

**ALGUNOS COMENTARIOS AL**  
**MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CENTRO INTERAMERICANO**  
**DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN SU ACTUALIZACIÓN 2015**

*Dr. Leonardo Costa Franco<sup>1</sup>*

**I.- INTRODUCCIÓN**

La iniciativa en la realización de un Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (en adelante denominado “MCT”), el que tiene por objeto de servir de fuente para las legislaciones internas de los distintos Estados Interamericanos y, en general, para la técnica normativa a ser adoptada en la materia tributaria. El mismo, sin perjuicio de los comentarios que realizaremos en adelante, constituye un trascendente aporte, no solo para la dogmática del Derecho Tributario sino, fundamentalmente, para la adecuación de los distintos ordenamientos a ciertos fines orientadores comunes.

La unificación de la normativa en esta rama del derecho, por consiguiente, posee el invaluable aporte de alinear a las distintas Administraciones Tributarias hacia la búsqueda del mismo fin, en completa adecuación a las reglas y a los principios generales del derecho, componentes básicos de la propia noción de Estado de Derecho. El MCT supone, entonces, la necesidad de conjugar las distintas legislaciones a iguales fundamentos y con similares garantías, y su actualización, en el presente, implica el ajuste normativo a la evolución actual del Derecho y la Sociedad en su conjunto.

En este orden, y sin lugar a dudas, el aporte de esta puesta a punto resulta beneficioso, al cual realizaré en adelante comentarios, con la única finalidad de detallar la necesaria armonización de algunos aspectos con los principios constitucionales y del derecho internacional tuitivo de derechos esenciales del hombre, así como con determinadas

---

<sup>1</sup> Abogado, Graduado del International Tax Program de Harvard Law School ('98). Profesor Titular de Derecho Financiero Universidad Católica del Uruguay y Profesor de Fiscalidad Internacional de la referida Universidad.

significaciones que corresponde permanezcan alineadas a la ineludible tutela del contribuyente.

Primeramente, comenzaré señalando aquellos puntos generales que merecen ser mencionados, sea por lo auspicioso de su inclusión, sea por la necesidad de precisar algunos términos y contenidos. Asimismo, luego me concentraré en la vinculación de determinados preceptos con los principios de igualdad y legalidad, los que devienen de suma importancia al analizar institutos de esta materia, tal como el procedimiento de determinación tributaria, la carga de la prueba, así como las eventuales potestades delegadas en las Administraciones.

Por supuesto, este análisis no pretende ser exhaustivo dada las limitaciones metodológicas impuestas, sino, únicamente, esbozar algunas conclusiones que permitirán un primer estudio de la actualización que en 2015 se efectúa de este tan importante modelo normativo, el que, sin dudas, en los años venideros, será objeto de una mayor profundización por la doctrina tributaria latinoamericana.

## **II.- ASPECTOS GENERALES DEL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO**

### ***A) La Adaptación del MCT a la evolución del Derecho y la Sociedad***

La evolución normativa, así como la consideración de la persona humana como centro del ordenamiento jurídico, produjeron un importante cambio en ciertos aspectos del Derecho, al que la rama tributaria no le resultó ajena. Pues, dada su vinculación con el Derecho Constitucional y con el Administrativo, la labor del Fisco corresponde se adecue, constantemente, a aquellos principios y derechos dignos de tutela en un Estado de Derecho.

En este sentido, al decir de RECASENS SICHES, *“Las normas del derecho positivo son la respuesta que el legislador, la sociedad (por vía consuetudinaria) o el juez dan para satisfacer determinadas necesidades sociales, para resolver ciertos problemas o conflictos de la convivencia y cooperación humanas, tal y como éstos se presentan en*

*un lugar y en un tiempo determinados, inspirándose para ello en las valoraciones que se estiman correctas”<sup>2</sup>.*

La actualización del MCT a la sociedad actual, a sus cambios y avances tecnológicos resulta fundamental. No solo por darle una continuidad propia y necesaria al Derecho, respecto a los acontecimientos y descubrimientos científicos, sino, fundamentalmente, para permitir y fomentar la utilización de dichas herramientas informáticas al beneficio de la labor fiscal, sin que ello implique la desprotección del contribuyente.

En este sentido, el MCT instituye la Administración Tributaria electrónica a través de los artículos 98 y siguientes, incorporándose, especialmente, el “buzón electrónico” (artículo 98). Mediante el mismo, no solo se receptionan comunicaciones por los contribuyentes sino que, en adición, opera como una oficina electrónica, al permitir la presentación de escritos por el contribuyente en todo momento. Con ello se acompasa la necesidad de enseñar, transmitir y auxiliar a los administrados al uso de estas herramientas, lo cual se contempla asimismo en el artículo 99 del MCT que establece la obligación para la Administración Tributaria de informar y asistir al contribuyente para facilitar el cumplimiento voluntario.

El uso de los instrumentos informáticos, así como de la red de comunicación, constituye un medio para dotar de mayor efectividad a la labor administrativa, simplificar procesos, así como acercar al contribuyente, tanto a la Administración, como a la era digital de comunicación.

Por otra parte, resultan de destacable incorporación, asimismo, ciertos aspectos que se relacionan con la tutela de derechos fundamentales, los que es posible observar en las modificaciones introducidas a los artículos 75 y 76 según veremos.

En primer lugar, la enumeración de derechos que efectúa el artículo 75, –el cual corresponde entender como no taxativo–, menciona especialmente a otros derechos que, al tiempo de la redacción del antiguo artículo 64 –del Modelo 2005–, no se encontraban explicitados. Dicha norma enumera derechos que deben ser incorporados por las

---

<sup>2</sup> RECASENS SICHES, Luis. *Filosofía del Derecho*. Barcelona, Bosch, 1934, p. 17.

legislaciones tributarias de mucho de nuestros países, pues sirven de orientadores de la actuación de la Administración y de los derechos de los contribuyentes, a la vez que importan un tutela legal reafirmativa del principio de igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria.

Los derechos mencionados son, entre otros y a modo de ejemplificación: (i) el derecho a ser tratado con imparcialidad y ética por el personal al servicio de la Administración Tributaria (literal a); (ii) derecho al carácter reservado de los datos, informes y antecedentes tributarios (literal b); (iii) derecho a ser informado y asistido por la administración tributaria en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (literal c); (iv) el formular consultas y a obtener respuesta oportuna, de acuerdo con los plazos legales establecidos (literal d); (v) a obtener las copias de los documentos que conforman los expedientes (literal e); (vi) derecho a no proporcionar los documentos ya presentados, y que se encuentren en poder de la Administración Tributaria (literal f); (vii) derecho de repetición y devolución de los pagos indebidos que procedan (literal g); (viii) derecho a la no aplicación de intereses, recargos o sanciones ante cambios de criterios interpretativos del fisco (literal h); (ix) derecho a que se aplique la prescripción de la acción para determinar obligaciones, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria (literal i y artículo 72); (x) derecho al acceso a las actuaciones administrativas y a conocer el estado de tramitación y la identidad de los funcionarios que tramitan los procedimientos (literales j y k), así como a ser informado del inicio de actuaciones, de la naturaleza y alcance de las mismas (literal l) y derecho a corrección de las declaraciones (literal m); (xi) derecho al debido proceso y al derecho de defensa (literal o), a impugnar los actos administrativos (literal n) y a presentar alegaciones y pruebas (literal p).

Cabe detenernos en el último punto señalado, el cual es explicitado mayormente en el artículo 95 numeral 2, por el que se prevé la posibilidad de interponer, por parte del contribuyente o interesado, una queja por omisión o retardo en resolver en los plazos legales previstos para ello. En este supuesto, corresponde a la ley determinar los plazos a los cuales se encuentra sujeta la Administración para la realización de sus tareas, - derecho que en muchos ordenamientos no se regula expresamente-, los que, asimismo,

deben ser razonables<sup>3</sup>. En caso de incumplimiento, se le concede al interesado una herramienta jurídica para acelerar el proceso, tomando en cuenta los importantes perjuicios que esta demora le podría estar acarreando para su situación económica o personal.

Por otra parte, es de notar, asimismo, que el artículo 76 incluye la figura del Defensor del Contribuyente, como una entidad pública independiente de la Administración Tributaria, que debe garantizar la oportuna atención, el respeto por los derechos y la imparcialidad. Si bien dicha figura se encuentra, actualmente, reconocida en varias legislaciones analizadas, es poco usual su difusión y fomento en la específica materia tributaria. Resulta trascendente, por tanto, el impulso que se dota a las legislaciones internas respecto de su creación, con independencia institucional y con tareas propias de esta categoría.

Por último, el artículo 80 también propugna un acercamiento del Derecho al administrado, en tanto exige, en su literal f, -agregado en esta actualización-, que el acto administrativo resolutivo contenga *“la expresión de los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y los plazos para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercer en su caso, cualquier otro que estimen procedente”*. La claridad que la mención de los recursos y los plazos supone para el interesado puede resultar trascendente, máxime cuando se trata de sujetos que no cuenten con asistencia letrada continua, permitiendo, de este modo, salvaguardar los derechos por igual.

La actualización del Modelo en las perspectivas antes analizadas resulta por demás relevante y positiva. Adicionalmente, el artículo 162 literal e) también posee agregados que resultan significativos para el contribuyente. Pues, considera como eximente de responsabilidad *“cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”*, entendiendo como tal, entre otros supuestos, al que *“se haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma”*.

---

<sup>3</sup> Artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Es usual, en Derecho Tributario, -una rama por demás técnica y con inclusiones propias de su vinculación con otras materias, como la Economía o la Contabilidad-, que ciertos términos puedan dar lugar a más de una interpretación, o cuyo contenido no resulte claro ni evidente, pudiendo derivarse, de una misma disposición, dos o más posibles interpretaciones normativas. En este marco, el instituto de la consulta a la Administración es trascendente, y, en su utilización, se observa cómo el contribuyente encuentra en dicha herramienta una posibilidad tendiente a paliar las posibles dudas halladas. No obstante, no es posible exigir, al administrado, la realización de una consulta en cada una de las interpretaciones respecto a las que podría caber una duda, sino que, por el contrario, es lógico que las normas sean aplicadas en su sentido y atendiendo a sus posibles y razonables interpretaciones.

En este marco, aquel contribuyente que ha actuado según una interpretación posible y razonable de la norma, si bien podría, eventualmente, tener que cambiar el criterio técnico, su actuación conforme a lo manifestado puede ampararse en el concepto de eximente de responsabilidad. Este derecho resulta por demás remarcable frente a las crecientes complejidades de las normas tributarias sustantivas.

El error de derecho, como eximente de responsabilidad, según la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en Uruguay, se entiende no contemplado en el Código Tributario Uruguayo, aspecto discutido por cierto sector de la doctrina<sup>4</sup>. En este punto, ha sostenido SHAW que en los casos en los que el contribuyente basó su conducta en una interpretación seria y fundada de la ley, resulta imprescindible amparar su situación, como forma de aplicar plenamente el principio de legalidad y su corolario, el principio de la igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria. Pues, si la razonable interpretación del derecho del sujeto pasivo no es tomada en cuenta como un error válido, entonces en la práctica siempre se impondría la voluntad omnímoda de la Administración<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Al respecto consultar: COSTA FRANCO, Leonardo. *Eximentes de Responsabilidad en la Legislación Tributaria Nacional*. Ponencia presentada en las IV Jornadas Tributarias, Montevideo, Setiembre de 2011 y publicado en: Revista La Justicia Uruguaya, tomo 145, año 2012, p. 63-72

<sup>5</sup> SHAW, José Luis. *El error como eximente de responsabilidad en materia de infracciones tributarias*, en: Revista Tributaria No. 47, IUET, 1982, p. 114.

Sin lugar a dudas, la actualizada redacción del MCT incorporará una nueva perspectiva a los efectos de contemplar estos casos en los que cabe la exención de responsabilidad, al haber actuado, en su entender, conforme a derecho.

Tanto la adecuación tecnológica, como la incorporación de ciertos derechos y situaciones que contemplan una mejor tutela al contribuyente resultan destacables, siendo positivos y necesarios, y correspondiendo sean analizados y contemplados en las legislaciones internas latinoamericanas. La enununciación de los derechos antes mencionados servirán además como elementos que ayudarán a la interpretación de las normas tributarias acudiendo al MCT como doctrina de referencia.

### ***B) Aspectos a Analizar: La definición de Tributo y de los Sujetos Pasivos***

La definición de los distintos tributos y de los sujetos pasivos podría haber sido precisada en esta actualización, no siendo de recibo alguna de las modificaciones introducidas, pues conllevan a la confusión imperante en este tipo de significaciones.

El artículo 2 del Modelo 2015 encuentra en la “*satisfacción de necesidades públicas*” el fin que caracteriza a los tributos como tales, restringiendo la antigua definición que daba el modelo 2005, el cual disponía que el objeto del tributo era “*obtener recursos para financiar el gasto público y, en su caso, para el cumplimiento de otros fines de interés general*”.

La noción de “*necesidad pública*”, como concepto jurídico indeterminado, contribuye, en este aspecto, a limitar la definición de tributo, el cual se debiera constituir como el recurso necesario para contribuir al cumplimiento de los fines estatales, postulado propio del principio de igualdad ante las cargas públicas.

En este sentido, sostenía VALDÉS COSTA que: “*...los tributos se caracterizan por ser los recursos que el Estado requiere para la satisfacción de los gastos inherentes a toda organización social y que aquel distribuye entre sus súbditos con criterios políticos, con*

*base en los principios de la capacidad contributiva, el beneficio, o la contraprestación”<sup>6</sup>.*

En la actualización 2015 del MCT, por tanto, no queda en evidencia si la inclusión de los fines extra-fiscales se eliminan en la definición. Este punto es aclarado, no obstante, en los comentarios en tanto se expresa que *“el propósito fiscal de los tributos no enerva su utilización con fines extrafiscales o de política económica, en los cuales el objetivo recaudatorio no es el más relevante sino más bien el incentivar o desincentivar una determinada conducta”*. En estos casos, si bien no se satisfacerían necesidades públicas en sentido estricto, sí se estarían cumpliendo fines estatales, cual el fomento, incentivo o, por el contrario, desaliento, lo que no quedaría incorporado en la propia definición otorgada.

Por otra parte, la utilización de la satisfacción de necesidades públicas como fin caracterizador de los tributos conlleva, implícitamente, a la confusión con los precios públicos, dada la entrañable vinculación de la “satisfacción de necesidades públicas” con lo que en Derecho Administrativo se califica como “servicios públicos”, los que, generalmente, dan lugar a precios, y no a tributos.

La actualización, en sus Comentarios, mereció diferenciar estas categorías, pues no restan ejemplos prácticos que las confunden, con consecuencias por demás relevantes<sup>7</sup>. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en Uruguay, puntualizó que: *“Los precios constituyen siempre las retribuciones de servicios demandados por el usuario, en virtud del valor económico que contienen y de la consiguiente satisfacción de las necesidades de aquél. De modo que su fuente jurídica es siempre el acuerdo de voluntades manifestado por el consentimiento del obligado a su pago y cuya causa jurídica es la ventaja o provecho que la prestación del Estado le proporciona al usuario.”<sup>8</sup>*

---

<sup>6</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Ed. Temis, 1996, p. 76 y77.

<sup>7</sup> Por ejemplo, en la Sentencia No. 215/2003 el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, de Uruguay, analiza la diferenciación entre tributos y precios en relación con el alcance del principio de legalidad o de reserva legal.

<sup>8</sup> Sentencia No. 518/2009 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Uruguay.



Por otra parte, cabe detenernos, igualmente, en la diferenciación entre tributo y multa, aspecto que no resulta del todo explicitado en los Comentarios que acompañan al artículo segundo. En este punto, es de precisar que la falta de acaecimiento del hecho generador no es el único aspecto contrastable entre uno y otro, sino, asimismo, la propia finalidad: la multa se estatuye como sanción, punto discordante con la significación de tributo antes dada. La multa, por consiguiente, no se incorpora con una finalidad recaudatoria, ni con el objetivo de enfrentar gastos o fines públicos, sino, por el contrario, como consecuencia jurídica ante el desajuste en la conducta con una determinada premisa, que la dota de coacción y que supone un castigo al sujeto incumplidor.

La doctrina señala, en esta materia, que: *“Las sanciones, en cambio, encuentran su justificación jurídica en la necesidad de reparar los daños ocasionados por el incumplimiento de las obligaciones, o en la necesidad de penar aquellas violaciones que presentan una especial gravedad de acuerdo con la conciencia social de cada tiempo y lugar. Los tributos, pues, tienen su ratio legis en la necesidad de obtener recursos para cubrir los gastos normales e indispensables de la sociedad; los recargos y multas, en la idea inherente al concepto de norma jurídica, de que, quien la viola, debe ser objeto de una sanción.”*<sup>9</sup>

Por otra parte, en lo que particularmente refiere a la definición de los sujetos pasivos de estos tributos, el artículo 26 incluye al contribuyente y no al sujeto pasivo, obviando el concepto de responsable por deuda ajena. Así, lo define *“como el obligado tributario designado por la ley del tributo por verificarse respecto de él el hecho generador de la obligación tributaria”*. No se define al responsable en general y se omite al responsable sustituto.

La versión anterior de dicho artículo, -artículo 27 del Modelo 2005-, definía perfectamente al sujeto pasivo como *“...la persona natural o jurídica que debe cumplirla, sea en calidad de contribuyente, directo o sustituto”*.

---

<sup>9</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. Ob. Cit. p. 76-77.

Cabe definir al sujeto pasivo de la obligación tributaria, por tanto, como aquélla persona, sea física o jurídica, deudora del tributo, tomando a éste en sentido amplio. El sujeto pasivo es, entonces, el obligado por Ley al pago de la obligación tributaria, al cual, además, el sujeto activo podrá reclamar el cumplimiento de la misma.

Dentro de los obligados tributarios, corresponde distinguir, como lo hace la doctrina española,<sup>10</sup> entre los obligados principales u originarios, los responsables, los sucesores y otros obligados. Todos estos sujetos, incluso los sustitutos, integran el concepto de sujeto pasivo, como aquel a quien el sujeto activo puede reclamar la deuda, sea la generada a nombre propio, o por ser responsable de un hecho ajeno.

Resulta de necesidad que los Códigos Latinoamericanos contengan una definición de la figura del sustituto, sea por su expresa mención en sede de impuestos específicos, sea por su diferenciación con otros agentes, como los de retención y percepción.

El sustituto era definido por el artículo 29 del Modelo 2005 –suprimido en la actualización-, como *“los sujetos pasivos que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente directo, están obligados a cumplir las obligaciones tributarias”*.

La figura del sustituto, -identificada en sus orígenes por la doctrina italiana-, se encuentra establecida en sendas legislaciones de los países de América Latina<sup>11</sup>, mereciendo su mantenimiento en el MCT, así como su expresa diferenciación con otros sujetos, como los agentes de retención y percepción.

Si bien la responsabilidad de estos últimos es similar a la del responsable sustituto, la diferencia principal consiste en cuanto el sustituto desplaza completamente al contribuyente, no ocurriendo dicho fenómeno en la designación de agentes retención o

---

<sup>10</sup> MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (Dir.). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Ed. Lex Nova, España, 2008.

<sup>11</sup> En Uruguay, el Responsable Sustituto es contemplado por el artículo 57 de la Ley 18.083 que establece: *“Son responsables sustitutos aquellos sujetos que deben liquidar y pagar la totalidad de la obligación tributaria en sustitución del contribuyente. Una vez designado el responsable, el contribuyente queda liberado de toda responsabilidad frente al sujeto activo por la referida obligación. Tal liberación no inhabilita al contribuyente a ejercer todos los derechos que le correspondan en su condición de tal, tanto en sede administrativa como jurisdiccional. Los responsables sustitutos tendrán en todos los casos derecho a repetición, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19 del Código Tributario.”*

percepción. Por otra parte, el sustituto es el único obligado, en tanto el agente, si incumple su obligación de retención, es responsable conjuntamente con el contribuyente. A su vez, el sustituido no tiene relaciones jurídicas con el sujeto activo, mientras que en el caso de la retención o percepción sí conservará el derecho a reclamar lo pagado indebidamente. Así en jurisprudencia se ha señalado que: *“De admitirse la tesis de la Administración sería convertir al agente de retención en un sustituto tributario lo que sería inadmisibles, pues son dos figuras discernibles, de caracterización distinta: el agente es un auxiliar y en el caso no cabe responsabilizarlo ni confundirlo como solidario ni como sustituto. (...) La diferencia fundamental entre el agente de retención y el sustituto tributario consiste esencialmente en lo siguiente: el agente de retención tiene en primer término la obligación de retener y pagar al Fisco la suma retenida; sólo el incumplimiento de una de las dos obligaciones referidas hace nacer su responsabilidad patrimonial hacia el Fisco. En cambio, en el caso del sustituto, la obligación de pagar el impuesto incumbe directa y primordialmente al sustituto, sin perjuicio de su derecho de reclamar la restitución de lo pagado al verdadero contribuyente”*<sup>12</sup>

VALDÉS COSTA, por su parte, insistía en trazar las diferencias entre el agente, luego de efectuada la retención o percepción, y el sustituto, debido a que en nuestro medio se ha incurrido en error al identificarlos. *“Esta interpretación no tiene en cuenta que la responsabilidad única y la liberación correlativa del contribuyente es solamente por “el importe respectivo”. Si este es inferior al que legalmente corresponde, el contribuyente sigue siendo responsable por la diferencia; si es mayor, tiene derecho a reclamar, directamente al sujeto activo, la devolución de lo pagado indebidamente; si es igual queda liberado por haber extinguido su obligación mediante el pago efectuado a quien estaba legalmente facultado para recibirlo, y no por haber sido sustituido. Es la solución del modelo de C.T.A.L. (art. 31), del C.T.U. (art. 23) y de la ley 125 de 1991 de Paraguay.”*<sup>13</sup>

En lo que especialmente atañe a los agentes de retención y percepción, es de puntualizar que los artículos 28 y 29 precisan y actualizan satisfactoriamente las figuras tratadas, definiendo las mismas, aspecto que realizaba vagamente el MCT del 2005.

---

<sup>12</sup> Sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Uruguay, No. 86/1985.

<sup>13</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. Ob. Cit., p. 341.

Asimismo, es de agregar que la responsabilidad solidaria que cabrá al agente de retención o percepción para el caso de incumplir con su obligación ocurre, únicamente, cuando tuvo la posibilidad material de concretarla, siendo eximido en supuestos que así no la posee<sup>14</sup>.

Como último aspecto a considerar en este apartado, es de precisar que la acción de regreso que poseen los terceros responsables es un punto propio de la subrogación, que los caracteriza. El artículo 32, en tanto precisa, -al igual que ya lo hacía la versión 2005, que “*los terceros responsables tienen acción de regreso contra el obligado tributario en los casos establecidos en la ley*”, resulta un tanto ambigua, pues la acción de repetición se encuentra implícita en esta especie de responsabilidad, no dependiendo de su reafirmación legal.

### ***C) La labor de la Administración Fiscal y sus límites: los casos de fraude y normas anti-abuso***

Los límites a la labor de la Administración Fiscal y, más precisamente, los requisitos que corresponde cumpla su accionar son aspectos por demás significativos que merecen un detenimiento especial.

Pues, si bien ciertos postulados se relacionarán con los principios de legalidad y de igualdad, -los cuales ahondaremos en el capítulo siguiente-, es de destacar la necesidad de dar importancia a la fundamentación y a la prueba que despliegue la Administración y, especialmente, en lo que responde a la aplicación de las normas anti-abuso y otros casos de posible fraude o elusión.

---

<sup>14</sup> En Sentencia No. 95/1997 el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en Uruguay, señaló: “*En consecuencia, no es objetable la triple situación que destaca la parte actora a fs. 6: a) único obligado al pago, frente al sujeto activo de la relación jurídica tributaria, si practica efectivamente la retención; b) responsable solidario si no efectúa la retención, pese a tener posibilidad material de concretarla; y c) eximido del pago del tributo respectivo si se le presenta la imposibilidad material de practicar la retención, porque no puede ser obligado al pago del mismo.*”

Los artículos 10 (Calificación de hechos y Simulación) y 11 (Cláusula Antielusiva General) se dedican a regular la potestad de la Administración Tributaria de considerar el principio de la realidad de los negocios establecidos por las contribuyentes, así como las hipótesis de elusión o fraude a la legislación fiscal, en los cuales es preciso detenernos.

El artículo 10, primeramente, establece que: *“En caso de actos o negocios simulados, el tributo se aplicará atendiendo a los actos o negocios realmente realizados”*. Dicha disposición no posee modificaciones respecto a la versión anterior, y menciona una potestad reconocida por los Códigos de los distintos Estados, encontrándose implícito que, la carga de la prueba en estos supuestos, le corresponde a la Administración. En este punto, hubiera resultado necesario incluir dicho aspecto en los Comentarios, pues resulta de extrema importancia para el instituto tratado y para la tutela del contribuyente. Mas cuando, este tipo de normas, suelen ser las principales causas de litigios entre contribuyentes y las administraciones tributarias, por lo que la precisión es una elemental exigencia de certeza y de tutela a los derechos del contribuyente.

Igual razonamiento resulta aplicable al artículo 11, norma anti-abuso. El mismo, tal sostiene el Comentario, *“busca evitar que se utilicen actos o negocios con una finalidad distinta de la prevista en la ley, o sin otra justificación que la de conseguir rebajar la tributación de quien los realiza, inclusive para la obtención de crédito fiscales indebidos o, en general, de algún beneficio tributario”*.

Resulta trascendente la inclusión de estas normas anti-abuso en las legislaciones latinoamericanas. Pues, las mismas intentan atacar la utilización de las normas fiscales con un fin exclusivamente elusivo o fraudulento. No obstante, su aplicación debiera limitarse en este último sentido, en lo que la redacción de estos artículos resulta fundamental, dada la característica de excepción que poseen sus supuestos.

Los beneficios tributarios que los sujetos puedan obtener, producto de la elección de ciertas bases, no prohibidas, no resulta cuestionable. En este punto, un sujeto que estudia la posibilidad de abrir una sucursal de su empresa en Argentina o Chile analizará, pormenorizadamente, el tratamiento tributario dado en ambos, para luego optar por el más conveniente. Lo reprochable debe limitarse, por ende, a los casos en los

que exista un verdadero artificio para la generación de dichos beneficios que, deben ser *fraudulentos*, término omitido en los Comentarios.

La novedad del artículo 11, respecto a su redacción anterior, lo constituye –en línea con los avances de la OCDE en el ejercicio de los desarrollos denominados “*Base Erosion and Profit Shifting*”, la inclusión de la utilización abusiva de tratados tributarios, lo cual resulta por demás importante dados los avances actuales del Derecho Internacional Tributario, y lo creciente de esta problemática. Asimismo, cabe limitar, -tal lo mencionaba anteriormente-, dichas hipótesis a aquellas de verdadero fraude o elusión, estableciendo reglas claras de cuándo se entenderá esta artificiosidad, y dando, en este punto, seguridad jurídica al contribuyente. La falta de sustancia en la actividad económica, por ejemplo, es uno de los criterios más utilizados en doctrina internacional para el señalamiento de estos casos.

En definitiva, tal como bien fue agregado en los Comentarios de la versión actual “...*la adopción de cláusulas generales antielusivas en los ordenamientos, como la prevista en el Modelo de Código, no supone la apertura a la arbitrariedad o a la aplicación irrestricta de discrecionalidad por parte de las Administraciones tributarias, por el contrario correponderá a éstas sustentar con los elementos de prueba que admite el sistema legal, el carácter impropio, inadecuado o artificial de las operaciones efectuadas por los contribuyentes, o el abuso en la utilización de los convenios internacionales contra la doble imposición fiscal, así como la inexistencia de una finalidad distinta al puro y simple ahorro fiscal*”. Sin embargo, la inclusión en los Comentarios del concepto de “*planificación fiscal agresiva*”, resulta vago, impreciso y arbitrario por lo que el mismo instaura un elemento de inseguridad jurídica que debió evitarse.

### **III.- PUNTOS DE ESPECIAL INTERÉS: LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y LEGALIDAD EN EL MCTAL**

#### ***A) Los Principios de Legalidad e Igualdad en el Derecho Tributario***

Más que para el Derecho Tributario, los Principios de Legalidad y de Igualdad constituyen postulados que forman parte ineludible de la propia definición de Estado de Derecho. Pues, los mismos resultan acepciones mínimas de este último, punto a ser contemplado, tanto por el MCT como en todas las legislaciones de latinoamérica.

En doctrina uruguaya, Addy MAZZ<sup>15</sup> encuentra las fuentes del principio de legalidad en la Declaración de Derechos de los Estados Unidos, y en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, de Francia, cuyo artículo 14 dispone: *“Todos los ciudadanos tienen el derecho de constatar por ellos mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, consentirla libremente, perseguir su empleo y determinar la cualidad, el asiento, el reconocimiento y la duración de la misma”*.

La reserva legal posee una función garantista, en tanto es a través de la ley, -entendida en su sentido orgánico-formal-, que se podrán crear los tributos. Esta norma, por razones de elaboración y sanción, supone una mayor garantía para los individuos, ante la discusión y representación que implica su pasaje por el Parlamento.

Este principio tiene diversos fundamentos. Al decir de MAZZ: *“El pensamiento económico liberal, considera el tributo una verdadera invasión del derecho de propiedad de los individuos, y, como tal, solo puede establecerse o fijarse a través de la ley. En este enfoque, su justificación radica en la protección de los derechos individuales, vinculada a la noción de autocomposición. El pensamiento jurídico público contractualista exige el consentimiento del pueblo para el establecimiento de los tributos, sea por sí o por sus representantes. De esta forma el principio se acomoda a las variantes necesidades sociales, y en los últimos tiempos se ratifica su trascendencia para la defensa del interés general, proyectándose su vigencia sobre*

---

<sup>15</sup> MAZZ, Addy. *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*. Montevideo, FCU, 2007, p. 7.

*ámbitos de naturaleza contractual como son la fijación de precios por la Administración”<sup>16</sup>.*

En mi opinión, el fundamento debemos encontrarlo en la necesaria garantía que supone esta reserva de ley para el administrado, -pilar de un sistema republicano representativo de gobierno-, que sirve como límite a la Administración, ya que ésta no podrá, mediante reglamento, extenderse más allá de lo que la ley expresamente le haya permitido. Por lo que la violación de dicho principio, implica un verdadero avasallamiento de las garantías constitucionales y por ende una violación del derecho de propiedad.

Si bien, actualmente, podemos entender al tributo como una limitación al derecho de libertad, y no ya de propiedad en sentido estricto, la conclusión esta en línea con que en materia tributaria se requiere ley, en un sentido orgánico-formal, para el establecimiento de todos los elementos configurativos del tributo, tal lo menciona el artículo 7 del MCT analizado.

Por otra parte, en lo que atañe al Principio de Igualdad, VALDÉS COSTA,<sup>17</sup> le otorga tres contenidos diversos: la igualdad en la ley, por la cual se le debe brindar igual tratamiento a todos los contribuyentes; la igualdad ante la ley, por la que será necesario aplicar la ley de forma igual para los administrados, respetando sus desigualdades; y la igualdad por la ley, en virtud de la que se justifica el trato desigual entre los contribuyentes, ya que la imposición es utilizada para lograr la igualdad entre los ciudadanos.

Asimismo, es preciso destacar, como lo hace VILLEGAS que la igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritméticamente igual para cada uno de ellos, sino una igualdad de tratamiento frente a situaciones iguales. A su vez, también implica que ante circunstancias desiguales corresponden tratamientos desiguales “...y la gran problemática que se desarrolla alrededor de esta garantía constitucional, estriba en determinar cuándo las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como

---

<sup>16</sup> MAZZ, Addy. Ob. Cit., pp. 8 y 9.

<sup>17</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Depalma, 1992, pp. 271 y ss



*desiguales, son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal”<sup>18</sup>.*

Al analizar este principio, la Suprema Corte de Justicia de Uruguay ha establecido: “...el aludido principio importa la prohibición de que se establezcan fueros o leyes especiales para determinadas personas, salvo las que la propia Carta instituyera, y equivale a decir que todas las personas deben recibir igual protección de parte de la ley, que no impide que se legisle para clases o grupos de personas siempre que estos se constituyan justa y racionalmente...”<sup>19</sup>

Por lo tanto, la igualdad consiste en que las cargas fiscales sean aplicadas a todos por igual, pero también que la relación jurídico-tributaria sea trabada en un plano de igualdad, pues no es permitido realizar diferenciaciones, a excepción de las permitidas por la Constitución de cada Estado. Me referiré, entonces, a la igualdad de posicionamiento en la relación Administración-contribuyente, a sus vinculaciones con el debido proceso y a los derechos de defensa de este último.

***B) La ampliación de competencias de las Administraciones a través de la desconcentración y delegación de atribuciones. Eventual contradicción con el Principio de Legalidad.***

Especial reproche jurídico merece la norma que establece una presunción de legalidad de los actos administrativos (artículo 14 del CTM). Para ello me remito a la prestigiosa doctrina administrativista que cuestiona dicho concepto. Sin perjuicio de ello, el concepto de presunción de legitimidad de actos administrativos ha sido paulatinamente revocado por diversos tribunales, y debe decirse con claridad que dicha presunción es un resabio autoritario que responde a las prácticas que consideran a la relación tributaria como una relación de poder.

---

<sup>18</sup> VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Depalma, 2001, pp. 202 y 203.

<sup>19</sup> Sentencia Publicada en la Revista Tributaria No. 175, p. 201.

Sin perjuicio de lo anterior, me concentraré en analizar particularmente alguna de las hipótesis en las cuales la norma legal que ejemplifica el MCT asigna al Poder Ejecutivo una potestad de regulación, tal ocurre con los artículos 7, 17 y 21; así como en el artículo 40.

El artículo 7, en su literal e, establece que es la ley la que puede disponer “*la obligación de presentar declaraciones determinativas de tributos o de pagos a cuenta y autoliquidaciones, salvo aquellas de carácter informativo las cuales podrán ser establecidas por una norma de inferior jerarquía*”. La redacción diferencia, por tanto, a las declaraciones determinativas y a las informativas, dotando, a estas últimas, de la posibilidad de que puedan ser establecidas por una norma reglamentaria. No obstante, no se definen, exactamente, cuáles son, pudiendo aplicarse una significación amplia de dicho término, máxime cuando los Comentarios señalan que “*podrán ser establecidas por normas de inferior jerarquía a fin de facilitar la obtención de información por parte de la Administración tributaria*”.

En aplicación del principio de legalidad corresponde a la Ley, en esta materia, establecer qué tipo de información podría exigir el Fisco, y, en este término, no se corresponde con el principio constitucional que las solicitudes queden enteramente libradas a la discrecionalidad de la Administración.

Similares conclusiones pueden ser extrapoladas al artículo 17 del MCT. El mismo, -en igual redacción que el anterior Modelo-, establece que: “*El titular de la Administración tributaria está facultado para dictar normas generales para el desarrollo y aplicación de las leyes tributarias*”. Si bien en los ordenamientos analizados existe el reglamento de ejecución, es preciso reforzar los límites a dicha potestad, en tanto no debe vulnerar el principio de reserva legal, y corresponde obre como complemento, -y no como sustituto-, a la normativa de rango legal. Es oportuno precisar, de todos modos, que dicho aspecto quedará bajo los parámetros que el constituyente, en cada uno de los ordenamientos, hubiera estatuido en la correspondiente Constitución de cada Estado.

En lo que atañe al artículo 21 del MCT, que refiere al “*concepto de hecho generador, no sujeción y exención*”, agrega en el numeral 2 que los supuestos de no sujeción, “*se produce(n) cuando el hecho realizado por el obligado tributario no se encuentra*

*comprendido en el presupuesto legal que da origen a la obligación tributaria”. En los Comentarios se ha mencionado que “...el Modelo de Código estima que resulta posible delimitar el hecho generador a partir de la mención de supuestos de no sujeción” y agrega, que surgen para “agregar a la delimitación del hecho generador los supuestos de no sujeción de la obligación tributaria, es decir la mención de los supuestos en los cuales no se origina el hecho imponible, como una forma de dar mayor claridad al hecho generador conceptualizado....”*

Mas allá de lo impreciso de la norma y de sus comentarios, corresponde interpretar esta norma conjuntamente con el artículo 7 del MCT, en tanto es exigencia que la Ley determine todos los elementos del hecho generador. Las hipótesis de no sujeción, establecidas por Ley, cabe considerarse como un reforzamiento de dicha definición, o, como aclaratoria de ciertos casos dudosos, pero no como una delimitación suficiente del hecho en cuestión. Pues, hacerlo de otra manera, se esta, indirectamente, dejando librado en la Administración la definición de aspectos sustantivos, lo que no se corresponde con la reserva legal antes señalada. Dada la imprecisión de la norma y de su explicación, entiendo que sería deseable su eliminación.

La última norma a prestar una detenida atención, el artículo 35 numeral 3 del MCT, que deja librado en el reglamento *“los supuestos en los que se configurará el conjunto económico”*. La consecuencia de determinar un conjunto económico, -tal lo dispone el mismo artículo-, es la responsabilidad solidaria de todos sus miembros, lo que puede resultar de significativa importancia para una empresa, y cuyos aspectos merecen sean delimitados, o aún dirigidos por la Ley.

La presunción establecida en dicho artículo 35 del MCT no alcanza para definir, en forma clara, cuándo se está ante una hipótesis de conjunto económico, aspecto que corresponderá precisar a cada legislación, y no dejar a la discrecionalidad de cada Administración. En este punto, el MCT pudo establecer un postulado en la materia, estableciendo un esclarecimiento de lo que se entiende por *conjunto económico*, lo cual es usulamente controvertido en la práctica tributaria.

Por último, contrariamente a lo expuesto, es de destacar, en forma positiva, la supresión que esta actualización efectuó del Modelo del 2005, estableciendo que en la

determinación de los agentes de retención y percepción debe ser aspecto reservado a la Ley, con lo que se modifica sustancialmente la redacción anterior, y acompasándola con las Constituciones nacionales. A tales efectos, el cambio se observa en el artículo 7 y en los nuevos artículos 28 y 29.

***C) La Igualdad en la relación jurídico-tributaria: La Determinación Tributaria y posteriores procedimientos. Algunos cuestionamientos.***

El Principio de Igualdad, en Derecho Tributario, no se manifiesta únicamente, y según analizamos, en la imposición igualitaria, como coloario de la igualdad ante las cargas públicas. Por el contrario, para su cumplimiento, es necesario establecer una igualdad en la relación jurídico-tributaria, que se manifieste en todo el procedimiento tributario, y con especial vinculación al debido proceso.

En este marco, las facultades conferidas a la Administración, así como la carga de la prueba en ciertos supuestos, y la oportunidad de defensa del contribuyente resultan relevantes, aspectos que corresponde sean incorporados en los Códigos Tributarios de de las Americas.

***(i) Potestades de la Administración en relación al acceso a la información del obligado***

El artículo 114 MCT establece los deberes específicos de los obligados tributarios, entre el que se encuentra el de suministrar información establecida con carácter general o mediante requerimientos individualizados en la forma y plazos que se determine.

En similares términos, el literal h del artículo 115 dispone que el obligado debe: *“Proporcionar copia de la totalidad de los medios de almacenamiento referidos en el segundo párrafo de la letra e), debiendo la Administración tributaria suministrar los insumos correspondientes. Asimismo, deberá ponerse a disposición toda la información y documentación relacionada con el equipamiento de computación y los programas de sistema (o software básico o de base) y a los programas de aplicación (o software de aplicación) que se utilicen en los sistemas informáticos de registración y contabilidad*

*de las operaciones vinculadas con la materia imponible, ya sea que el procesamiento se efectúe en equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por terceros”.*

No caben dudas que, con fines fiscalizadores, la Administración debe tener acceso a cierta información de los obligados, no obstante, dicha disposición no puede resultar irrestricta, sino, por el contrario, circunscripta a la propia tarea que se audita. En este punto, las dos disposiciones antes citadas –así como las demás con similar redacción-, debieran explicitar la limitación en datos con interés tributario, dejando de lado los términos amplios que pueden dar lugar a conductas excesivas, tal las varias veces analizadas por la jurisprudencia regional en esta materia.

***(ii) La consecuente imposibilidad de control de la prueba por el obligado. La carga de la prueba y la utilización de la misma por la Administración***

Tanto el acceso a la documentación del obligado (artículo 78), como la prueba que tenga la Administración debe quedar labrada en actas, y poder ser controlada por el interesado. Pues, es ésta la única herramienta tendiente a salvaguardar la igualdad en la relación, así como el principio de debido proceso.

Este aspecto se encuentra parcialmente contemplado por el artículo 130, en su numeral tercero, al establecer la obligación de documentar las actuaciones en actas. Sin embargo, instituye una suerte de preclusión para el interesado, pues dispone que: *“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”.*

La carga de la prueba, así como el derecho de defensa, en este punto, resulta cuestionable en el MCT, pues conlleva a resultados por demás desajustados, derivados del silencio o del transcurso del plazo. Es fundamental, para el completo ejercicio del derecho de defensa y del debido proceso, que los hechos consignados por los fiscalizadores puedan ser contrastados, o bien por alegaciones que pudieran resultar del contribuyente, o bien por prueba que pudiera ser posteriormente diligenciada, no

debiéndose exigir, al interesado, la carga de controvertir, por si acaso, cada uno de los extremos que se labran en el acta.

Por otra parte, el artículo 54 del MCT dota a la Administración de la posibilidad de comparar los datos de los contribuyentes con *“los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes”* (artículo 54, literal b, ordinal 3). Asimismo, el artículo 88 establece que: *“de constar a la Administración Tributaria que la contabilidad no refleja la realidad económica y financiera del sujeto pasivo, podrá desconocerla y aplicar el método de base presunta a que se refiere el literal b del artículo 54”*.

Es necesario precisar, en este punto, que en los dos artículos antes citados corresponde al contribuyente la posibilidad de control de aquellos supuestos en los que se fundamenta la Administración para arribar a tales conclusiones. Esto es, tanto cuando se compara con los similares o equivalentes: cuáles son, cuál es la similitud, cuáles son las diferencias de cada caso, qué resultados arroja, entre otras; así como cuando le consta que la contabilidad no refleja la realidad económica, corresponderá al Fisco, igualmente, probar dicho extremo.

La carga de la prueba, en estos supuestos, siempre debe corresponder a la Administración. No obstante, es necesario que las disposiciones del MCT, -siendo base e inspiración para sendas legislaciones latinoamericanas-, detallaran los términos antes evidenciados, pues se corresponden con los casos que más se ventilan en los tribunales internos de cada uno de los Estados.

El control del expediente, de las actuaciones y de las probanzas habidas resulta fundamental. En este punto, el artículo 78 del MCT es cuestionable, pues limita la disponibilidad de las actuaciones no concluidas: *“En tal caso, se les deberá dar acceso al expediente en el momento de la conclusión de dichas actuaciones de comprobación y el traslado de la propuesta de regularización, para que puedan ejercer su derecho de defensa o bien colaborar con la adecuada aplicación de los tributos”*.

Dicho extremo, -agregado en la actualización del MCT-, no se adecua con la evolución actual del principio del debido proceso, cuestionando la igualdad en el procedimiento.

El conocimiento, tanto del inicio, del motivo, como de su tramitación y de las actuaciones que obran en el expediente constituye un derecho fundamental del interesado, el cual no corresponde sea limitado por motivos de celeridad, ni por otra razón.

Por otra parte, también corresponde al procedimiento de determinación tributaria la oportunidad de ofrecer y diligenciar pruebas por parte del contribuyente u obligado<sup>20</sup>. En este punto, el artículo 88 del MCT establece dos limitaciones: la inconducencia y la extemporaneidad.

Respecto a la primera, es de apuntar que, tal como es precisado en dicha norma, la Administración debe emitir una decisión motivada, pudiendo ser revisada en la vía recursiva correspondiente. La inconducencia se refiere a la inidoneidad del medio para demostrar los hechos que pretende probar, aspecto que podrá ser discutido oportunamente.

Asimismo, la extemporalidad no se encuentra, en rigor, en el texto del artículo 88, pero sí referida en sus Comentarios, al remitirse, para dicha materia, al artículo 189. Esta última norma señala que resulta aplicable a los procedimientos extemporáneos las normas del artículo 88, considerando pues la inconducencia de la prueba. Cabe criticar especialmente el numeral 7 del artículo 88 que establece el rechazo de la prueba ofrecida por el contribuyente extemporánea salvo que demuestre la buena fé de la actuación. Resulta ser una limitación al derecho de defensa y a la búsqueda de la verdad material de la actuación administrativa.

El articulado confunde, en este punto, la noción de inconducencia con la extemporaneidad, no quedando claro cuándo ocurre esta última, pues el artículo 189 se reserva a establecer un plazo para su presentación cuando se han interpuesto recursos administrativos. En consecuencia, es de entender, conforme a los principios aplicables, que el ofrecimiento de prueba no posee plazo en tanto no se hubiera emitido el acto, y, luego del mismo, cabría con la interposición de los recursos o, en cualquier momento,

---

<sup>20</sup> Al respecto ver: COSTA FRANCO, Leonardo. *La Prueba en el Procedimiento de Determinación Tributaria*. Ponencia Presentada en las III Jornadas Tributarias, Diciembre de 2010, publicado en Revista La Ley Uruguay.

hasta su resolución. El establecimiento de un plazo, luego de la presentación de los recursos, para el ofrecimiento de probanzas constituye una excepción, la que corresponde interpretar como tal y no remitir para otros supuestos no considerados.

**(iii) Otros aspectos a considerar en atención al Principio de Igualdad**

En el análisis que se efectúa, existen otros supuestos en los cuales la igualdad entre las partes podría ser discutida, tales la imputación a la paga, y los modos de interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias.

En el primero de los aspectos, el artículo 62 del MCT establece el orden de imputación cuando el monto abonado por el obligado no es suficiente para cubrir todo el adeudo. Primeramente se cancelarán los intereses, luego los recargos, después el tributo y por último las multas. Resulta pertinente hacer hincapié en tanto dicho orden será seguido únicamente cuando el sujeto pasivo no hubiera, voluntariamente, indicado otro. Este punto no resulta del todo evidente en la redacción dada, pudiéndose discutir, en su caso, si es posible alterar, voluntariamente, el mismo, cuando se efectúa un pago parcial.

A mi entender, la respuesta afirmativa sería de recibo, pues la norma actuaría como supletoria para el caso en el cual no se hubiere indicado otra imputación. Esto es lo explicitado en los Comentarios, en referencia al pago total: *“Se precisa que ese mismo orden de imputación de pagos deberá ser seguido por la Administración cuando se trate de pagos voluntarios sin la indicación de la deuda a que cabe imputarlos o se trata de cobro en la vía de paremio y la cantidad obtenida sea insuficiente para satisfacer la deuda ejecutada”*.

Resulta cuestionable, igualmente, el orden estatuido, cuya igualdad, dependerá, en su caso, de comparar la legislación general respecto de esta especial, y analizar las posibles diferenciaciones que hubiere, en cada hipótesis.

Por otra parte, los modos de interrupción del cómputo de prescripción han sido modificados en la actualización del MCT. Resulta poco preciso el artículo 69 al señalar como elementos interrumpidos de la prescripción *“...cualquier acción administrativa*



*orientada a determinar las infracciones tributarias cometidas por los obligados tributarios” (literal d).*

Es de notar, en este punto, que dicho literal no se hallaba en la redacción anterior, y que, el literal a del artículo 60 anterior se consideraba la interrupción: *“Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización...”*. Este punto es precisado en la redacción actual, en tanto ya no exige un conocimiento formal del sujeto pasivo, sino, más específicamente, la notificación al sujeto pasivo: *“por cualquier acción administrativa, debidamente notificada al sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización...”*.

La inclusión del literal d no concede garantía alguna al contribuyente en lo que hace referencia a la notificación, aspecto que corresponderá, igualmente, sea interpretado en forma armónica con el apartado anterior, exigiéndose una notificación formal al obligado, salvaguardando la igualdad en el procedimiento. Pues, no resulta de recibo que la interrupción acaezca sin un conocimiento formal del sujeto interesado.

#### **IV.- CONCLUSIONES**

La actualización que, luego del transcurso de diez años, se produce en el MCT resulta por demás valorable. Las normas contenidas en dicho cuerpo normativo constituyen una fuente de revisión y de consecuente inspiración para los ordenamientos internos, pudiendo, a través del mismo, uniformizar e intentar llevar a cabo ciertos principios y criterios de necesaria atención en esta materia.

Tal lo analizamos, la adecuación del MCT a la era de la información digital y a las nuevas herramientas informáticas con las que cuentan las Administraciones Tributarias deviene de recepción, aspecto que corresponderá sea incorporado en cada una de las legislaciones nacionales.

Por otra parte, la ampliación de derechos y garantías que hemos estudiado en alguna de las disposiciones también vierte especial atención a los avances que el Derecho ha

tenido en esta temática, adaptando la legislación tributaria a la tutela de los derechos fundamentales involucrados en el relacionamiento y procesos que regula.

Asimismo, a lo largo del presente precisamos ciertos aspectos que merecen una especial atención, sea por la ambigüedad en alguno de los términos o redacción empleada, sea por su cuestionamiento en la aplicación de los principios de legalidad y de igualdad, entre otros especialmente considerados.

Si bien la finalidad fiscalizadora de la Administración es atendible y digna de reconocimiento, puesto que de la misma depende, en algún punto, la coacción y consecuente cumplimiento con las cargas públicas, corresponde que dichas potestades sea limitadas y ponderadas y, en ciertos aspectos, por demás reguladas, dada la posible injerencia en los derechos de los sujetos intervinientes, tal el de defensa o el debido proceso. Es en estos aspectos que el MCT tiene los mayores reproches por mantener conceptos que resultan vestigios de una concepción antiliberal de la relación tributaria como una relación de poder. Es de esperar que en el futuro estas normas sean reestudiadas a los efectos de poder dar equilibrio a la función de fiscalización con la defensa de derechos constitucionales.

Por otra parte, es novedad de esta actualización el acompasamiento con la normativa internacional y con los cambios acaecidos en el Derecho Tributario Internacional, al incorporar ciertos supuestos antielusivos, a la utilización de tratados, al intercambio de información entre Administraciones, entre otros<sup>21</sup>. Aún en estos casos, restan aspectos a definir, puntos que corresponderá sean adoptados por cada uno de los Estados, pero en los cuales los postulados antes señalados deberían hacerse presentes, en forma conjunta al análisis e interpretación de las normas inspiradoras que propugna el Modelo 2015<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> Además de lo señalado precedentemente, respecto a las normas anti-abuso (artículo 11), cabe adicionar que aspectos no han sido definidos en la regulación del artículo 108 (Validez de informaciones proporcionadas por autoridades tributarias extranjeras).

<sup>22</sup> El presente trabajo, con modificaciones de la versión original para la presentación a estas Jornadas de DGI, formó parte de un comentario al MCT solicitado por el Banco Interamericano para el Desarrollo al autor. Corresponde, en consecuencia, agradecer al Banco Interamericano para el Desarrollo y al Centro Interamericano de las Administraciones Tributarias, la oportunidad otorgada en su momento para analizar crítica y libremente este importante esfuerzo realizado por técnicos de las administraciones tributarias de todo el continente. Es justamente, en este diálogo y apertura hacia la doctrina y al sector privado que se logrará el equilibrio entre fiscalización y la defensa de los derechos individuales.