

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

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 47 del Modelo CIAT.

CAPÍTULO II

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. PRINCIPIOS GENERALES

SECCIÓN PRIMERA

DISPOSICIONES PRELIMINARES

Artículo 66. Ámbito de aplicación y normas supletorias.

1. La aplicación del sistema tributario se hará a través de los procedimientos previstos en este título.

2. Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos.

3. Ante situaciones que no puedan resolverse por las normas contenidas en este Título se aplicarán subsidiariamente las normas y principios de procedimiento administrativo que mejor se adecuen a la naturaleza y fines del presente cuerpo legal.

COMENTARIO:

Este artículo, inspirándose en el artículo 83 de la LGT española, incorpora el concepto de aplicación del sistema tributario, como marco en el que tienen su encaje todos los procedimientos tributarios regulados en el presente Título.

El apartado 2 reconoce expresamente a la Administración Tributaria facultades de auto-organización para la aplicación de los tributos. El objetivo es conseguir la mayor flexibilidad posible a la hora de determinar los órganos competentes en los distintos procedimientos.

En el apartado 3 se dispone, atendiendo la naturaleza jurídica de la materia objeto de este Título, la aplicación subsidiaria de las normas y principios, en ese orden, del Derecho Procesal Administrativo.

Artículo 91 Modelo CIAT y artículo 83 LGT de España.

Artículo 67. Presunción de legalidad.

Los actos de la Administración tributaria se presumen legales, y serán ejecutables sin intervención previa de la Autoridad Judicial, sin perjuicio de las acciones que la ley reconozca a los obligados para su impugnación.

COMENTARIO:

Se regula la presunción de validez y legitimidad de los actos de la Administración. Se incorporan los conceptos de auto-tutela declarativa y ejecutiva, inherentes a la potestad de imperium de la Administración; conceptos firmemente asentados en la doctrina administrativa. Supone que la autoridad judicial no ha de pronunciarse con carácter previo sobre la validez de los actos administrativos, pudiendo la Administración auto-tutelar su derecho, todo ello sin perjuicio de la posibilidad de impugnación de estos actos por los interesados. La auto-tutela ejecutiva implica que el procedimiento de cobro coactivo será administrativo, con ulterior revisión judicial en caso de discrepancia por parte de los obligados tributarios. En este punto en la Sección 4, capítulo III, Título II, artículos 116 a 123, se configura el procedimiento de Ejecución Tributaria (cobranza coactiva) como de exclusiva competencia administrativa.

Artículos 196 Ley No 125/91 y 86 del modelo CIAT.

Artículo 68. Forma del procedimiento.

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

COMENTARIO:

Artículo 69. Utilización de tecnologías 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.
2. La facturación, la presentación de declaraciones juradas y de toda otra información de importancia fiscal, la retención, percepción y pago de tributos, el llevado de libros, registros y anotaciones contables así como la documentación de las obligaciones tributarias y conservación de dicha documentación, siempre que sean autorizados por la Administración Tributaria a los obligados tributarios, así como las comunicaciones y notificaciones que aquella realice a estos últimos, podrán efectuarse por cualquier medio tecnológicamente disponible en el país, conforme a la normativa aplicable a la materia.
3. Estos medios, incluidos los informáticos, electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, deberán permitir la identificación de quien los emite, garantizar la verificación de la integridad de la información y datos en ellos contenidos de forma tal que cualquier modificación de los mismos ponga en evidencia su alteración, y cumplir los requisitos de pertenecer únicamente a su titular y encontrarse bajo su absoluto y exclusivo control.
4. Todo documento relativo a los trámites del procedimiento tributario podrá expedirse por sistemas informáticos, debiendo los mismos llevar inscrito el cargo y nombre de la autoridad que las emite, su firma en facsímil, electrónica o por cualquier otro medio tecnológicamente disponible, conforme a lo dispuesto reglamentariamente.
5. Los programas y aplicaciones electrónicas, 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.
6. Los documentos emitidos por la Administración Tributaria, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, 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.

Se hace notar que en todo este Título II de procedimientos tributarios y en general en todo el artículo se utiliza la expresión obligados tributarios, acuñada en la LGT de España, y que se incorpora en este Código en el Título I, Capítulo II, artículo 17. Este artículo y otros correlativos, como los referentes a las notificaciones electrónicas o a la llevanza de libros y registros contables por medios informáticos, vienen a reconocer el importante desarrollo que en los últimos años han tenido en la Administración Pública en general y en la Tributaria en particular las tecnologías de la información y de la comunicación. Este artículo sigue fielmente los artículos 96 de la LGT de España y 79 del Código Tributario de Bolivia. También se ha examinado el artículo 116 de la recientemente aprobada Ley General Tributaria de Mozambique. Con la inclusión de este precepto se da cobertura jurídica a los procesos automatizados de gestión tributaria, utilizados cada vez más frecuentemente en el ámbito de la Administración Tributaria.

Artículo 70. Capacidad de obrar.

Tendrán capacidad de obrar en el ámbito tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad y los incapaces en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad o tutela. Se exceptúa el supuesto de los menores incapaces cuando la extensión de la incapacidad afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate.

COMENTARIO:
Artículo 44 de la LGT de España

Artículo 71. Representación legal.

1. Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.
2. Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.
3. En el caso de entidades sin personalidad jurídica actuará la persona que administre los bienes.
4. En el caso de sociedades conyugales, núcleos familiares, sucesiones y fideicomisos, actuarán sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo y en su defecto cualquiera de los interesados.

COMENTARIO:
Artículos 45 de la LGT de España y artículo 193 de la Ley No 125/91.

Artículo 72. Representación voluntaria.

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 por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente. A estos efectos serán válidos los documentos de representación en formato aprobado por la Administración tributaria con carácter general para determinados procedimientos. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.
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.
4. La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente.
5. Deberá actuarse personalmente cuando se trate de prestar declaración ante los órganos administrativos o jurisdiccionales.
6. Cuando concurren varios titulares en una misma obligación tributaria se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación.

COMENTARIO:

Artículo 46 de la LGT de España, artículo 93 del Modelo CIAT y artículos 193 y 197 de la Ley No 125/91.

**SECCIÓN SEGUNDA
DOMICILIO FISCAL****Artículo 73. Obligación de constituir domicilio fiscal.**

1. Los obligados tributarios tienen la obligación de constituir domicilio fiscal en el país, y de consignarlo en todas sus actuaciones ante la Administración Tributaria.
2. Dicho domicilio se considerará subsistente en tanto no fuere comunicado su cambio. Si el domicilio fiscal, comunicado de conformidad al párrafo precedente, fuere constituido en algún lugar del país que por su ubicación pudiese obstaculizar las tareas de determinación y

recaudación, la Administración podrá exigir la constitución de otro domicilio fiscal. Este domicilio deberá comunicarse dentro del plazo de diez (10) días.

3. El domicilio fiscal así constituido es en principio el único válido a todos los efectos tributarios.

4. La inobservancia de las normas precedentes faculta a la Administración a designar domicilio fiscal del obligado tributario sobre la base de lo dispuesto en los artículos siguientes.

5. Sin perjuicio de lo dispuesto en esta Sección, los interesados que comparezcan ante las oficinas administrativas de la Administración están obligados a constituir domicilio fiscal especial en la localidad donde está ubicada la oficina correspondiente, siempre que no tuvieren domicilio fiscal en dicha localidad.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 151 de la Ley N° 125/91. El artículo 198 de dicha Ley es innecesario.

Artículo 74. Domicilio fiscal de las personas físicas.

Cuando la persona física no tuviera domicilio fiscal señalado conforme a las disposiciones del artículo precedente o, teniéndolo señalado, éste fuere inexistente, a todos los efectos tributarios se presume que el domicilio fiscal de las personas físicas en el país es:

- 1) El lugar de su residencia habitual, la cual se presumirá cuando permanezca en ella por más de ciento veinte (120) días en el año.
- 2) El lugar donde desarrolle sus actividades civiles o comerciales, en caso de que no exista residencia habitual en el país o que se verifiquen dificultades para su determinación.
- 3) El declarado por su representante, si tuviera representante constituido en los términos de la Sección precedente.
- 4) El que elija el sujeto activo en caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo o de plantearse dudas en su determinación conforme a las hipótesis descritas en los numerales precedentes.

Si no pudiera determinarse la existencia de domicilio fiscal en el país, se tendrá por tal el lugar donde ocurra el hecho generador.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 152 de la Ley N° 125/91.

Artículo 75. Domicilio tributario de las personas jurídicas constituidas en el país.

Cuando la persona física no tuviera domicilio fiscal señalado conforme a las disposiciones del artículo 73 o, teniéndolo señalado, éste fuere inexistente, a todos los efectos tributarios se presume que el domicilio fiscal de las personas jurídicas constituidas en el país es:

- 1) El lugar donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa o la dirección de sus negocios.
- 2) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de no existir o no conocerse dicha dirección o administración.
- 3) El que elija el sujeto activo en caso de plantearse dudas en la determinación del domicilio fiscal conforme a las hipótesis descritas en los numerales precedentes.

Si no pudiera determinarse la existencia de domicilio fiscal en el país, se tendrá por tal el lugar donde ocurra el hecho generador.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 153 de la Ley N° 125/91, salvo por el primer párrafo en el cual se sustituye el concepto de "dirección o administración" (demasiado vago) por el de centralización efectiva de su gestión administrativa y de la dirección de sus negocios que se encuentra en el artículo 28.2 de la LGT española.

Artículo 76. Domicilio tributario de las personas jurídicas constituidas en el extranjero.

En cuando a las personas jurídicas constituidas en el extranjero, regirán las siguientes normas:

- 1) Si tienen establecimiento permanente en el país, se aplicarán a éste las disposiciones de los artículos 73 y 75.
- 2) En los demás casos, tendrán como domicilio el declarado por sus representantes, si tuvieran representante constituido en los términos de la Sección precedente.

Si no pudiera determinarse la existencia de domicilio fiscal en el país, se tendrá por tal el lugar donde ocurra el hecho generador.

COMENTARIO

Este artículo es similar al artículo 154 de la Ley N° 125/91. Se inspira también en el artículo 28 del Modelo CIAT.

Artículo 77. Definición del establecimiento permanente.

1. La expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección o administración;
- b) las sucursales o agencias;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas, plantas o talleres industriales o de montaje;
- e) los establecimientos agropecuarios;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación, o las actividades de supervisión en conexión con los mismos, sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de seis meses.

4. Sin perjuicio de las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los literales a) a e) precedentes, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los numerales 1 y 2 precedentes, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el numeral 6) actúe por cuenta de una empresa de otro Estado, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en Paraguay respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, si esa persona:

- a) ostenta y ejerce habitualmente poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el numeral 4 precedente y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones del mismo numeral 4; o

b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en Paraguay un depósito de bienes o mercancías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercancías en nombre de la empresa.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en Paraguay por el mero hecho de que realice sus actividades en Paraguay por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que estos últimos actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando las actividades de tales agentes se realicen exclusiva o principalmente por cuenta de dicha empresa, y las condiciones aceptadas o impuestas entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este numeral.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado controle o sea controlada por una sociedad residente en Paraguay o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

COMENTARIO

Este artículo se inspira en el artículo 5 del Modelo OCDE de Convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio, con diversas modificaciones. La Ley 125/91 trata esta materia en su Art. 155.

SECCIÓN TERCERA FASES DEL PROCEDIMIENTO

Artículo 78. Iniciación de los procedimientos tributarios.

1. Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante declaración jurada, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria.

2. Los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número con el que figure en el registro de contribuyentes el obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente. La inexistencia de uno o algunos de estos requisitos no causa la nulidad del acto administrativo, sino que, enmendado por la Administración, mantiene su validez.

3. La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La Administración tributaria pondrá a

disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria

4. La Administración tributaria podrá asimismo determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

COMENTARIO:

Nos encontramos con una serie de artículos de aplicación general a todos los procedimientos tributarios.

Se contempla la normalización de declaraciones y documentos para la tramitación masiva de actuaciones y procedimientos tributarios y la posibilidad de determinar supuestos de presentación telemática.

Art 98 de la LGT de España.

Artículo 79. Denuncias.

Las denuncias contra obligados tributarios o terceros ajenos a la relación jurídica tributaria, por infracciones a las disposiciones del presente Código y demás normas tributarias, deberán reunir las siguientes formalidades y requisitos:

- 1) La presentación debe ser hecha por escrito ante la Administración Tributaria.
- 2) El escrito de denuncia deberá contener como mínimo los siguientes datos:
 - a) Nombre y apellido, número de identificación fiscal o del documento de identidad, así como el domicilio particular o comercial del denunciante;
 - b) Nombre y apellido, razón social o nombre de fantasía del denunciado;
 - c) Domicilio particular o comercial del denunciado; y,
 - d) La descripción detallada de los hechos y circunstancias que sirven de base a la denuncia.

El denunciante no deberá calificar la infracción ni sugerir la sanción aplicable, no siendo parte del sumario administrativo respectivo.

3) En el caso que el denunciante contare con pruebas documentales o de otra índole que demuestren la comisión de las infracciones denunciadas, deberá adjuntarlas al escrito de presentación.

El incumplimiento de las formalidades y requisitos referidos faculta a la Administración a su rechazo y devolución sin más trámite.

COMENTARIO:

Regula, tal como está actualmente regulado en la Ley No 125/91, la denuncia como medio de iniciación del procedimiento.

No se incorpora el régimen de distribución de multas porque en el Proyecto de Ley de Autonomía de la Administración Tributaria se propone otro régimen de incentivos a los dependientes de la Administración Tributaria de impuestos internos de carácter nacional (SET, actualmente).
Artículo 238 de la Ley No 125/91.

Artículo 80. Desarrollo de las actuaciones.

1. En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en la Sección VI de este Capítulo.
2. La Administración Tributaria impulsará de oficio el procedimiento y podrá ordenar medidas para mejor proveer.
3. Cuando existan hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, la Administración tributaria concederá al interesado un término de prueba no inferior a 15 días, prorrogable a pedido de parte, señalando el plazo de duración, la materia de prueba y el procedimiento para producirla. En los asuntos de puro derecho se prescindirá del término de prueba, sea de oficio o a petición de parte. Las pruebas documentales podrán sin embargo, acompañarse conjuntamente con la presentación o petición inicial.

Se aplicará en esta materia lo dispuesto en los artículos 93 a 96 de este Código.

4. En los procedimientos de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias no será necesaria la apertura de un período específico de prueba ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados.
5. Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación del sistema tributario se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento.

Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad.

Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias.

Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos de la Administración Pública o los Poderes Legislativo y Judicial, en los términos previstos por las leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos.

6. Concluidas las actuaciones administrativas precedentes e inmediatamente antes de dictar el acto resolutorio la Administración comunicará esta circunstancia al obligado tributario, abriendo un plazo de diez (10) días hábiles para que presente las alegaciones que estime pertinentes.

COMENTARIO:

El apartado 3 supone una excepción a las normas que regulan la práctica de la prueba en el procedimiento administrativo general. Se aplica a los procedimientos de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, por cuanto son procedimientos de naturaleza comprobatoria y de investigación, dirigidos a la obtención de pruebas y documentos que acrediten el correcto o incorrecto cumplimiento de las obligaciones tributarias, y por ello no resulta procedente la expresa apertura de un período específico de prueba ni su comunicación previa a los interesados, lo que supondría poner en serio riesgo la eficacia administrativa en muchos supuestos.

Artículo 99 de la LGT de España y artículos 202, 203 y 204 de la Ley No 125/91.

Artículo 81. Terminación de los procedimientos tributarios.

Pondrá fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario.

COMENTARIO:

Se regulan las causas de terminación.

En los artículos siguientes se hace mención a las resoluciones automatizadas. Se está pensando en procedimientos masivos y sencillos, en la forma y para los casos que se determine reglamentariamente.

En otro artículo se regula la caducidad, distinguiéndose entre procedimientos iniciados a instancia de parte y de oficio.

Artículo 100 de la LGT de España

Artículo 82. Acto administrativo resolutivo.

1. La Administración Tributaria deberá pronunciarse dentro del plazo de un mes desde la finalización del plazo de alegaciones al que se refiere el artículo 80, numeral 6.

2. Los pronunciamientos, en cuanto corresponda, deberán ser fundados en los hechos y en el derecho, valorar la prueba producida en su caso y decidir las cuestiones planteadas en el procedimiento o actuación. Vencido el plazo señalado sin que hubiere pronunciamiento expreso se presume que hay denegatoria tácita, pudiendo los interesados interponer los recursos o acciones que procedan. El vencimiento del plazo al que se refiere este Artículo, no exime a la Administración de la obligación de dictar resolución expresa.

3. El acto administrativo resolutivo deberá contener los siguientes requisitos:

- 1) Fecha, nombre, cargo y firma del funcionario competente.
- 2) En caso de tratarse de una determinación de tributos, indicará el tributo y período fiscal liquidado y demás constancias establecidas en el artículo 100, parágrafo II. En los demás casos, expresará el objeto o propósito de la resolución.
- 3) La resolución y sus fundamentos, con expresión de motivos y apreciación y valoración de la prueba producida en su caso.
- 4) Nombre o razón social del o de los obligados tributarios.

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

4. Tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración Tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación.

COMENTARIO:

Artículos 205 de la Ley No 125/91 y 112 de Modelo CIAT
Artículo 100 de la LGT de España en cuanto a la contestación automatizada.

Artículo 83. Caducidad.

1. Tendrá lugar la caducidad en los procedimientos iniciados a instancia de parte cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario. En este supuesto la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo. En los procedimientos iniciados de oficio se producirá la caducidad cuando haya transcurrido el plazo de seis meses desde la finalización del plazo de alegaciones al que se refiere el artículo 80, numeral 6 sin que la Administración haya notificado su resolución, tratándose de procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen.

2. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia de parte, ordenándose el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.

COMENTARIO:

Artículo 104 de la LGT de España. En este artículo la caducidad es regulada de una manera pormenorizada. Aquí se simplifica significativamente.

**SECCION CUARTA
NOTIFICACIONES**

Artículo 84. Medios de notificación.

1. Los actos y actuaciones de la Administración Tributaria se notificarán por uno de los medios siguientes, según corresponda:

- 1) Personalmente;
- 2) Por edictos;
- 3) Por correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado, o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares, siempre que los mismos permitan confirmar la recepción;
- 4) 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 este artículo;
- 5) Tácitamente;
- 6) Masivamente.

2. Los traslados a que se refiere el numeral 3 del artículo 102, los actos que determinen tributos, los que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba o la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios y aquellos que decidan recursos, se notificarán en forma personal o cuando corresponda por edicto, o por correspondencia postal u otros sistemas de comunicación, conforme a lo que se establece en la presente Sección.

COMENTARIO:

Artículos 97 del Modelo CIAT y artículo 83 del Código de Bolivia. Se suprime la notificación por cédula contemplada en la Ley 125/01, en el Modelo CIAT y en el Código de Bolivia.

Artículo 85. Notificaciones personales.

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.

Estas notificaciones se practicarán en días y horas hábiles administrativos, entendiéndose por tales aquellos en que la Administración Tributaria presta labores de atención al público. Siempre con motivos fundados, la autoridad administrativa podrá habilitar horas extraordinarias que no excederán de las 5 de la tarde en días hábiles para la Administración conforme al artículo 7 del presente Código.

2. Las notificaciones personales se practicarán con el interesado, su representante o persona expresamente autorizada, con cualquier persona mayor de edad que se encuentre en el domicilio fiscal o lugar señalado para notificaciones o, en su caso, con el responsable o encargado del establecimiento donde se hubiere constituido el domicilio a los efectos

tributarios. La persona con quien se practique la diligencia deberá firmar la constancia respectiva. En los casos en que no se encuentre ninguna de las personas indicadas en el párrafo anterior, así como cuando éstas se negaren a firmar la constancia respectiva, se practicará la notificación por edicto.

3. Los plazos empezarán a correr desde el día hábil siguiente a aquel en que se practicaron las diligencias referidas precedentemente.

COMENTARIO:

Cuando haya rechazo de la notificación se recurrirá a la notificación por edicto. Mejora el régimen previsto en el Art. 200 de la Ley 125/91 y rescata previsiones de su Art. 199.

Artículo 98 del Modelo CIAT.

Artículo 86. Notificación por edicto.

1. Si el interesado no tiene domicilio conocido en el país, o no se hubiere podido realizar la notificación por otros medios enumerados en el artículo 85 de este Código, se le notificará mediante edictos publicados en un órgano de prensa de circulación nacional por tres veces consecutivas, señalándose un plazo al interesado para comparecer en las oficinas de la Administración tributaria.

2. Los plazos legales comenzarán a computarse a partir del día hábil siguiente al de la fecha de publicación del último edicto.

COMENTARIO:

Artículo 101 Modelo CIAT. Mejora el régimen previsto en el Art. 200 de la Ley 125/91.

Artículo 87. Notificaciones por correspondencia postal u otros sistemas de comunicación.

1. En las notificaciones practicadas por correspondencia postal u otros sistemas de comunicación de acuerdo con lo previsto en el artículo 84, los plazos empezaran a correr desde el día hábil siguiente a la recepción por el interesado. En caso de duda, la Administración tendrá que demostrar la recepción de la notificación y el momento de ésta.

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

3. Las notificaciones pueden efectuarse por sistemas electrónicos, y en concreto mediante correo electrónico con acuse de recibo. A estos efectos se considerará acuse de recibo la utilización por el destinatario de la comunicación de un certificado digital con firma electrónica.

COMENTARIO:

Artículo 99 del Modelo CIAT.

Se separa este borrador del Modelo CIAT, desde un enfoque más garantista para el contribuyente, por cuanto en el caso de correspondencia fiscal se computan los plazos a partir de la recepción.

Se incorpora expresamente la mención al correo electrónico.

Artículo 88. Notificación por constancia administrativa.

Los actos administrativos que no requieran notificación personal serán notificados en sede administrativa, para cuyo fin el interesado deberá asistir ante la instancia administrativa que sustancia el trámite, todos los miércoles de cada semana, para notificarse con todas las actuaciones que se hubieran producido. La diligencia de notificación se hará constar en el expediente correspondiente. La incomparecencia del interesado no impedirá que se practique la diligencia de notificación.

COMENTARIO:

Art. 90 del Código de Bolivia.

Artículo 89. Notificación tácita.

Se tendrá por practicada la notificación tácita, cuando el interesado a través de cualquier gestión o petición, efectúe cualquier acto o hecho que demuestre el conocimiento del acto administrativo. En este caso, se considerará como fecha de notificación el momento de efectuada la gestión, petición o manifestación., contándose los plazos a partir de ese día.

COMENTARIO:

Artículo 103 del Modelo CIAT y Art. 88 del Código de Bolivia.

Artículo 90. Notificaciones masivas.

Los actos administrativos que afecten a una generalidad de obligados tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma:

1. La Administración Tributaria mediante publicación en un órgano de prensa de circulación nacional citará a los obligados tributarios para que dentro del plazo de diez (10) días computables a partir de la publicación, comparezcan en sus dependencias para ser notificados.
2. Transcurrido dicho plazo sin haber comparecido, la Administración Tributaria efectuará una segunda y última publicación, a través del mismo medio, a los quince (15) días posteriores a la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad se tendrá por practicada la notificación en la fecha de vencimiento del segundo plazo otorgado, computándose los plazos siguientes a partir del día hábil siguiente.

COMENTARIO:

Toma como base el Artículo 89 del Código de Bolivia.

Artículo 91. Notificación a representantes.

En todos los casos, serán válidas y surtirán efecto legal las notificaciones practicadas en la persona que estuviera registrada en la Administración Tributaria como representante del obligado tributario. El cambio de representante solamente tendrá efectos a partir de la comunicación y registro del mismo ante la Administración Tributaria.

COMENTARIO:

Toma como base el Artículo 91 del Código de Bolivia, pero amplía el concepto a representantes de cualquier tipo de personas con calidad de obligado tributario. No se utiliza el artículo 105 del Modelo CIAT sobre notificación a gerentes y administradores.

Artículo 92. Lugar de práctica de las notificaciones.

1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.
2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

COMENTARIO:

Artículo 110 de la LGT de España.

SECCIÓN QUINTA PRUEBA

Artículo 93. Principio general de la prueba.

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

COMENTARIO:

Artículos 106 del Modelo CIAT y 105 de la LGT de España. Similar a Art. 76 del Código de Bolivia.

Artículo 94. Presunciones.

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

COMENTARIO:
Artículo 107 del Modelo CIAT.

Artículo 95. Medios de prueba.

Serán admisibles todos los medios de pruebas aceptados en derecho, compatibles con la naturaleza del procedimiento tributario, con excepción de la confesión de dependientes de la Administración Tributaria.

COMENTARIO:
Ver el artículo 80 en cuanto al término de prueba y la excepción que contempla en relación con los procedimientos de control.
Artículos 202 de la Ley No 125/91 y 108 del Modelo CIAT.

Artículo 96. Admisión y apreciación de la prueba.

1. Las pruebas deberán rechazarse mediante resolución fundada. El afectado podrá dejar constancia de su disconformidad, la que será considerada al substanciarse el recurso que corresponda.

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

COMENTARIO:
Artículos 109 y 110 del Modelo CIAT

CAPÍTULO III PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS PARTICULARES

SECCIÓN PRIMERA DETERMINACIÓN

Artículo 97. Concepto de determinación.

1. La determinación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración Tributaria realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.

2. La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.

COMENTARIO: Este artículo contiene la definición de determinación o liquidación tributaria. Se inspira en los artículos 209 de la Ley No 125/91 y 101 de la LGT de España.

Artículo 98. Procedencia de la determinación.

La determinación procederá en los siguientes casos:

- a) Cuando la ley así lo establezca.
- b) Cuando las declaraciones no sean presentadas.
- c) Cuando no se proporcionen en tiempo y forma las reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones requeridas.
- d) Cuando las declaraciones, reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones presentadas ofrecieren dudas relativas a su veracidad o exactitud.
- e) Cuando mediante los procedimientos de control regulados en este capítulo la Administración Tributaria comprobare la existencia de deudas.

COMENTARIO:

Determina los supuestos en los que procede la determinación. Sigue el artículo 210 de la Ley 125/91. Se incorpora el apartado e) en el cual se incluyen todas las determinaciones derivadas de los procedimientos de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias regulados en el capítulo.

En este capítulo se regulan los procedimientos particulares de aplicación del sistema tributario. Son estos procedimientos el de determinación, que corresponde fundamentalmente a aquellos procedimientos iniciados mediante declaración, el de determinación abreviada, el procedimiento de verificación del cumplimiento de obligaciones formales y del deber de facturar, el procedimiento de fiscalización externa, y el de cobranza coactiva. Se define pues un procedimiento de determinación general y procedimientos específicos que cubren toda una amplia gama de procedimientos dirigidos a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El procedimiento de determinación abreviada constituye un procedimiento de determinación simplificado que está pensando en los controles masivos automatizados del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que por su naturaleza requieren una más ágil de tramitación, respetando a su vez las garantías y derechos de los contribuyentes.

Artículo 99. Clases de determinaciones.

Las determinaciones serán provisionales o definitivas.

Tendrán la consideración de definitivas:

- a) Las practicadas en el procedimiento de fiscalización previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.
- b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Practicada una liquidación provisional en el procedimiento de determinación abreviada o preventiva o en el procedimiento de verificación de datos la administración puede practicar una determinación definitiva posterior dentro del período de prescripción. En los demás casos una determinación definitiva no podrá volver sobre las cuestiones dilucidadas en la previa determinación provisional que tendrá el carácter de a cuenta de la determinación definitiva que se practique. Transcurrido el período de prescripción la determinación provisional adquirirá el carácter de definitiva.

COMENTARIO:

Este Artículo se basa en el artículo 101 de la LGT de España. Distingue entre determinaciones provisionales y determinaciones definitivas. En principio solamente las determinaciones practicadas en un procedimiento de fiscalización con carácter general tendrán el carácter de definitivas.

Las determinaciones provisionales están previstas fundamentalmente para los procedimientos de determinación abreviada o preventiva y para las determinaciones que resulten de los procedimientos de verificación formal.

En estos casos cabe una determinación definitiva posterior dentro del período de prescripción.

Una determinación derivada de un procedimiento de fiscalización en el que se compruebe solamente parte de los elementos de la obligación tributaria, por ejemplo un concepto impositivo solamente o un ejercicio solamente es caracterizada como provisional. Una posterior fiscalización de alcance general dentro del periodo de prescripción no puede volver en cuanto a ese concepto y período sobre los hechos examinados y la determinación provisional tendrá el carácter de a cuenta de la que definitivamente se practique.

Artículo 100. Forma y notificación de la determinación tributaria.

I. La determinación deberá ser notificada al obligado tributario en los términos previstos en la Sección Cuarta del Capítulo II del Título II de este Código.

II. El acto de determinación de la obligación tributaria deberá contener las siguientes constancias:

- 1) Lugar y fecha.
- 2) Individualización del órgano que emite el acto y del obligado tributario.
- 3) Indicación de los tributos adeudados y períodos fiscales correspondientes, así como el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.
- 4) Apreciación y valoración en su caso de los descargos, defensas y pruebas.
- 5) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.
- 6) Presunciones especiales, si la determinación se hubiere hecho sobre esa base.
- 7) Montos determinados y discriminados en concepto de tributos, intereses o recargos, y sanciones en su caso, así como los períodos que comprenden los cálculos.

- 8) Orden de que se notifique el acto de determinación.
- 9) Firma del funcionario competente.
- 10) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.
- 11) Su carácter de provisional o definitiva.

COMENTARIO:

Sigue el artículo 215 de la Ley No 125/91 y el artículo 104 de la LGT de España.

Artículo 101. Determinación sobre base cierta y determinación sobre base presunta y mixta.

1. La determinación de la obligación tributaria debe realizarse aplicando los siguientes sistemas:

- 1) Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.
- 2) Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión con el hecho generador de la obligación tributaria permitan inducir o presumir la existencia y cuantía de la obligación.

Entre otros hechos y circunstancias podrá tenerse en cuenta indicios o presunciones que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria, como también los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones sobre ventas, ingresos, utilidades u otros factores referentes a explotaciones o actividades del mismo género.

3) Sobre base mixta, en parte sobre base cierta y en parte sobre base presunta. A este efecto se podrá utilizar en parte la información contable del contribuyente y rechazarla en otra, según el mérito o grado de confiabilidad que ella merezca.

2. La determinación sobre base presunta sólo procede si el obligado tributario no proporciona los elementos de juicio necesarios y confiables para practicar la determinación sobre base cierta y la Administración Tributaria no pudiese o tuviere dificultades para acceder a los mismos. Lo expresado en último término en ningún caso implica que la Administración Tributaria deba suplir al obligado tributario en el cumplimiento de sus obligaciones materiales y formales. La determinación sobre base presunta no podrá ser impugnada en base a hechos requeridos y no exhibidos a la Administración Tributaria, dentro del término fijado.

En todo caso subsiste la responsabilidad del obligado por las diferencias en más que puedan corresponder respecto de la deuda realmente generada.

COMENTARIO:

Artículo idéntico al artículo 211 de la Ley No 125/91.

Artículo 102. Procedimiento de determinación tributaria.

La determinación de oficio de la obligación tributaria, sobre base cierta, sobre base presunta o mixta, en los casos previstos en los literales b) a e) del Artículo 98 estará regulada por lo establecido en la Sección Tercera, Capítulo II del Título II y, en concreto, estará sometida al siguiente procedimiento administrativo:

- 1) Comprobada la existencia de deudas tributarias o reunidos los antecedentes que permitan presumir su existencia, se redactará un informe pormenorizado y debidamente fundado por funcionario competente, en el cual se consignará la individualización del presunto deudor, los tributos adeudados y las normas infringidas.
- 2) Si el o los presuntos deudores participaren de las actuaciones se levantará acta y estos deberán firmarla, pudiendo dejar las constancias que estimen convenientes; si se negaren o no pudieren firmarla, así lo hará constar el funcionario actuante. Salvo por lo que él o los imputados declaren, su firma o firmas en el acto no implicará otra evidencia que la de haber estado presente o participado de las actuaciones de los funcionarios competentes que el acta recoge. En todo caso el acta hará plena fe de la actuación, realizada mientras no se pruebe su falsedad o inexactitud.
- 3) La Administración Tributaria notificará el cargo dando traslado de las actuaciones al administrado por el término de quince (15) días, permitiéndole el acceso a todas las actuaciones administrativas referentes al caso. Podrá requerírsele también que dentro del mismo plazo, presente la declaración omitida o rectifique, aclare o amplíe la ya presentada. Si la nueva declaración presentada fuere satisfactoria, la Administración Tributaria procederá de inmediato al cobro del tributo declarado y sus accesorios y se pondrá término a este procedimiento.
- 4) En el término de traslado, prorrogable por un término igual, el contribuyente o responsable deberá formular sus descargos, o cumplir con los expresados requerimientos y presentar u ofrecer las pruebas.
- 5) Recibida la contestación, si procediere se abrirá un término de prueba no inferior a (15) quince días, prorrogable por igual término, pudiendo además la Administración Tributaria ordenar de oficio o a petición de parte el cumplimiento de medidas para mejor proveer dentro del plazo que ella señale.
- 6) Si el contribuyente o responsable manifestare su conformidad con las impugnaciones o cargos se dictará sin más trámite el acto de determinación. Lo mismo en caso de no verificarse el cobro a que refiere el numeral 3).
- 7) Vencidos los plazos para las pruebas y medidas para mejor proveer, el interesado podrá presentar sus alegaciones dentro de un plazo de quince (15) días.

8) Vencido el plazo del numeral anterior, la Administración Tributaria deberá dentro del plazo de un mes dictar el acto de determinación.

El procedimiento descrito puede tramitarse conjuntamente con el previsto en el artículo 155 para la aplicación de sanciones y culminar en una única resolución

COMENTARIO:

Artículo idéntico al artículo 212 de la Ley No 125/91. Establece el procedimiento general de determinación. Se regula un procedimiento simplificado abreviado (que asumirá preferentemente el área de recaudación) y un procedimiento de fiscalización (a asumir por el área de fiscalización o auditoría).

Artículo 103. Determinación abreviada.

La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de determinación abreviada en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la declaración del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- b) Cuando exista discrepancia entre los datos declarados con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración presentada o de los respaldos aportados con la misma.
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración presentada, y la cuestión suscitada pueda resolverse mediante el examen de la documentación aportada por el obligado tributario sin que sea necesario efectuar ninguna comprobación en el domicilio del obligado tributario o en los locales de su empresa o establecimiento mediante el procedimiento de fiscalización.

El procedimiento descrito puede tramitarse conjuntamente con el previsto en el artículo 156 para la aplicación de sanciones y culminar en una única resolución

COMENTARIO:

El artículo se inspira en el artículo 131 de la LGT de España. Este es un procedimiento de determinación simplificado, que está pensando principalmente en controles masivos mediante cruces de información. Sería auditoría de escritorio. Puede trasladarse este artículo a la sección dedicada al área de recaudación ya que idealmente sería esta el área encargada de este procedimiento.

Artículo 104. Procedimiento para la determinación abreviada.

La Determinación abreviada a que se refiere el artículo precedente se sujetará al siguiente procedimiento:

1. Apreciada la existencia de una deuda tributaria exigible, derivada de la discrepancia, error o defecto observado, se comunicará esta circunstancia al obligado tributario quien tendrá un plazo de quince días para presentar las alegaciones que estime pertinentes.
2. Transcurrido el plazo de alegaciones la Administración Tributaria emitirá una determinación provisional que notificará al obligado tributario, con los requisitos señalados en el artículo 102 de este Código.

COMENTARIO:

Se regula un procedimiento simplificado para este tipo de controles masivos. La determinación será provisional y la administración podrá volver dentro del período de prescripción a examinar los conceptos y períodos impositivos objeto de este procedimiento abreviado a través de un procedimiento de fiscalización. Transcurrido el período de prescripción la determinación devendrá en definitiva.

Artículo 105. Presunciones especiales.

A efectos de la determinación de deudas por concepto de tributo o tributos regirán las siguientes presunciones, que admitirán prueba en contrario, para los casos y con los efectos especificados en cada numeral:

- 1) Cuando se constaten omisiones en los registros de ventas e ingresos en dos meses consecutivos o en cuatro meses cualesquiera de un año calendario o ejercicio comercial ya transcurrido, se incrementará el total de ventas o ingresos declarados en el año o ejercicio, en la proporción que las omisiones constatadas en esos meses guarden con las ventas o ingresos declarados en ellos. Lo mismo se aplicará si en un mes se constata omisiones que superen el 10% (diez por ciento) de las ventas o ingresos registrados en ese mismo mes. En ambos casos se presume de hecho que el incremento es utilidad del año o ejercicio.
- 2) Cuando se constaten omisiones en el registro de compras o de gastos en dos meses consecutivos o en cuatro meses cualesquiera del año calendario o ejercicio comercial ya transcurrido, se incrementará el total de ventas o ingresos declarados en el año o ejercicio en la misma proporción que las omisiones constatadas en esos períodos guarden relación con las compras o gastos registrados en esos mismos meses. Se presume de hecho que el referido incremento es utilidad del año o ejercicio.
- 3) Si se comprobare la existencia de bienes de activo fijo no registrados, omisiones o falseamiento en la registración de las inversiones, se presumirá que las mismas se han realizado

como consecuencia de la omisión o falseamiento de ventas o ingresos; presumiéndose asimismo, que se han producido en el año o ejercicio anterior a aquél en que se descubre la omisión, debiendo incrementar las utilidades y las ventas de dicho año o ejercicio, en el monto de las omisiones de las inversiones o mayor patrimonio detectado.

Si se comprobare la desaparición de bienes de activo fijo se estará a lo que dispone el numeral 1), para los casos de constatación de omisión de registros de ventas.

4) Si se comprobare una existencia menor de mercaderías que las que figuran registradas en el inventario, se estará a lo que se dispone en el numeral 1), para los casos de constatación de omisión del registro de ventas. Si se comprobare una existencia mayor de mercaderías que las que figuran en el inventario, se estará a lo que se establece en el numeral 3), Párrafo primero.

COMENTARIO:
Artículo idéntico al artículo 213 de la Ley No 125/91. Asiste a la Determinación sobre Base Presunta.

Artículo 106. No acumulación de presunciones.

En caso de que la aplicación de las presunciones especiales de lugar a la posibilidad de que los resultados de unas estén comprendidos también en otras, no se acumulará la aplicación de todas ellas, sino que sólo se tomará la base imponible de mayor monto.

COMENTARIO:
Artículo idéntico al artículo 214 de la Ley No 125/91.

Artículo 107. Revocabilidad del acto de determinación dentro del término de prescripción.

1. La Administración Tributaria podrá dentro del período de prescripción redeterminar de oficio sobre base cierta la obligación tributaria que hubiere determinado presuntivamente o de acuerdo a presunciones especiales. Asimismo, podrá practicar todas las modificaciones y rectificaciones necesarias para efectuar la determinación, en razón de hechos, informaciones o pruebas desconocidas anteriormente o por estar basada la determinación en omisiones, falsedades o en errores de hecho o de derecho.

2. Las modificaciones a los actos de determinación podrán ser en beneficio o en contra de los sujetos pasivos.

COMENTARIO:
Artículo basado en el artículo 216 de la Ley No 125/91. En cuanto a la modificación de las determinaciones provisionales ver el artículo 99.

SECCIÓN SEGUNDA FISCALIZACIÓN

Artículo 108. Función de fiscalización.

La Administración Tributaria a fin de comprobar que los obligados tributarios han cumplido con las normas tributarias y, en su caso, determinar los tributos omitidos, investigar la existencia de delitos tributarios, e imponer las sanciones que correspondan, así como para proporcionar información a la Administración tributaria de otros países, dispondrá de las más amplias facultades de administración y control y especialmente estará facultada para:

- 1) Practicar fiscalizaciones en el domicilio de los obligados tributarios o terceros ajenos a la obligación tributaria y requerir a los obligados tributarios o terceros ajenos a la obligación tributaria para que comparezcan ante sus oficinas a dar contestación a las preguntas que se les formulen o a reconocer firmas, documentos o bienes.
- 2) Requerir a los obligados tributarios o terceros ajenos a la obligación tributaria, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de la propia Administración, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, documentos o informes que se les requieran, con alcance individual o general.
- 3) Dictar normas relativas a la forma y condiciones a las que se ajustarán los administrados en materia de documentación y registro de operaciones, pudiendo incluso habilitar o visar libros y comprobantes de venta o compra.
- 4) Exigir de los contribuyentes que lleven libros, archivos, registros o emitan documentos especiales o adicionales de sus operaciones pudiendo autorizar a determinados administrados para llevar una contabilidad simplificada y también eximirlos de la emisión de ciertos comprobantes.
- 5) Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- 6) Recabar de los funcionarios y empleados públicos de todos los niveles de la organización política del Estado, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones, en los términos establecidos en el artículo 47.
- 7) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas cautelares para su conservación. En concreto podrá incautar o retener, conforme a las previsiones de este Código, los libros, archivos, documentos, registros manuales o computarizados, así como tomar medidas cautelares para su conservación cuando la gravedad del caso lo requiera.

8) Constituir al inspeccionado en depositario de mercaderías y de los libros contables e impositivos, documentos o valores de que se trate, en paquetes sellados, lacrados o precintados y firmados por el funcionario, en cuyo caso aquel asumirá las responsabilidades legales del depositario.

El valor de las mercaderías depositadas podrá ser sustituido por fianza u otra garantía a satisfacción del órgano administrativo.

Si se tratare de mercaderías, valores fiscales falsificados o reutilizados, o del expendio y venta indebida de valores fiscales o en los casos en que el inspeccionado rehusare de hacerse cargo del depósito, los valores, documentos o mercaderías deberán custodiarse en la Administración otorgándose los recibos correspondientes.

9) Controlar la confección de inventario, confrontar el inventario con las existencias reales y confeccionar inventarios.

10) Citar a los obligados tributarios, así como a los terceros de quienes se presume que han intervenido en la comisión de las infracciones que se investigan, para que contesten o informen acerca de las preguntas o requerimientos que se les formulen, levantándose el acta correspondiente firmada o no por el citado.

11) Suspender las actividades del contribuyente, hasta por un término de cinco días hábiles, cuando se verifique la existencia a una infracción consistente en el incumplimiento de las obligaciones formales o del deber de facturar, a los efectos de fiscalizar exhaustivamente el alcance de las infracciones constatadas, cuando tal clausura del local sea necesario para el cumplimiento de la fiscalización enunciada precedentemente.

Durante el plazo de la medida el o los locales del contribuyente no podrán abrir sus puertas al público, haciéndose constar de esa circunstancia en la entrada o entradas de los mismos. Para el cumplimiento de la medida decretada se podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, y en caso de incumplimiento será considerado desacato.

La clausura podrá prorrogarse por un término igual, en este caso previa autorización judicial. La autoridad judicial competente para acordar la prórroga será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de Turno de la Circunscripción de Asunción, el cual deberá resolver, si procediere, dentro de veinticuatro horas de haberse formulado el pedido. La prórroga será concedida cuando se mantengan las circunstancias que dieron lugar a la adopción de la clausura.

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

COMENTARIO:

Es un artículo basado en el artículo 67 del modelo CIAT y en el artículo 189 de la Ley No 125/91.

Artículo 109. Lugar para el ejercicio de la fiscalización.

Los actos de fiscalización podrán desarrollarse indistintamente:

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

Los fiscalizadores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones para ejercer las funciones previstas en el artículo 108 de este Código, siempre que se siga el procedimiento establecido en su artículo 112.

COMENTARIO:

Artículo idéntico al artículo 68 del Modelo CIAT y 101 del Código de Bolivia.

Artículo 110. 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, 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:

Artículo idéntico al artículo 69 del Modelo CIAT.

Artículo 111. Secuestro de la contabilidad.

Los fiscalizadores podrán disponer de la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad tributaria, por un plazo de hasta 6 meses, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

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

En el caso de que los fiscalizadores dispongan de la contabilidad, conforme a lo preceptuado en este artículo, deberán levantar acta al respecto, continuándose el ejercicio de las facultades de fiscalización en las oficinas de la administración tributaria donde se levantará el acta final de la fiscalización, cuando ello fuere necesario.

COMENTARIO: Artículo idéntico al artículo 70 del Modelo CIAT.

Artículo 112. Procedimiento de fiscalización.

La fiscalización en el domicilio o establecimiento de los obligados tributarios se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

- 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, obligados tributarios comprendidos y lugares donde ha de practicarse el acto de fiscalización, así como la identificación del o de los funcionarios actuantes.

Cuando el ocupante del inmueble 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 obligado tributario será preciso obtener previamente mandamiento judicial.

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

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

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

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

4) 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 15 días, durante los cuales el obligado tributario podrá aceptar total o parcialmente los hechos u omisiones consignados por los fiscalizadores.

5) Si en el cierre del acta final de la fiscalización no estuviere presente el fiscalizado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente. Si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar fiscalizado. En ese momento cualquiera de los fiscalizadores que hayan intervenido en la fiscalización y el fiscalizado o la persona con quien se entienda 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:
Artículo idéntico al artículo 113 del Modelo CIAT.

Artículo 113. Verificación del cumplimiento de las obligaciones formales.

La Administración tributaria podrá ejercer sus facultades fiscalizadoras a través del procedimiento de verificación del cumplimiento de las obligaciones formales de los obligados tributarios y del deber de facturar, 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:
Artículo 114 del Modelo CIAT. Con esta regulación se esta contemplando el ejercicio de la función de control de cumplimiento de obligaciones formales y de deber de facturación por los fedatarios públicos.

SECCIÓN TERCERA RECAUDACIÓN

Artículo 114. Ejercicio de la función de recaudación.

La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

- a) La recepción y tramitación de declaraciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.
- b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
- c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales.
- d) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias.
- e) La realización de actuaciones de verificación del cumplimiento de obligaciones formales.
- f) La realización de actuaciones de determinación abreviada o preventiva.
- g) La práctica de determinaciones tributarias provisionales derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
- h) La emisión de certificados tributarios.
- i) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
- j) La elaboración y mantenimiento de los registros tributarios.
- k) La información y asistencia tributaria.
- l) La realización de las demás actuaciones de aplicación del sistema tributario no específicamente integradas en las funciones de fiscalización y cobranza coactiva.

COMENTARIO:

Se basa este artículo en el 117 de la LGT de España. Establece las atribuciones correspondientes al ejercicio de la función de recaudación.

Artículo 115. Control del cumplimiento de la presentación de declaraciones juradas.

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

- 1) Requerir al obligado para que presente el documento respectivo en un plazo de 15 días e imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.
- 2) Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de tributos, ya sea parcial o definitiva, podrá exigirse al obligado tributario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las 3 últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de una determinación efectuada por la Administración. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración respectiva.

Si el obligado tributario presenta la declaración omitida antes de que se le haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en este numeral, 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.

COMENTARIO:

Artículo idéntico al artículo 63 del Modelo CIAT. En la Ley No 125/91 se regula en el artículo 232 bajo el título pago provisorio de tributos vencidos y en el procedimiento de cobro ejecutivo del crédito tributario. En este artículo se va directamente a vía ejecutiva.

SECCIÓN CUARTA EJECUCIÓN TRIBUTARIA

Artículo 116. Naturaleza de la ejecución tributaria.

1. La ejecución tributaria, incluso de los fallos firmes dictados en la vía judicial será exclusivamente administrativa, debiendo la Administración Tributaria conocer todos sus incidentes, conforme al procedimiento descrito en la presente sección.

2. La ejecución tributaria no será acumulable a los procesos judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o continuación no se suspenderá por la iniciación de aquellos, salvo en los casos en que el ejecutado esté sometido a un proceso de reestructuración voluntaria.

COMENTARIO:

La Ley No 125/91 establece el procedimiento de cobro ejecutivo por intermedio de la Abogacía del Tesoro y a través del procedimiento de ejecución de sentencias, conforme a lo establecido en el Código Procesal Civil. Se propone que el procedimiento de ejecución sea exclusivamente administrativo (ver por ejemplo artículo 127 del Modelo CIAT o el Código de Bolivia).

Artículo 117. Títulos de ejecución tributaria.

1. Constituye título de ejecución tributaria el documento en que conste la deuda expedido por la Administración. La ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de los siguientes títulos:

- 1) Resolución Determinativa o Sancionatoria firmes, por el total de la deuda tributaria o sanción que imponen.
- 2) Resolución firme dictada para resolver el recurso de reconsideración.
- 3) Sentencia Judicial ejecutoriada por el total de la deuda tributaria que impone.
- 4) Declaración Jurada presentada por el sujeto pasivo que determina la deuda tributaria, cuando ésta no ha sido pagada o ha sido pagada parcialmente, por el saldo deudor.
- 5) Resolución que concede planes de facilidades de pago, cuando los pagos han sido incumplidos total o parcialmente, por los saldos impagos.
- 9) Resolución administrativa firme que exija la restitución de lo indebidamente devuelto.

2. El Ministerio de Hacienda queda facultado para establecer montos mínimos, a propuesta de la Administración Tributaria, a partir de los cuales ésta deba efectuar el inicio de su ejecución tributaria.

COMENTARIO:

Artículo idéntico al artículo 108 del Código de Bolivia

Artículo 118. Suspensión y oposición de la ejecución tributaria.

1. La ejecución tributaria se suspenderá inmediatamente en los siguientes casos:

- 1) Autorización de un plan de facilidades de pago por la Administración tributaria;
- 2) Si el obligado tributario garantiza la deuda tributaria en la forma y condiciones que reglamentariamente se establezca.

2. Contra la ejecución fiscal, sólo serán admisibles las siguientes causales de oposición:

- 1) Cualquier forma de extinción de la deuda tributaria prevista por este Código o por haber transcurrido el plazo de prescripción
- 2) Resolución firme o sentencia con autoridad de cosa juzgada que declare la inexistencia de la deuda.
- 3) Dación en pago, conforme se disponga reglamentariamente.

Estas causales sólo serán válidas si se presentan antes de la conclusión de la fase de ejecución tributaria.

COMENTARIO: Artículo idéntico al artículo 109 del Código de Bolivia.

Artículo 119. Medidas coactivas.

La Administración Tributaria podrá, entre otras, ejecutar las siguientes medidas coactivas:

1. Embargo de bienes.
2. Intervención de la gestión del negocio del deudor.
3. Prohibición de celebrar el deudor actos o contratos de transferencia o disposición sobre determinados bienes.
4. Retención de pagos que deban realizar terceros privados, en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda tributaria.
5. Prohibición de participar en los procesos de adquisición de bienes y contratación de servicios que realice cualquier institución, entidad u organismo del Estado.
6. Otras medidas previstas por Ley, relacionadas directamente con la ejecución de deudas.
7. Clausura del o de los establecimientos, locales, oficinas o almacenes del deudor hasta el pago total de la deuda tributaria. Esta medida sólo será ejecutada cuando la deuda tributaria no hubiera sido pagada con la aplicación de las anteriores medidas, y se efectuará de conformidad con lo establecido en los artículos 56 y 108 de este Código.

COMENTARIO: Artículo idéntico al artículo 110 del Código de Bolivia. Se incluye como medida coactiva el embargo de bienes, que no se desarrolla en el articulado de este Código ni en el Código de Bolivia que se toma como modelo para

esta sección. Para la reglamentación del procedimiento administrativo de cobranza coactiva podrán utilizarse como base los artículos 129 y ss. del Modelo CIAT.

Artículo 120. Remate.

1. La enajenación de los bienes decomisados, incautados, secuestrados o embargados se ejecutará mediante acto de remate en subasta pública, concurso o adjudicación directa, en los casos, forma y condiciones que se fijen reglamentariamente.
2. En cualquier momento anterior a la adjudicación de los bienes, se podrán librar los bienes embargados o secuestrados, pagando la deuda tributaria y los gastos incurridos.
3. Queda prohibido adquirir los bienes que se enajenen, objeto de medidas precautorias o coactivas, por sí o mediante interpósita persona, a todos aquellos que hubieran intervenido en la ejecución tributaria y remate. Su infracción será sancionada con la nulidad de la adjudicación, sin perjuicio de las responsabilidades que se determinen.
4. El remate de bienes o mercancías objeto de medidas precautorias, coactivas o garantías, se realizará por la Administración Tributaria en forma directa o a través de terceros autorizados para este fin. El lugar, plazos y forma del remate se establecerá por la Administración Tributaria en función de procurar el mayor beneficio para el Estado.
5. El procedimiento de remate se sujetará a reglamentación específica.

COMENTARIO:
Artículo idéntico al artículo 111 del Código de Bolivia.

Artículo 121. Tercerías admisibles.

En cualquier estado de la causa y hasta antes del remate, se podrán presentar tercerías de dominio excluyente y derecho preferente, siempre que en el primer caso, el derecho propietario este inscrito en los registros correspondientes o en el segundo, esté justificado con la presentación del respectivo título inscrito en el registro correspondiente.

COMENTARIO:
Artículo idéntico al artículo 112 del Código de Bolivia.

Artículo 122. Procesos concursales.

Durante la etapa de ejecución tributaria no procederán los procesos concursales salvo los casos de reestructuración voluntaria de empresas y concursos preventivos que se desarrollen conforme a Ley, debiendo procederse, como cuando corresponda, al levantamiento de las medidas precautorias y coactivas que se hubieren adoptado a favor de la Administración Tributaria.

COMENTARIO: Artículo idéntico al artículo 113 del Código de Bolivia.

Artículo 123. Quiebra.

El procedimiento de quiebra se sujetará a las disposiciones previstas en la legislación mercantil.

COMENTARIO: Artículo idéntico al artículo 114 del Modelo CIAT.

**TÍTULO III
RECURSOS Y ACCIONES DE LOS CONTRIBUYENTES**

**CAPÍTULO I
IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN**

Artículo 124. Régimen de recursos administrativos.

1. En materia tributaria proceden exclusivamente las acciones y recursos regulados en el presente código.
2. En los procedimientos regulados en este capítulo serán de aplicación las normas sobre capacidad y representación, las normas sobre prueba y notificaciones, y en general las normas procedimentales establecidas en el Capítulo II del Título II, teniendo en cuenta las especialidades reguladas en este capítulo.

COMENTARIO: Artículo idéntico al artículo 233 de la Ley No 125/91.

Artículo 125. Recurso de reconsideración o reposición.

1. El recurso de reconsideración o reposición podrá interponerse dentro del plazo de caducidad de quince (15) días hábiles, computados a partir del día siguiente de la fecha en que se notificó la resolución que se recurre. Será interpuesto ante el órgano que dictó la Resolución que se impugna, y el mismo será quien habrá de pronunciarse dentro del plazo de un mes. En caso que dicho órgano ordene pruebas o medidas para mejor proveer, dicho plazo se contará desde que se hubieren cumplido éstas. Su resolución pone fin a la vía administrativa.
2. Si no se dictare resolución en el término señalado se entenderá que hay denegatoria tácita de recurso. La interposición de este recurso suspende la ejecución o cumplimiento del acto recurrido hasta tanto finalice la vía administrativa. La Administración Tributaria podrá no obstante acordar como medida cautelar la presentación de garantías, de conformidad con lo previsto en el artículo 56 de este Código, cuando entienda que debido a la cuantía en disputa u otras circunstancias que hayan concurrido o resulten del procedimiento existe grave riesgo de que no pueda cobrarse la deuda tributaria en caso de que sea confirmada en vía de recurso. Este medida cautelar deberá ser dictada mediante resolución motivada.

3. En lo demás, el procedimiento se sujetará a lo que disponga el reglamento.

COMENTARIO:

Se inspira el artículo en el 224 de la LGT y 131 del Código de Bolivia. Se establece la suspensión automática del procedimiento de ejecución cuando se presente recursos de reposición o reconsideración, hasta tanto finalice la vía administrativa (la vía administrativa se agota con la resolución del recursos de reconsideración). En determinadas circunstancias y mediante resolución motivada la Administración Tributaria podrá exigir la presentación de garantías para asegurar el pago de la deuda tributaria en el caso de que la deuda tributaria determinada sea confirmada en vía de recurso.

Artículo 126. Acción contencioso administrativa.

1. En contra de las resoluciones expresas o tácitas dictadas por la Administración Tributaria resolviendo los recursos de reconsideración o reposición interpuestos por los obligados tributarios, es procedente la acción contencioso administrativa ante el Tribunal de Cuentas.

2. La demanda deberá interponerse por el agraviado ante dicho Tribunal dentro del plazo perentorio de dieciocho días, contados desde la notificación de la resolución expresa o de vencido el plazo para dictarla, en el caso de denegatoria tácita.

3. En estos procesos la Administración Tributaria se representará por sí misma, debiendo practicarse las notificaciones y demás actuados procesales en la autoridad que dictó la resolución impugnada. En estos procesos contencioso administrativos no corren costas.

COMENTARIO:

Artículo idéntico al artículo 237 de la Ley No 125/91, excepto el último numeral.

Artículo 127. Rectificación de errores materiales o de hecho.

El órgano que hubiera dictado el acto rectificará, en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

COMENTARIO:

Artículo 220 de la LGT de España.

CAPÍTULO II REPETICIÓN Y DEVOLUCIÓN

Artículo 128. Acción de repetición y devolución.

1. El pago indebido o en exceso de tributos, intereses o recargos y multas, dará lugar a repetición.

2. La devolución de tributos autorizada por leyes o reglamentos, a título de incentivo, franquicia tributaria o exoneración, estará regida por la ley o el reglamento que la conceda y solo supletoriamente se someterá al presente procedimiento.
3. Los pagos a cuenta o anticipos excesivos serán devueltos de oficio o de acuerdo a las normas pertinentes.
4. Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado sin conocimiento de la prescripción.

COMENTARIO:

Desde este artículo al 133 se sigue la Ley No 125/91, en sus artículos 217 a 223. El último párrafo referido al principio de la subsistencia de la obligación natural de pago está reflejado en la Ley No 125/91 en su artículo 167.

Artículo 129. Procedencia de la repetición de pago.

La repetición procederá tanto cuando el pago se haya efectuado mediante declaración jurada o en cumplimiento a una determinación firme del tributo.

Artículo 130. Legitimación activa.

La acción de repetición corresponderá a quienes hubieren realizado el pago considerado indebido o excesivo o a sus sucesores a título universal. En todos los casos para tener derecho a la repetición, los responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria deberán contar con la autorización escrita de quien verdaderamente soportó la carga económica del pago indebido o excesivo.

Artículo 131. Legitimación activa en caso de traslación, retención o percepción del tributo.

Las cantidades trasladadas, retenidas o percibidas indebidamente o en exceso a título de tributo deberán ser ingresadas al Fisco, pudiéndose promover la repetición. Podrá el actor percibir la repetición, si previamente prueba que efectúa la gestión autorizado por quienes soportaron económicamente el gravamen indebido, o bien que restituyó a estos las cantidades respectivas. De lo contrario la repetición deberá hacerse a favor de quien acredite que soportó efectivamente la carga económica del tributo.

Artículo 132. Competencias y procedimiento.

La acción se interpondrá ante la Administración Tributaria. Si ésta considera procedente la repetición en vista de los antecedentes acompañados, resolverá acogéndola de inmediato. De lo contrario, fijará un término de quince (15) días para que el actor presente las pruebas. Vencido dicho término si la Administración Tributaria no ordena medidas para mejor proveer, emitirá la resolución dentro del plazo de treinta (30) días, contados desde el vencimiento del término de

prueba o desde que se hubieran cumplido las medidas decretadas, según fuere el caso. Si no se dictare la resolución dentro del término señalado operará denegatoria ficta, contra la cual se podrán interponer los recursos administrativos correspondientes. La devolución deberá hacerse en dinero, salvo que procediere la compensación con deudas tributarias, de acuerdo con lo previsto en este Código.

El Presupuesto General de Gastos de la Nación deberá prever los fondos para la devolución de tributos. La imprevisión no impedirá la devolución, la que deberá realizarse dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la resolución firme que haga lugar a la devolución.

Artículo 133. Contenido y alcance de la devolución.

1. Si se acogiere la acción, se dispondrá también de oficio la repetición de los intereses o recargos y multas. Asimismo se dispondrá de oficio la repetición de los pagos efectuados durante el procedimiento, que tengan el mismo origen y sean de igual naturaleza que los que motivaron la acción de repetición.

2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará un interés igual al interés por prórroga dispuesto en el numeral 3 del artículo 34 de este Código, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés se devengará desde la fecha en que se hubiere realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior.

COMENTARIO:

El segundo apartado se inspira en el artículo 32.2 de la LGT de España.

TÍTULO IV INFRACCIONES Y SANCIONES

CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 134. Concepto de infracción tributaria.

1. Constituye infracción tributaria todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales. Las infracciones tributarias tienen naturaleza de infracción administrativa.

2. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que la conducta del infractor constituye delito contra el erario público conforme a la legislación penal común, deberá completar el procedimiento determinativo absteniéndose de calificar la conducta y de establecer sanción al inculpado. Concluidos dicho procedimiento y sus eventuales recursos administrativos y judiciales, es decir una vez firme el acto administrativo o ejecutoriada la

resolución judicial según sea el caso, la Administración Tributaria promoverá, como víctima, el proceso penal correspondiente presentando la denuncia pertinente ante la autoridad judicial. El acto administrativo firme emergente de la fase de determinación o de prejudicialidad, que incluye la resolución judicial ejecutoriada emergente de proceso contencioso administrativo o de su recurso constitucional ante la Corte Suprema, producirá efecto de cosa juzgada en el proceso penal tributario en cuanto a la determinación de la cuantía de la deuda tributaria. La sentencia que se dicte en proceso penal tributario no afectará la cuantía de la deuda tributaria así determinada.

3. El numeral precedente sólo será aplicable cuando el importe de la evasión o del beneficio indebido exceda en un 15% el monto total que se debió pagar y la cifra de 200 salarios mínimos.

4. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

5. De no haberse apreciado, en el proceso penal, la existencia de Delito, la Administración Tributaria cumplirá la sentencia así dictada, sin perjuicio de ejercitar su facultad de Ejecución Tributaria respecto del acto administrativo firme o la resolución judicial ejecutoriada que dio lugar a la demanda penal, si no la hubiera ejercitado antes.

5. En estos procesos penales no corren costas.

COMENTARIO

Este artículo define el concepto de infracción tributaria haciendo hincapié en su carácter administrativo, no penal. La definición general se inspira al art. 148 del Código boliviano.

Su contenido organiza la coordinación entre procedimientos tributarios y procedimientos penales, estableciendo un régimen de prejudicialidad. Permiten, en particular, diferenciar las actuaciones fiscales con las actuaciones judiciales de acuerdo con el artículo 261 del Código penal (evasión de impuestos). El párrafo 3 se inspira a la Ley francesa (Art. 1741 del Code général des impôts). Garantiza que los procedimientos penales se desarrollen solo en los casos más graves.

Artículo 135. Principios y normas aplicables.

1. Las disposiciones de este Título se aplican a todas las infracciones tributarias, salvo disposición legal expresa en contrario.

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

3. Las normas punitivas en materia tributaria no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

COMENTARIO

Este artículo se inspira al artículo 143 del Modelo CIAT pero, en lugar de remitir a los principios generales del derecho en materia punitiva, remite a los aplicables en materia de

sanciones administrativas. Eso se explica por el hecho de que el Modelo CIAT trata el problema de las sanciones tributarias como si fueron de naturaleza penal, mientras que el presente Código distingue claramente entre sanciones penales y sanciones administrativas. Ver también el Art. 150 del Código de Bolivia.

Artículo 136. Tipos de infracciones tributarias.

Son infracciones tributarias:

- 1) La contravención tributaria.
- 2) La infracción tributaria general.

COMENTARIO

Se definen los tipos de infracciones tributarias.

En este sistema, la distinción hecha por la Ley N° 125/91 entre mora, contravención, omisión de pago y defraudación se abandona. Se sustituye por una distinción más simple entre contravención e infracción tributaria general.

Artículo 137. Extinción de acciones y sanciones.

Las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguen:

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

COMENTARIO

Este artículo se inspira al artículo 143 del Modelo CIAT (pero sin la causal de amnistía).

Artículo 138. Naturaleza y supuestos de responsabilidad.

1. La responsabilidad por infracciones tributarias, independientemente de sus tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en este Código.
2. Están sujetos a responsabilidad por hechos propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierne, los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administraciones o cooperen a transgredirlo o dificulten su observancia.

3. Las personas jurídicas y las demás entidades podrán ser sancionadas por infracciones sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física.

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

4. Sin perjuicio de la responsabilidad pecuniaria de la persona o entidad, sus representantes; directores, gerentes, administradores o mandatarios, serán sancionados por su actuación personal en la infracción

5. A los profesionales que participen en infracciones tributarias en cualquiera de las formas previstas en el artículo 149 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 un año.

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.

6. A los autores, coautores, cómplices y encubridores, considerándose tales a los que financien, instiguen o ayuden de cualquier manera al autor, se les aplicará la misma sanción que al autor principal, sin perjuicio de la graduación de la pena que correspondiere. Esta responsabilidad es independiente del pago solidario de las obligaciones tributarias que no tuvieran carácter sancionatorio.

COMENTARIO

Este artículo se inspira en los artículos 180, 181 y 184 de la ley N° 125/91.

Añade a la ley existente la responsabilidad de profesionales en la comisión de infracciones tributarias (cf. Art. 154 Modelo CIAT) y la responsabilidad accesoria de los coparticipes (art. 159 Modelo CIAT).

Artículo 139. Eximentes de responsabilidad.

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

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

b) Cuando concurra fuerza mayor.

c) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en sus publicaciones y comunicaciones escritas. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios

manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

d) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica que haga imposible el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

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

COMENTARIO

Este artículo reproduce los tres casos de exclusión de responsabilidad presentes en el artículo 185 de la Ley N° 125/91. Solo el error de hecho ya no se encuentra por falta de precisión del criterio.

El nuevo artículo extiende también el alcance de la exclusión de responsabilidad inspirándose al art. 179 de la LGT española. En particular se introduce el caso de deficiencia técnica que hace imposible el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La LGT menciona solamente la deficiencia de los programas informáticos de la Administración pero este artículo introduce un principio más general.

Artículo 140. Aplicación de sanciones.

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

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 160. 1 del Modelo CIAT.

Artículo 141. Tipos de sanciones.

1. Las sanciones aplicables son:

- a) Multa;
- b) Clausura temporal de la oficina o del establecimiento;
- c) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones;
- d) Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas;

e) Cancelación de inscripción en registros públicos;

f) 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 dos años.

g) La publicación de la condena por cuenta del interesado

2. Las sanciones previstas en el apartado anterior pueden aplicarse acumulativamente dentro del límite de dos y con tal que no sean redundantes.

3. Los recargos o interés y las multas por mora serán acumulables a las multas aplicadas por la configuración de otras infracciones.

COMENTARIO

Este artículo se inspira al artículo 161 del Modelo CIAT.

La pena de prisión, el comiso, la suspensión y la destitución no se incorporan ya que se trata de sanciones administrativas.

La publicación de la condena es una innovación que se encuentra en el art. 194 del Código del Mozambique.

En el segundo párrafo se introduce también la posibilidad (limitada) de acumular las sanciones. El tercer párrafo ya existe en la Ley actual (art. 178 Ley No 125/91).

Artículo 142. Circunstancias agravantes.

1. Constituyen agravantes de infracciones tributarias las siguientes circunstancias:

a. La reincidencia, cuando el autor hubiere sido sancionado por resolución administrativa firme o sentencia ejecutoriada por la comisión de una infracción tributaria del mismo tipo en un período de cinco (5) años;

b. La reiteración, la que se configurará por la comisión de dos o más infracciones del mismo tipo dentro del término de cinco años.

c. La continuidad, entendiéndose por tal la violación repetida e una norma determinada como consecuencia de una misma acción dolosa.

d. La condición de funcionario público del infractor cuando ésta a sido utilizada para facilitar la infracción.

e. La resistencia manifiesta a la acción de control, investigación o fiscalización de la Administración Tributaria;

f. La insolvencia tributaria fraudulenta, cuando intencionalmente se provoca o agrava la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de obligaciones tributarias;

g. Los actos de violencia empleados para cometer el ilícito;

h. La utilización de maniobras fraudulentas.

2. Se presumirá que se ha utilizado maniobras fraudulentas en los casos siguientes:

a. Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes correlativos y los datos que surjan de las declaraciones juradas.

b. Carencia de libros de contabilidad cuando se está obligado a llevarlos o cuando sus registros se encontraren atrasados por más de (90) noventa días.

c. Declaraciones juradas que contengan datos falsos.

d. Exclusión de bienes, actividades, operaciones, ventas o beneficios que impliquen una declaración incompleta de la materia imponible y que afecte al monto del tributo.

e. Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y los negocios concernientes a las ventas, ingresos, compras, gastos, existencias o valuación de las mercaderías, capital invertido y otros factores de carácter análogo.

3. Las agravantes mencionadas anteriormente determinarán que la multa sea incrementada en un treinta por ciento (30%).

COMENTARIO

Se introduce un artículo sobre las circunstancias agravantes que se aplica a todas las infracciones tributarias. La formulación del artículo se inspira a los artículos 173 y 175 de la Ley N° 125/91, 162 del Modelo CIAT y 155 del Código Boliviano. Las agravantes determinarán que la multa sea incrementada en un treinta por ciento (30%).

Artículo 143. Reducción de sanciones.

Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para infracciones tributarias se reducirán conforme a los siguientes criterios:

1. Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por el ilícito tributario. Salvando aquellas provenientes de la falta de presentación de Declaraciones Juradas. En este caso se extingue también la acción penal.

2. El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento.

3. El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución Determinativa o Sancionatoria y antes de la presentación del Recurso de reconsideración determinará la reducción de la sanción aplicable en el cuarenta (40%) por ciento.

COMENTARIO

Se introduce un sistema de reducción de sanciones en caso de regularización de la deuda tributaria. Tal sistema ya existía en el artículo 175.8 de la Ley N° 125/91 pero el efecto de la regularización espontánea era muy ambiguo. El nuevo sistema, inspirado en el código boliviano (art. 156 y 157), es más preciso.

Artículo 144. Ingreso de tributos fuera de plazo (mora).

1. La mora se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el solo vencimiento del término establecido.

2. Será sancionada con una multa, a calcularse sobre el importe del tributo no pagado en término, que será del 4% (cuatro por ciento) si el atraso no supera un mes; del 6% (seis por ciento) si el atraso no supera dos meses; del 8% (ocho por ciento) si el atraso no supera tres meses; del 10% (diez por ciento) si el atraso no supera cinco meses y del 14% (catorce por ciento) si el atraso es de cinco o más meses. Todos los plazos se computarán a partir del día siguiente al del vencimiento de la obligación tributaria incumplida.

Junto con la multa, deberá cancelarse, además, un recargo o interés mensual a calcularse día por día, que será fijado por el Poder Ejecutivo, el cual no podrá superar el interés corriente de plazo para el descuento bancario de los documentos comerciales vigentes al momento de su fijación, incrementado hasta en un 50% (cincuenta por ciento) el que se liquidará hasta la extinción de la obligación.

3. Cuatrimestralmente el Poder Ejecutivo fijará la tasa de recargos o intereses aplicable para los siguientes cuatro meses calendarios. Mientras no fije nueva tasa continuará vigente la tasa de recargos fijados en últimos términos

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al artículo 171 de la Ley N° 125/91.

Conviene señalar su importancia en el nuevo sistema de sanciones. En este sentido la relativa ligereza de los recargos o interés y de las multas por mora, comparada a las aplicables en presencia de contravenciones y de infracciones más graves, es un incentivo al respeto de los plazos declaratorios.

CAPÍTULO II DISPOSICIONES ESPECIALES

SECCIÓN PRIMERA CONTRAVENCIÓN TRIBUTARIA

Artículo 145. Definición.

Constituye contravención tributaria toda acción u omisión que viole las disposiciones relativas a los deberes formales de los contribuyentes, terceros responsables o terceros.

COMENTARIO

Se introduce una definición de contravención tributaria inspirada en los artículos 176 de la Ley N° 125/91 y 146 del Modelo CIAT.

La mención, en el art. 176 de la Ley N° 125/91, de los actos tendentes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización, ya no se encuentra en la definición de contravención, sino en el artículo 156.

Artículo 146. Tipos de contravenciones.

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

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

COMENTARIO

Inspirándose en el art. 138 del Modelo CIAT, 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.

Esta clasificación de las infracciones, así como la gradación de las sanciones que resulta, constituye una novedad con relación a la ley actual.

Artículo 147. Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de inscribirse.

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

- 1) No inscribirse en los registros de la Administración tributaria.

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

Serán sancionadas con una multa de salarios mínimos a..... salarios mínimos.

COMENTARIO:

Se establecen las situaciones vinculadas a la obligación accesoria o secundaria de inscribirse en los registros fiscales, cuyo incumplimiento constituye una contravención (art. 166 CIAT).

Artículo 148. Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de emitir comprobantes.

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

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

Serán sancionados con una multa de salarios mínimos a..... salarios mínimos y, en caso de reiteración, para cuya configuración no se exigirá en este caso el transcurso del plazo previsto en el Art.... de este Código, con una clausura de hasta 30 días de la oficina o establecimiento en que se hubiera cometido la contravención.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al 167 del Modelo CIAT.

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.

La clausura hasta 30 días debe bien distinguirse de la clausura regulada en los artículos 56 y 108, en donde se configura como una medida cautelar.

Artículo 149. Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables.

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

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

Serán sancionadas con una multa de salarios mínimos a..... salarios mínimos.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al 168 del Modelo CIAT.

Artículo 150. Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de declarar.

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

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

Serán sancionadas con una multa de ... salarios mínimos

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al 169 del Modelo CIAT.

Artículo 151. Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de permitir el control.

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

- 1) No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.
- 2) Producir, circular o comercializar productos o mercaderías gravadas sin el signo de control visible exigido por las normas tributarias o sin los comprobantes de pago que acrediten su adquisición.
- 3) No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas y los soportes magnéticos utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas computarizados.
- 4) No exhibir, ocultar o destruir carteles, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración tributaria.
- 5) No facilitar a la Administración tributaria los equipos técnicos de recuperación visual, pantallas, visores y artefactos similares, para la revisión de orden tributario de la documentación micrograbada que se realice en el local del contribuyente.

Serán sancionadas con una multa de ... salarios mínimos.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico al 170 del Modelo CIAT.

Artículo 152. Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de informar y comparecer.

Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria:

- 1) No proporcionar información que sea requerida por la Administración tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, dentro de los plazos establecidos.
- 2) Proporcionar a la Administración tributaria información parcial, insuficiente o errónea.

3) No comparecer ante la Administración tributaria cuando ésta lo solicite.

Serán sancionadas con una multa de..... salarios mínimos a..... salarios mínimos

COMENTARIO
Este artículo es idéntico al 171 del Modelo CIAT.

SECCIÓN SEGUNDA INFRACCIÓN TRIBUTARIA GENERAL

Artículo 153. Definición.

1. Incurrirán en infracción tributaria general los obligados tributarios y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria cuya conducta se encuadre al tipo penal “Evasión de Impuestos” previsto en el artículo 261 del Código Penal, cuando el monto de la evasión o del beneficio indebido sea igual o inferior al del importe establecido en el numeral 3 del artículo 134 del presente Código.
2. El monto de la “evasión de gran cuantía” a que se refiere el numeral 1 del apartado 3º del artículo 261 del Código Penal, queda fijado en el equivalente al doble del importe establecido en el numeral 3 del artículo 134 del presente Código.
3. El monto de la multa a que se refiere el numeral 3 del apartado 1º del artículo 261 del Código Penal queda fijado en el cuatrocientos por ciento (400%) del monto del tributo evadido.

COMENTARIO
Se introduce una nueva infracción tributaria general que se sustituye a la defraudación y a la omisión de pago.
Asegurando coherencia con el artículo 136, la definición de esta infracción está orientada a establecer un régimen de ilícito “tasado” que al superar determinado importe constituye delito y al ser igual o menor al mismo importe configura esta Infracción. Se inspira en el art. 177 del Código de Bolivia.

Artículo 154. Sanción y graduación.

La infracción tributaria general será penada con una multa de entre cincuenta por ciento (50%) y ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del tributo evadido, sin perjuicio de las demás sanciones previstas en el artículo 141.

La clausura del local del infractor no puede sobrepasar treinta (30) días.

En la vía administrativa, no se sancionará la Tentativa.

COMENTARIO

La sanción de la infracción tributaria general es menos fuerte que la que existe actualmente en el artículo 175 de la Ley N° 125/91. No obstante, recordemos que la nueva ley autoriza la acumulación de sanciones y prevé su aumento en caso de circunstancias agravantes.

**CAPÍTULO III
PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE SANCIONES**

Artículo 155. Procedimiento ordinario para la aplicación de sanciones.

1. Los procedimientos para sancionar administrativamente las infracciones tributarias son de la competencia de la Administración Tributaria a través de sus órganos específicos, salvo disposición legal especial que establezca una competencia distinta.
2. Excepto para el caso de mora, la aplicación de sanciones estará sometida al procedimiento administrativo previsto en el artículo 102 de este Código.

COMENTARIO

Este artículo es idéntico a los artículos 224 y 225 de la Ley N° 125/91. Como única modificación señalar que los plazos de 10 días se cambian a plazos de 15 días.

Artículo 156. Procedimiento abreviado para la aplicación de sanciones.

1. Este procedimiento se aplicará en aquellos casos en que tenga lugar un procedimiento de determinación abreviada. El acto de determinación en estos supuestos llevará incorporada, en aquellos casos en que proceda, la propuesta de sanción, que al tratarse de una determinación provisional se fijará siempre en su grado mínimo sin tener en cuenta circunstancias agravantes.
2. Los trámites y plazos de este procedimiento se regirán por lo establecido en el Art. 103 para el procedimiento de determinación abreviada.

**TÍTULO V
DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y DISPOSICIONES FINALES**

**CAPÍTULO I
DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

Primera. A

Segunda. B

**CAPÍTULO II
DISPOSICIONES FINALES**

Primera. C

Segunda. D