

## RESOLUCIONES DE LAS JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

### I JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. MONTEVIDEO -1958

#### *I) Tema I: Autonomía del Derecho Tributario*

1º. El Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del Derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, con concepto y objeto también propios.

2º. Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras disciplinas precisará el alcance que asigne a los mismos.

3º. En la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en y siendo *ex lege* dicha obligación no debe ampliarse por vía de integración el campo de aplicación de la ley.

4º. La aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional.

5º. Las normas jurídicas-tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrapadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos.

6º. El contencioso tributario debe competir a organismos independientes de la administración activa.

7º. En los centros de estudios jurídicos deben existir cursos de Derecho Tributario donde se imparta exclusivamente la enseñanza de las normas concernientes a esta disciplina.

## 2) Tema II: *Doble imposición internacional*

### *Considerando:*

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

### *Se recomienda:*

1º. Que, de modo general, el principio de la fuente por oposición al del domicilio o de la nacionalidad, sea adoptado en la legislación interna de cada uno de los países o en los tratados que eventualmente pudieran celebrar entre ellos, como criterio atributivo de exclusiva potestad fiscal en el orden internacional.

2º. Que se constituya una comisión permanente designada entre los delegados asistentes a estas Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario con el fin de estudiar los principios a que debe condicionarse la aplicación del concepto de la fuente, teniendo en cuenta la naturaleza de las inversiones o actividades desarrolladas en escala internacional, a fin de lograr soluciones uniformes en la legislación interna de cada Estado o en los convenios que eventualmente pudieran celebrar entre ellos, cuyas recomendaciones estarán sometidas a las próximas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario a celebrarse en el lugar y fecha que se fijará.

3º. La declaración de principios contenida en las recomendaciones que preceden no comprometen los tratados celebrados o a celebrarse por las naciones latinoamericanas que siguen un principio distinto al de la fuente cuando la naturaleza especial del hecho económico sujeto a tributación —como en el caso de las empresas de transporte internacional— así lo requiera.

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

1º. Que el mejor medio para asegurar el normal desenvolvimiento de los Estados miembros u otros gobiernos locales que —según las características de cada país— consti-

tuyen una unidad política, social y económica, es el reconocerles u otorgarles autonomía financiera, comprendida en este concepto la atribución de establecer recursos, inclusive impuestos, y emitir títulos de deuda pública, en las esferas de sus competencias.

2º. Las facultades tributarias que se reconozcan u otorguen a los Estados miembros y otros gobiernos locales, deben coordinarse entre sí y con el gobierno nacional a efectos de:

a) Evitar que se produzca la superposición de gravámenes y solucionar en los casos concretos por órganos y medios jurídicos.

b) Realizar una política fiscal de equilibrio o para otros fines que contemplen los intereses económicos del país, tanto en lo que respecta al orden interno como al internacional.

c) Uniformar, en cuanto fuere posible, los conceptos jurídicos relativos a la obligación tributaria en todos sus aspectos.

3º. Las facultades a que se refieren los puntos anteriores deberán ser distribuidas y coordinadas en los respectivos ordenamientos constitucionales.

## II JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. MÉXICO - 1958

### *D) Tema I: La interpretación de la ley tributaria*

I. En virtud del principio de legalidad no podrán, por vía de interpretación o de integración análoga, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes.

II. Respetando este principio, son aplicables para fijar el sentido de la Norma Tributaria, los distintos métodos reconocidos por la ciencia jurídica.

III. Deben excluirse los criterios apriorísticos de interpretación, tanto en favor del Fisco como del contribuyente.

IV. Las teorías de interpretación "funcional" y de la "realidad económica" sostenidas por la doctrina, podrán aplicarse no en forma exclusiva, cuando así corresponda a la naturaleza de los hechos gravados, pero siempre con sujeción a los principios jurídicos que deben regir la interpretación.

## 2) Tema II: *El proceso contencioso tributario*

I. Debe darse a la administración la oportunidad de rever sus resoluciones mediante un recurso administrativo previo a la fase contenciosa, a ser resuelto dentro de los plazos establecidos por la ley, vencidos los cuales se considera que existe denegatoria tácita.

II. Los tribunales de lo Contencioso Tributario deben gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo. De no estar ubicados dentro del Poder Judicial, esa independencia debe ser la misma que se asegura a los órganos de este poder.

III. Los magistrados o jueces de lo Contencioso Tributario deben ser juristas dotados del conocimiento de las materias técnicas, conexas y necesarias para la correcta aplicación del Derecho Tributario.

IV. A tal efecto, las facultades de Derecho deben incluir en sus planes de estudios una adecuada enseñanza de las materias a que se refiere la recomendación anterior.

V. El procedimiento contencioso tributario debe ser sencillo y rápido, asegurando que las causas sean resueltas dentro de los plazos que fije la ley, así como el respeto al principio de igualdad de las partes.

VI. Debe eliminarse como requisito de procedencia tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias en los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal.

VII. Debe reconocerse a los tribunales en lo Contencioso Tributario la facultad de imponer sanciones al contribuyente que interponga demanda con el solo fin de entorpecer y demorar el pago de los tributos.

VIII. Los tribunales de lo Contencioso Tributario deben estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el Derecho, independientemente de lo alegado y aprobado por las partes.

IX. El Derecho positivo de cada país debe proveer eficazmente al cumplimiento de las sentencias de los tribunales de lo contencioso tributaria.

## 3) Tema III: *La codificación del Derecho Tributario*

I. Que el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario estudie la posibilidad de unificar la terminología técnica

tributaria, con la mira de elaborar un diccionario latinoamericano de Derecho Tributario.

II. Que se establezcan códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos, que fijen sistemática y ordenadamente los principios generales del Derecho Tributario y que incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos.

III. Que esos códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamenten.

IV. Que, con el objeto de simplificar la legislación singular tributaria y facilitar su comprensión y cumplimiento, las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en ordenamientos únicos.

V. Que los distintos países envíen al Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario los códigos, trabajos y proyectos de codificación que éste deberá divulgar entre ellos, con los comentarios y recomendaciones de orden general que estime conveniente, para facilitar la adopción de criterios afines en las legislaciones.

### III JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. SAN PABLO - 1962

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

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

*Considera:*

1. Que frente a la complejidad y al número de los problemas que en el orden tributario presenta a los países la zona

de libre comercio, acuerda estudiar nuevamente esta materia en las próximas Jornadas.

2. Los países concurrentes, por intermedio de sus instituciones nacionales, se comprometen a enviar a la sede del Instituto, dentro del curso del presente año, un informe de los antecedentes necesarios para la confección del temario y mejor estudio de los problemas comunes.

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

1. El impuesto territorial a los predios rústicos, puede servir como instrumento auxiliar de política económica y social según las circunstancias de cada país, empleando fórmulas jurídicas adecuadas no sólo para combatir la evasión, sino para asegurar el logro de aquellas finalidades de bien común.

2. La imposición a la propiedad rural puede pertenecer al Estado central o a los Estados miembros, provincias o departamentos, sin perjuicio de la distribución de parte de la recaudación a los municipios. La tributación urbana puede ser municipal. Los distintos ordenamientos constitucionales deben hallar una manera de coordinar la política tributaria territorial.

3. El impuesto territorial a los predios rústicos debe fijarse considerando separadamente el valor de la tierra libre de mejoras y el de éstas. El valor de la tierra libre de mejoras se determinará en función de su ubicación, calidad, valor venal de la misma tierra o similares y su producción promedio real. Las mejoras se evaluarán en función de su calidad. Para la imposición al latifundio, en los casos que en cada país se considere conveniente y de acuerdo al concepto que del mismo se tenga en dicho país, para determinar su valor, se tomará en cuenta la productividad potencial ordinaria de la tierra.

4. Para los casos en que los sujetos del impuesto territorial rural sean personas físicas, el Estado podrá gravar como si fuese una sola persona a los núcleos familiares que constituyen una unidad económica desde el punto de vista de la explotación agraria.

5. Cuando las circunstancias económicas y sociales de cada país lo aconsejen, se otorguen desgravaciones totales o parciales a los inmuebles rurales en razón de su ubicación, de su baja productividad o en función de las explotaciones a que estén destinados y cuya producción se estime convenient-

te fomentar. La propiedad urbana podrá ser desgravada en todo o en parte cuando fuere de bajo costo o de baja renta.

6. A los efectos de considerar los problemas que plantea la existencia de entidades morales como sujetos del impuesto territorial empleado como instrumento de política económica y social, los países concurrentes, por intermedio de sus institutos nacionales, se comprometen a enviar a la sede del instituto, dentro del curso del presente año, un informe y los antecedentes necesarios para la confección del temario y mejor estudio de los problemas comunes a fin de que sean considerados en las próximas Jornadas.

### *3) Tema III: Principios jurídicos aplicables a la represión y prevención de las infracciones tributarias*

1. El ilícito tributario y sus sanciones integran el Derecho Tributario.

2. Los ilícitos tributarios y sus sanciones deberán estar expresamente previstos en la ley tributaria.

3. Los delitos tributarios requieren necesariamente la existencia de dolo o culpa, pudiendo la ley establecer presunciones al respecto. Las penas correspondientes se fijarán atendiendo primordialmente a los elementos subjetivos que determinaron la conducta del infractor.

4. Las infracciones a las normas que establecen deberes formales, se tipificarán atendiendo primordialmente a los elementos objetivos que exteriorizan la conducta del sujeto.

5. La ley tributaria deberá determinar la gravedad de las infracciones atendiendo a la naturaleza de los hechos y a la conducta del sujeto, pudiendo establecer las presunciones que correspondan.

6. Las sanciones tributarias deben ser de naturaleza pecuniaria. Solamente en casos excepcionales y de extrema gravedad pueden establecer penas privativas de libertad y penas restrictivas de actividades y derechos.

7. Para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a los institutos, principios y conceptos propios de Derecho Tributario y en su defecto, a los principios generales del Derecho en materia punitiva.

8. Las normas sobre el ilícito tributario no deben establecerse ni aplicarse con efecto retroactivo, sin perjuicio de la adopción del principio de la ley más benigna.

9. La ley tributaria debe asegurar las garantías del debido proceso en las instancias administrativas y jurisdiccionales, otorgando en todos los casos el derecho a obtener el pronunciamiento de un órgano jurisdiccional. No se exigirá el pago de las penas aplicadas por la administración como requisito previo para dicho pronunciamiento jurisdiccional. El conocimiento del proceso que incide sobre aplicación de penas privativas de libertad y restrictivas de derechos, sólo corresponderá a la justicia judicial.

10. Cuando una infracción sea pasible de sanciones de distinta naturaleza, éstas se aplicarán independientemente una de la otra. Las sanciones pecuniarias no son transmisibles a los herederos del infractor.

#### *4) Tema IV: Los conflictos internos de competencia en materia tributaria en los países federales*

Para solucionar los conflictos internos en materia tributaria en los países federales se recomienda:

1. Uniformar en cada país de régimen federal los conceptos de los institutos y categorías del Derecho Tributario sustantivo mediante la fijación de criterios objetivos que permitan distinguirlos jurídicamente.

2. Que estas Jornadas, con el objeto de auxiliar los programas de desarrollo, designarán una Comisión formada por juristas que dé las bases del ordenamiento jurídico-financiero que necesiten los países de sistema federal y presente sus conclusiones en las próximas Jornadas.

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

#### *5) Tema V: La doble tributación internacional*

1. El problema es de gran importancia y las Terceras Jornadas de Derecho Tributario declaran su preocupación.

2. Como estas Jornadas no previeron el tema de la doble tributación internacional, su estudio y discusión se realizarán en las próximas Jornadas.

3. Los países concurrentes, por intermedio de sus instituciones nacionales, se comprometen a enviar a la sede del Instituto, dentro del curso del presente año, un informe y los antecedentes necesarios para la confección del temario y mejor estudio de los problemas comunes.

#### **IV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. BUENOS AIRES - 1964**

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

##### *a) Primera Resolución*

*Considerando:*

1°. Que es conveniente ratificar la aceptación por estas Jornadas del principio de la fuente como el principio fundamental que rige para la aplicación de impuestos en materia internacional y confirmar la resolución adoptada en este sentido en las I Jornadas de Montevideo de 1956.

2°. Que ello no obstante, se considera que el principio precedente debe ajustarse a la realidad económica actual en materia de transferencias internacionales de capitales, introduciendo otros criterios de imposición, con el fin de realizar una política fiscal que atraiga las inversiones extranjeras y no cree estímulos a las transferencias de capitales nacionales al exterior, tal como lo están realizando la mayoría de los países latinoamericanos.

3°. Que por ello consideran justificadas tanto las normas que se establezcan exonerando rentas obtenidas en su territorio como las medidas que gravan las rentas obtenidas por sus capitales propios radicados en el exterior.

4°. Que en el caso que antecede por aplicación del principio de la fuente, debe reconocerse la prioridad de tributación del país donde la renta se produce, lo que obliga al país del domicilio a reconocer los créditos por los impuestos abonados o eximidos en el extranjero.

5°. Que se considera imprescindible restringir el otorgamiento de franquicias tributarias a aquellos casos en que

ellas signifiquen un efectivo beneficio para el contribuyente, y que, en consecuencia, deben adoptarse en cada legislación medidas conducentes a ese fin, especialmente en los casos en que los países inversores no reconozcan créditos por impuestos exonerados en el país de la inversión.

6°. Que las recomendaciones aconsejadas por la Comisión encuentran en distinto grado amplio apoyo en las más recientes conferencias internacionales realizadas sobre este problema: la conferencia de política fiscal para el desarrollo económico y social para América Latina, organizada por la O.E.A., BID y CEPAL en Santiago de Chile en 1962, la XII Conferencia de la Federación Interamericana de Colegios de Abogados celebrada en Panamá en abril de 1963 y el Congreso de la *International Fiscal Association (I.F.A.)* celebrado en París en 1963.

*Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Declaran:*

I. Que cuando existan diferencias de legislación que provoquen la doble imposición internacional, los países exportadores de capital deben reconocer un crédito por concepto de impuestos pagados en los países de la fuente y por impuestos exonerados por éstos con fines de incentivo del desarrollo económico y social.

II. Que mientras no se consiga por parte de los países exportadores de capital un reconocimiento del principio de la fuente o de los correctivos mencionados en el apartado precedente, las exoneraciones que conceden los países importadores de capital, deben estar condicionadas a la circunstancia de que ellas constituyan un efectivo beneficio para los contribuyentes.

III. Que en todos los casos en que se computen en el impuesto global a la renta del contribuyente nacional residente en el país, todas sus rentas cualesquiera fuera su origen geográfico, deben reconocerse los créditos correspondientes a los impuestos abonados o exonerados en el país de la fuente establecida en los apartados precedentes.

IV. Que deberán concederse incentivos a favor de los contribuyentes nacionales residentes, sobre los capitales que reingresen a su país de origen, siempre que sean invertidos para o en función del desarrollo agropecuario, industrial, de la vivienda, o de cualquier otra de carácter económico-social.

*Proposición del Doctor Vas, sustituyendo el punto III*

En el estado actual del desarrollo de los países latinoamericanos, a los efectos de no crear estímulos a la salida de capitales nacionales, es recomendable que en el impuesto a la renta global se computen todas las rentas, cualquiera fuere su origen geográfico, obtenidas por el contribuyente nacional residente en el país, debiendo en tal caso reconocerse los créditos correspondientes a los impuestos de los países de la fuente en la forma establecida en el apartado 1º) (rechazada por 13 votos contra 11 a favor).

*b) Segunda Resolución*

*Considerando:*

Que durante el curso de la presente semana, concurrentemente con las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se están realizando las reuniones de la Comisión Asesora de Asuntos Monetarios de la ALALC, en cumplimiento de cuyo temario nº 1 (arts. 15 y 54, Tratado de Montevideo, y Res. 75 y 81 de la Conferencia) existe un informe a consideración de dicha Comisión sobre armonización de los tratamientos aplicados a las inversiones privadas extranjeras en los países de la ALALC, en el cual se prevé (Cap. V, incs. I y II) la estructuración de incentivos tributarios y cambiarios, planes de depreciación acelerada y garantía contra la elevación de los impuestos, la discriminación tributaria y cambios de tratamientos impositivos y la formulación de acuerdos sobre doble tributación internacional, arbitraje y convertibilidad.

*Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Resuelven:*

I. Expresar la satisfacción que les depara apreciar la preocupación de la ALALC por darle solución a los problemas que suscitan la doble tributación internacional.

II. Manifestar su deseo de prestar a los organismos que la integran, la colaboración técnica que pudieran requerirle a efecto de coadyuvar a la solución de los problemas a que se refiere el punto anterior.

III. Sugerir que, dando cumplimiento a lo dispuesto por el propio Tratado, se estructure a la mayor brevedad, mediante la elaboración de uno o más Protocolos Adicionales, un régi-

men conducente a eliminar o atemperar las consecuencias inconvenientes que la doble tributación trae aparejada para los países de la Zona.

*c) Tercera Resolución*

*Considerando:*

1°. Que la existencia del problema de doble o múltiple tributación resultante de la adopción por los Estados soberanos en ejercicio de su poder tributario de distintos regímenes de vinculación de un hecho imponible específico, con el sujeto activo de la obligación tributaria, representa, entre otros, un serio factor de perturbación a la corriente de inversiones de capital extranjero necesaria para contribuir al desarrollo de los países latinoamericanos.

2°. Que no obstante haber sido la solución de este problema preocupación constante de todos los congresos y reuniones internacionales en materia jurídica, económica y financiera, y haber sido incluida una recomendación específica al respecto en la Carta de Punta del Este, poco se ha hecho en la práctica para concretar las soluciones recomendadas tanto en forma de normas impositivas como de tratados impositivos bilaterales.

3°. Que existe poco contacto efectivo entre las organizaciones oficiales y privadas que se ocupan de este problema en Latinoamérica.

4°. Que el problema de la doble tributación no sólo se extiende al impuesto a los réditos, campo relativamente estudiado, sino que puede extenderse también a otros impuestos, tales como el impuesto sucesorio o el impuesto a las ventas, en que son aún necesarios estudios.

*Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Resuelven:*

1. Designar una Comisión que estará integrada por los Dres. Daniel Augusto Vaz, Eduardo Rieffro Villagomez, Manuel María Risueño, Rubens Gomes de Souza, Enrique Piedra-buena, Carlos Antonio Mersán, José Andrés Octavio, Enrique Vidal Cárdenas y un delegado a designar por los institutos de México y Colombia, a fin de que realicen mediante activo contacto epistolar los estudios y trabajos necesarios para la pre-

paración de los proyectos que contemplen en forma concreta y detallada, respectivamente, los principios generales cuya adopción considere aconsejable en la legislación interna de cada país, a fin de reducir los casos de doble tributación internacional, y un modelo de tratado internacional destinado a solucionar los casos en que tal doble tributación se produzca.

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

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

*2) Tema II: Los impuestos a la renta y a la propiedad inmobiliaria como instrumentos de promoción de las actividades agropecuarias*

*a) Resolución Única*

*Considerando:*

1º. Que es de urgente necesidad promover las actividades agropecuarias, como condición para el desarrollo económico de los países latinoamericanos.

2º. Que esa necesidad se comprueba por la importancia del aporte del sector agropecuario en el producto bruto nacional y la gran proporción en que depende de las exportaciones de productos primarios el poder de compra de esos países en el mercado internacional.

3º. Que esa necesidad imperiosa se torna dramática ya que el estancamiento de las actividades agropecuarias no sólo

coloca a los países latinoamericanos en posición de deterioro frente a los países exportadores de productos industriales, sino que amenaza en un porvenir no muy lejano con el peligro de la falta de medios de subsistencia ante el extraordinario incremento demográfico de los países de Latinoamérica.

4°. Que sobre la base de esta premisa se ha analizado el aporte que la tributación puede suministrar para una política de promoción de la tierra.

5°. Que sin desconocer que la tributación sola no es suficiente para esta tarea de incentivación y aun subrayando que las medidas tributarias no surtirán efectos sin la adecuada complementación de otras medidas de política económica como, por ejemplo, de crédito, régimen de arrendamientos, etcétera, es conveniente señalar que un adecuado régimen tributario puede constituir un poderoso instrumento de promoción.

6°. Que a ese propósito se ha convenido en las ventajas que ofrece una tributación de las explotaciones agropecuarias sobre la base de la renta normal potencial de la tierra, tanto en el ámbito de los tradicionales impuestos inmobiliarios como en el cuadro de impuestos globales o cedulares a la renta.

7°. Que una vez resuelta la adopción de la renta potencial como base para el impuesto a la renta, deberán merecer atención los problemas particulares tales como el tratamiento de las mejoras agrarias introducidas por los contribuyentes, con anterioridad a la aplicación del sistema o durante su vigencia, el tratamiento fiscal de las explotaciones agropecuarias especiales, como también las deducciones por las pérdidas extraordinarias ocasionadas por factores climatológicos, plagas o calamidades que afecten en forma sustancial el resultado de las explotaciones.

8°. Que a los efectos de la tributación progresiva sobre la tierra y el tratamiento de las sociedades por acciones si, por principios jurídicos de política económica o administración fiscal no se quiere adoptar el arbitrio más directo de la nominatividad obligatoria de las acciones de sociedades agropecuarias y la atribución a los socios o accionistas de la cuota parte que proporcionalmente les corresponda en los inmuebles de la sociedad, existen otros procedimientos que pueden alcanzar eficazmente el mismo propósito tales como la aplicación a dichas sociedades de las tasas máximas de la tarifa,

salvo el derecho a la reliquidación del impuesto para los accionistas que se individualicen o bien la aplicación de escalas progresivas más elevadas para las sociedades que para las personas físicas.

3°. Que la aplicación de las recomendaciones siguientes debe conciliarse con la realidad social e institucional de cada país, por lo cual corresponde efectuar con la mayor premura los estudios necesarios para tal fin.

*Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Declaran:*

I. La imposición en el sector agropecuario debe ser orientada de tal manera que promueva la mejor utilización de la tierra, productividad, capitalización y demás objetivos requeridos en cada país, para que dicho sector cumpla con la función que en el proceso de desarrollo tiene generalmente adjudicada en los países latinoamericanos.

II. La renta normal potencial es una base eficiente para la tributación del sector agropecuario, a los efectos de cumplir los objetivos precitados; sea como base de valuación para los impuestos a la propiedad raíz, sea para integrar el concepto de renta imponible para los impuestos a la renta global y cedular, según las características del sistema institucional y tributario de cada país.

III. El nivel de la renta normal potencial debe fijarse de tal forma que provoque un incentivo acorde con las finalidades que requiere el desarrollo del sector agropecuario. El concepto de renta normal potencial es el que resulta de la renta presuntiva y promedial cíclica que debe producir una explotación agropecuaria en función de las características del suelo, clima y dimensión, con la aplicación de cantidades normales de capital, dedicación normal del factor trabajo y técnicas ni muy avanzadas ni muy primitivas.

IV. Es de imperiosa urgencia arbitrar los medios económicos, técnicos y administrativos indispensables para confeccionar o perfeccionar las valuaciones y el catastro en los respectivos países, a los efectos de aplicar la imposición sobre las bases aconsejadas.

A este propósito puede utilizarse un sistema que combine la labor a cargo de la administración, de determinación del rédito potencial normal de la tierra óptima de distintas

regiones, y la declaración de los propietarios según las características de la propia y, en consecuencia, la fijación de la valuación y el rédito normal potencial que corresponda a la explotación individual de que se trate.

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

V. Los problemas de productividad que plantean el latifundio también pueden ser encarados eficazmente desde el punto de vista tributario por el impuesto territorial progresivo. El concepto de latifundio debe determinarse considerando además de la extensión, la naturaleza de los cultivos y los elementos técnicos y sociales que puedan incidir en la explotación económica racional de la tierra. En tal sentido, debe considerarse que no constituyen latifundios aquellos predios cuya producción alcanza la renta normal potencial a que se refiere la ponencia n° 3 de esta resolución.

VI. Para que la progresividad produzca los efectos perseguidos el impuesto territorial debe gravar a las personas físicas sobre su patrimonio inmobiliario. A tal fin, deberán arbitrarse medidas para evitar que a través de la formación de sociedades, se eluda dicho principio.

VII. Las asociaciones nacionales y miembros estudiarán y dictaminarán sobre la aplicación concreta en sus respectivos países de las recomendaciones precedentes, elevando las conclusiones durante el corriente año al Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario el que a su vez, tomará las medidas para su posterior divulgación.

### *3) Tema III: La prueba en el proceso tributario*

#### *a) Resolución Unica*

##### *Considerando:*

Que los principios de la legalidad del impuesto y de la generalidad e igualdad en la distribución de las cargas públicas, deben hallar en el proceso tributario el medio apropiado para asegurar, en todos los casos, el cumplimiento de esos

postulados fundamentales de la tributación en los países de organización democrática.

Que, en consecuencia, más que la calificación del proceso tributario, en orden a su carácter dispositivo o inquisitivo, debe atenderse a la finalidad pública de su institución, para procurar que la determinación del impuesto se haga conforme a la ley, y no según la habilidad o actividad de las partes, de modo tal que asegure a la Administración, su derecho de recaudar lo que se le adeuda y garantice al contribuyente el estricto y adecuado cumplimiento de la obligación tributaria.

Que, a tal efecto, el proceso tributario debe permitir la libre investigación de los hechos por el Juez, acordando a éste amplias facultades e imponiéndole el deber de suplir la actuación de las partes para el esclarecimiento de la verdad, en cuanto ello sea necesario para la verificación del hecho imponible y determinación de la obligación tributaria.

Que, asimismo, es aconsejable para la obtención de esa finalidad la admisión de todos los medios de prueba cuya valoración debe ser libremente apreciada por el juez tributario, con excepción de aquellas medidas probatorias que no resulten adecuadas a la índole del proceso y a la calidad de las partes intervinientes.

Que, en materia de carga de la prueba y sin entrar a considerar si existe en el sentido técnico procesal una verdadera carga de la prueba, debe recomendarse la obligación, tanto de parte de la Administración Pública, como del contribuyente, de proporcionar en el proceso tributario los elementos de prueba en su poder.

Que, en la estructuración del proceso tributario deben tenerse particularmente presentes las garantías constitucionales que consagran la igualdad de las partes y el debido proceso legal.

#### *Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Declaran:*

I. Los principios generales sobre carga de la prueba son aplicables en el proceso tributario, debiendo concederse al juez la facultad de adecuarlos a la naturaleza específica del mismo.

II. En el proceso tributario debe establecerse la obligación de cada parte de proporcionar los elementos de prueba que se hallen en su poder o que esté en condiciones de producir.

III. Siendo principio fundamental del proceso tributario el esclarecimiento de la verdad, debe ser estructurado de tal manera que asegure la libre actuación del juez para la investigación de los hechos.

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

IV. En el proceso tributario son admisibles todos los medios probatorios reconocidos en derecho, excepto la prueba de absolución de posiciones de la Administración Pública. La valoración de la prueba se hará libremente por el juez. Debe evitarse en lo posible el sistema de las pruebas legales, salvo cuando fueren indispensables para impedir la evasión fiscal.

V. Los terceros están obligados a prestar colaboración en el proceso tributario, debiendo la ley asegurar su efectivo cumplimiento.

## V JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. SANTIAGO DE CHILE - 1967

### *1) Tema I: Tributación de las rentas del trabajo.*

#### *Las V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*

##### *Considerando:*

1. Que los sistemas tributarios deben contener normas que propendan a la formación y desarrollo del capital humano como un medio para asegurar el desenvolvimiento sano y vigoroso de nuestras economías.

2. Que las rentas del trabajo dependiente o independiente se encuentran en condiciones diferentes de otras rentas, dado su carácter precedero, precario o inestable.

3. Que los beneficiarios de estas rentas necesitan un margen superior de ahorro para encarar los períodos en que tales rentas disminuyen o desaparecen.

4. Que, por otra parte no es posible establecer una depreciación por el agotamiento del capital humano y la previsión social no constituye, por ahora, una respuesta satisfactoria a esta inquietud.

5. Que ha sido preocupación preferente de las legislaciones tributarias dar normas para la formación y desarrollo

de los capitales que requieren las empresas para el desenvolvimiento de sus actividades.

6. Que, en la determinación de las rentas líquidas gravadas deben autorizarse deducciones adecuadas para obtener y conservar dichas rentas, incluyéndose, entre otras las sumas que se destinen al pago de seguros complementarios del régimen oficial de previsión social.

*Recomiendan:*

1. Se encuentra justificado el otorgamiento de un tratamiento especial a las rentas derivadas del trabajo, cualquiera sea la forma en que ellas se obtengan.

2. Tal diferenciación debe hacerse por vía de reducción de la carga tributaria sobre esas rentas, antes que por creación de impuestos al patrimonio y los capitales o de tasas adicionales a las rentas provenientes de éstos.

3. Ello puede lograrse a través del impuesto único a la renta personal global, sin perjuicio de que en los sistemas cedulares pueda efectuarse mediante tasas diferenciales.

4. Entre los medios para efectuar dicha reducción, los más recomendables son, dentro de ciertos límites máximos, los siguientes:

a) Computación parcial de estas rentas mediante la aplicación de deducciones porcentuales;

b) Exoneración de ciertos empleos de estas rentas, tales como seguros, inversiones en viviendas y otros similares;

c) Otorgamiento de un crédito sobre el impuesto a pagar, proporcionado al monto de las rentas del trabajo en relación con las rentas totales.

5. La cuantía de estas reducciones impositivas, debe fijarse teniendo en cuenta las características económicas y sociales de cada país y las modalidades de su Derecho positivo, especialmente en materia tributaria y laboral.

6. Las soluciones que adopten los respectivos Derechos positivos deben aplicarse a todas las rentas derivadas del trabajo, sin efectuar distinciones entre las del trabajo dependiente e independiente.

7. Para la determinación de la renta neta gravada debe regir el principio general de la deducción de la totalidad de los gastos reales necesarios para obtener y conservar la renta sin perjuicio de las opciones que la ley otorgue para deducir porcentajes fictos o presuntos.

8. Es recomendable el establecimiento de normas que permitan promediar en varios años fiscales, las rentas devengadas en lapsos mayores de un año y que se perciban en un ejercicio determinado.

*Reserva de la Delegación Paraguaya sobre el Tema: 1*

Paraguay formula su reserva en el sentido de que las rentas del trabajo no deben ser gravadas, atento a las consideraciones socioeconómicas de su país, aunque admiten una tributación indirecta a base de la limitación como gasto deducible, de las sumas abonadas como sueldos, salarios u otras clases de retribuciones.

*2) Tema 2: Incidencia de la inflación en el sistema tributario.*

*Las V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*

*Considerando:*

1. Que la inflación cuando alcanza niveles de la intensidad y duración con que la sufren algunos de los países latinoamericanos es elemento principalísimo en el deterioro de sus economías, y factor de distorsión de sus sistemas tributarios;

2. Que la consideración de la inflación en los tributos debe ser coordinada con la adopción de una política general antiinflacionaria tendiente a controlar y eliminar el fenómeno con el objeto de concurrir a obtener la aspiración común de un desarrollo acelerado y autosostenido que se construya sobre fundamentos de estabilidad económica.

3. Que la política tributaria debe propender entre sus fines a controlar el proceso inflacionario y mientras esto no ocurra, el sistema tributario deberá contener normas que tiendan a corregir las distorsiones señaladas a fin de restablecer la equidad.

4. Que las consideraciones negativas de la inflación afectan tanto al Fisco como a la generalidad de los contribuyentes.

*Recomiendan:*

1. Los sistemas tributarios deben estructurarse de modo tal que constituyan un instrumento eficaz para prevenir y combatir la inflación.

2. Que los institutos miembros propongan a sus Gobiernos modificaciones en los sistemas tributarios a fin de que

éstos constituyan un instrumento más eficaz para prevenir y combatir la inflación.

3. Adaptar los sistemas tributarios en forma tal que el Estado no vea afectado el valor real de sus ingresos y que para los contribuyentes el tributo recaiga sobre la expresión real del valor de la materia imponible, entendiéndose por valores reales los depurados de los efectos distorsionados de la inflación; procurándose en todos los casos y a todos los efectos, la uniformidad de valores en las relaciones entre el Estado y las personas físicas y jurídicas del sector privado.

4. Que los gravámenes sobre los consumos se establezcan preferentemente sobre bases *ad valorem*.

5. La base imponible de los gravámenes que afectan al patrimonio debe ser actualizada mediante mecanismos de ajuste.

6. El proceso de determinación de los gravámenes que recaen sobre los ingresos deberá contemplar mecanismos de ajuste correctivos.

7. Los mecanismos de ajuste de la base imponible de los gravámenes al patrimonio y sobre los ingresos, deben cumplir los siguientes requisitos:

a) En lo posible no deben introducir discriminaciones entre la carga tributaria que deben soportar los diferentes sectores o actividades afectos al impuesto, por el hecho de depurar o actualizar en mayor o menor grado los patrimonios o los ingresos de algunos de ellos, sino que deben tender a un grado similar de corrección de las distorsiones que la inflación introduce en la carga impositiva de los diferentes sectores o actividades; si en los impuestos a que los ajustes se refieren ello no fuera posible, deberá tratarse dentro del sistema tributario en su conjunto que dicha redistribución de la carga tributaria no se produzca.

b) Los mecanismos destinados a lograr que el impuesto sobre la renta se aplique sobre utilidades reales, depuradas de los efectos de la desvalorización monetaria, no deben producir como consecuencia el hecho de desgravar utilidades reales obtenidas debido al proceso inflacionario, sino que deben diseñarse a fin de que dichas utilidades queden afectadas al impuesto.

c) Las diferencias resultantes de los ajustes no deberán estar gravadas por los impuestos.

8. Sin perjuicio de las correcciones en la base, las deducciones y mínimos gravables así como los tramos de las escalas progresivas deberán ser ajustados en forma automática en función del deterioro del poder adquisitivo de la moneda.

9. Recomendar que los institutos nacionales estudien y sometan a las próximas Jornadas procedimientos de ajustes que satisfagan los requisitos enunciados en el punto 6, para lo cual se habilitará un punto especial del temario.

*Cláusulas de sustitución sugeridas a las recomendaciones contenidas en el informe sobre el Tema II*

Presentado por los Dres.:

Jorge Ochsenius Vargas (Chile)

Aron Germán (Argentina)

José María Rívarola (Paraguay).

7. Los mecanismos de ajuste de la base imponible de los gravámenes tanto al patrimonio como a los ingresos, deben perseguir los siguientes fines:

a) En su aplicación no deben introducir discriminaciones en la carga tributaria que deben soportar tanto los sectores entre sí como las diferentes actividades de un mismo sector.

b) La depuración del efecto inflacionario por aplicación de estos mecanismos de ajuste, debe impedir que se desgraven utilidades reales obtenidas por esta causa, las cuales deberán ser determinadas con criterio jurídico-tributario.

8. Recomendar a los institutos nacionales el estudio de procedimientos de ajuste que satisfagan los fines enunciados en la recomendación 6ª, para lo cual se fijará un tema especial en la agenda de las próximas Jornadas con carácter económico-tributario.

*Votación de la asamblea:*

Las cláusulas de sustitución fueron rechazadas por 10 votos en contra, 7 a favor.

*Cláusula adicional sugerida a las recomendaciones contenidas en el informe sobre el Tema II*

*"Incidencia de la Inflación en el Sistema Tributario"*

Presentada por los Dres.:

José María Rívarola (Paraguay)

Aron Germán (Argentina)  
Jorge Ochsenius Vargas (Chile)

Los créditos fiscales no pagados oportunamente deben quedar sujetos a la corrección monetaria desde la fecha de la mora e igual reajuste debe aplicarse a las obligaciones tributarias sujetas a controversia y sus accesorios, sea que la decisión condene tanto al Fisco como al contribuyente. En los casos de anticipos a cuenta, el importe abonado deberá ser ajustado con el mismo criterio a la fecha en que se devengue el tributo.

*Votación de la asamblea:*

Esta cláusula adicional fue rechazada por 10 votos en contra, 8 a favor.

*3) Tema 3: La determinación de la renta afecta a impuestos y los principios de la contabilidad*

*Las V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*  
*Considerando:*

1. Que la contabilidad ha elaborado principios y normas generalmente aceptadas para la determinación de los resultados de las actividades de que ella da cuenta.
2. Que es deseable que en la determinación de la renta sujeta a impuesto se utilicen los desarrollos alcanzados por la contabilidad, armonizando en lo que fuera posible principios y métodos aplicables.
3. Que ello no debe impedir el establecimiento de principios y métodos propios a efectos tributarios cuando razones administrativas, de equidad o relativas al uso extrafiscal de la imposición así lo justifiquen:

*Recomiendan:*

1. En la determinación de la renta sujeta a impuestos deben aplicarse los principios y métodos generalmente aceptados por la contabilidad.
2. Las legislaciones deberían incorporar a sus normas positivas lo enunciado en el punto anterior a efectos de darle vigencia efectiva.
3. Las normas de la legislación fiscal sólo podrán apartarse de los principios o métodos contables generalmente aceptados cuando ello se justifique por razones administrativas, de equidad o de política extrafiscal, claramente definidas.

4. En particular, con referencia a la imputación de rentas y gastos al año fiscal se declara:

a) Debe permitirse la aplicación flexible de los métodos que conoce la contabilidad general, sin perjuicio de establecer excepciones imponiendo determinados procedimientos en el caso de tipo de rentas o beneficiarios de ellas en que se justifique.

b) La legislación o las normas que la complementen deben definir adecuadamente los métodos de imputación al año fiscal aplicables.

c) El contribuyente podrá optar por cualquiera de los métodos aplicables sin previa autorización fiscal. La ley deberá contener las normas específicas que condicionen el cambio de método y los casos en que pueda hacerse automáticamente.

d) No existe fundamento para que cuando esté justificado apartarse de los principios y métodos contables generalmente aceptados, se exija que los que se adopten para efectos tributarios deban reflejarse en la contabilidad del contribuyente.

5. Los institutos miembros del Instituto Latinoamericano, formarán comisiones que realicen estudios en detalle sobre la justificación de las desviaciones de los principios y métodos contables generalmente aceptados a efectos de la determinación de la renta, estableciendo en tales casos los criterios adecuados desde el aspecto tributario. Contribuirán asimismo con su acción a que sean adoptados por la legislación o las autoridades administrativas.

#### VI JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. PUNTA DEL ESTE - 1970

*1) Tema 1: Modelo de Código Tributario para América Latina*

*Las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Declaran:*

A) El *Modelo del Código Tributario para América Latina*, elaborado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, constituye un instrumento de alto valor científico a los fines del cumplimiento de la recomendación aprobada en las Jornadas de México de 1958, en el sentido de codificar en forma sistemática y ordenada los principios generales del De-

recho Tributario, incluyendo normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos. Esta circunstancia ha quedado evidenciada en los Códigos Tributarios promulgados por Bolivia y Perú y en los proyectos preparados por Costa Rica, Guatemala, Honduras y Uruguay.

B) Las soluciones contenidas en el Modelo recogen la doctrina latinoamericana de Derecho Tributario elaborada a lo largo de las Jornadas de nuestro Instituto y que puede resumirse en una amplia consagración de los principios de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria.

C) El Modelo afirma los principios jurídicos fundamentales que son esenciales para el fortalecimiento de los sistemas tributarios de los países de América latina con miras a su desarrollo económico-social, los cuales no deben sacrificarse so pretexto de que constituyen una traba a los principios de la política fiscal o a la eficiencia de la administración tributaria.

Y recomiendan:

1. Que los principios fundamentales del Derecho Tributario se consagren en el orden jurídico con una jerarquía superior a la de la ley ordinaria, de acuerdo con el sistema constitucional de cada país, a fin de asegurar su debida permanencia.

2. Que el Programa Conjunto de Tributación OEA/BDI, continúe promoviendo el intercambio de ideas y experiencias sobre los principios y soluciones contenidos en dicho Modelo con el objeto de su adopción por los distintos países en la forma más adecuada a las realidades nacionales. A tal efecto y en carácter de colaboración, se enviarán al Programa todos los informes presentados a estas Jornadas sobre el tema.

3. Que se tenga presente la recomendación formulada en las II Jornadas celebradas en México en el año 1958, en el sentido de que las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en ordenamientos únicos, con el objeto de simplificar y facilitar su comprensión y cumplimiento; y que, si las leyes especiales no se incorporaran directamente a la codificación, guarden con ella la debida armonía, evitando divergencias y contradicciones.

*Aprobado por unanimidad.*

2) Tema 2: Los tratados tributarios entre países desarrollados y en desarrollo

*Recomendaciones*

*Considerando:*

1°. Que si bien el instrumento tributario es sólo uno de los factores conducentes a la orientación de las inversiones externas necesarias para el desenvolvimiento económico de los países en desarrollo, corresponde a estas Jornadas específicamente dar su contribución en esta materia y no en otras.

2°. Que, dentro del objetivo señalado, el factor tributario para incentivar inversiones externas debe considerarse específicamente a dicho fin, más allá de las preocupaciones por resolver exclusivamente las consecuencias derivadas de la doble tributación.

3°. Que para concretar los incentivos tributarios en el ámbito internacional para el desarrollo económico, las medidas conducentes deben resultar de decisiones convenidas a través de tratados que suponen la valoración política y económica necesaria para la orientación de las inversiones.

4°. Que ya en las I y IV Jornadas de este Instituto, realizadas en Montevideo en 1956 y en Buenos Aires en 1964 respectivamente, se ha declarado como única solución aceptable de este problema la vigencia del principio de la imposición en el territorio del país en que se generan los beneficios imponibles (principio de la fuente o territorialidad).

5°. Que en el mismo sentido se han pronunciado, entre otras, la X y la XVI Conferencias Interamericanas de Abogados reunidas en Buenos Aires en 1957 y en Caracas en 1969, respectivamente.

6°. Que sin menoscabar el reconocimiento del principio de la fuente o territorialidad, podrían aplicarse otros sistemas que importan un reconocimiento parcial del principio de igualdad de imposición en el país de la fuente, tales como la exoneración de las rentas obtenidas en el exterior en los países en proceso de desarrollo, sin perjuicio de su eventual cómputo para los fines de la progresividad del impuesto en el país de origen; la concesión de un crédito amplio por los impuestos pagados y por los exonerados en el país de la fuente, complementariamente, el otorgamiento por los países industrializados de un crédito o deducción del impuesto debido en el país del inversor, de un porcentaje sobre el monto de su inversión en el país en proceso de desarrollo.

7. Que el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, por medio de su Resolución 1273 (XLIII) del 4 de agosto de 1967, al crear el Comité de Expertos le encomendó explorar los medios de facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en proceso de desarrollo sobre bases aceptables para ambos grupos de países, distintas de las que han fundamentado los tratados "concedidos en función de las relaciones entre países desarrollados" buscando "un modelo de acuerdo más apropiado".

8. Que ello no obstante, este Comité de Expertos, en lugar de buscar nuevas bases, decidió pese a la opinión de los representantes latinoamericanos, adoptar como base de sus tareas el proyecto de Convención Modelo de la OCDE preparado por expertos de países con un nivel de desarrollo económicamente igual y que descansa sobre el principio de la imposición en el país de la residencia del titular de los beneficios imponibles, lo que no contempla los principios invariablemente sustentados por los países en desarrollo ni condice con las motivaciones que evidentemente originaron la creación del Comité.

9. Que la Resolución 1430 (LVI) del 6 de junio de 1969 del Consejo Económico y Social al autorizar la continuación de los trabajos del Comité de Expertos, recuerda "su Resolución 486 B (XVI) del 9 de julio de 1953, en que recomienda que el principio del país fuente constituya el principal fundamento de los acuerdos fiscales".

10. Que a los fines de completar el estudio de este tema es necesaria la consideración en las próximas Jornadas de los aspectos específicos de la cuestión objeto de esta Resolución, tales como concepto de establecimiento permanente, regalías, intereses, dividendos y asignaciones de gastos, en función de los principios señalados.

11. Que en el proceso de la integración latinoamericana deben considerarse los temas objeto de esta recomendación.

#### *Las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Recomendán:*

1. La adopción del principio de la imposición en el territorio del país en que se generan los beneficios imponibles (principio de la fuente o territorialidad) con independencia de la nacionalidad, el domicilio y la residencia de su titular;

2°. Dirigirse al Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas para expresarle la preocupación del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario por cuanto la forma en que el Comité de Expertos creado por la Resolución 1273 (XLIII) del 4 de agosto de 1967 de dicho Consejo, ha encarado sus tareas, no cumple ni con la letra ni con el espíritu que motivó su creación.

3°. Que los Institutos miembros se dirijan a sus respectivos Gobiernos aconsejándoles gestionen ante el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas la revisión de lo actuado por el citado Comité de Expertos.

4°. Que en el temario de las próximas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se incluya la consideración de los aspectos específicos de la cuestión objeto de esta resolución, en función de los principios señalados.

5°. Comunicar a sus efectos la presente resolución a la *International Fiscal Association*, a la Federación Interamericana de Colegios de Abogados, a las Naciones Unidas, a la Organización de Estados Americanos, a la Comisión Económica para América Latina, a la ALALC, a la Junta del Pacto Andino, a la OCDE, a la Secretaría Permanente de Integración Económica Centroamericana, etcétera.

Dra.: Manuel María Risueño (miembro informante), Alberto Brause (en disidencia en cuanto a la 1ª recomendación), Manuel de Juano, Francisco Dornelles, José Estévez Paulós, Horacio García Belsunce, Gabriel Giampietro Borrás (con disidencia en cuanto a la 1ª recomendación), Carlos Martínez Molteni, José Andrés Octavio y Enrique Piedrabuena R.

*Aprobado por unanimidad*, salvo la Recomendación 1, que fue aprobada por 26 votos a favor, 2 en contra y una abstención.

#### *Resolución N° 3 (9-XII-1970)*

##### *Considerando:*

1°. La invitación formulada por la *International Fiscal Association* (IFA) por nota del señor Presidente de su Comité Científico, don Raoul Lens, de fecha 19 de noviembre de 1970 (Doc. n° 10), y ratificada por el señor observador nombrado por dicha institución, presente en estas Jornadas, don Narciso Amorós Rica.

2º. El interés demostrado por la citada institución, no sólo en la forma expresada en el considerando precedente, sino en muchas otras, en tener siempre en cuenta la doctrina latinoamericana sobre el problema de las relaciones tributarias entre los países desarrollados y los países en desarrollo.

3º. La evidente conveniencia que para hacer conocer y aprobar esta doctrina latinoamericana representa la valiosa colaboración y estímulo de la IFA.

4º. Las consecuentes ventajas en aceptar esta colaboración designando, en la forma como la IFA lo solicita, tres relatores para los tres temas a cubrir: imposición de los dividendos, de los intereses y de las regalías.

5º. Las circunstancias de no haberse aún fijado el procedimiento para la designación de estos relatores.

*Las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Resuelven:*

1º. Agradecer y aceptar la invitación formulada por la *International Fiscal Association (IFA)*, con un voto de aplauso por el interés demostrado en que sea defendida la posición latinoamericana sobre el problema de las relaciones tributarias entre los países desarrollados y los países en desarrollo;

2º. Facultar al Consejo Directivo para que oportunamente nombre los tres relatores que deberán informar sobre los problemas relacionados con la imposición de los dividendos, de los intereses y de las regalías, respectivamente.

*Aprobado por unanimidad.*

**VII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.  
CARACAS - SEPTIEMBRE 1975**

*1) Tema 1: Los tratados tributarios entre países desarrollados y países en vías de desarrollo; régimen de los intereses, dividendos, regalías, honorarios de asistencia técnica y otras rentas*

*Considerando:*

1. Que el tema ha sido sometido a estas Jornadas como consecuencia del Considerando 10 y del Punto 4º de la

Resolución 2 sobre el Tema 2 discutido en las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Punta del Este en 1970, con el propósito de precisar la aplicación de la citada resolución a los problemas específicos de los intereses, dividendos, regalías, honorarios de asistencia técnica u otras rentas análogas abonadas por una Empresa establecida en un país en vías de desarrollo a otra empresa, generalmente situada en un país desarrollado.

2º. Que en consecuencia, es conveniente ratificar formalmente los principios generales aprobados en las IV Jornadas (Buenos Aires, 1964), Tema 1, Primera Resolución y en las VI Jornadas (Punta del Este), Tema 2, Resolución 2 en el sentido de que el principio de la fuente debe ser el principio fundamental y prioritario que rige para la aplicación del impuesto en materia internacional, sin perjuicio de la aplicación subsidiaria de otros principios a fin de tomar en cuenta la realidad económica en materia de transferencias internacionales de capitales y tecnología, la necesidad de realizar una política fiscal que atraiga las inversiones y tecnología extranjera y no cree estímulos a las exportaciones de capitales nacionales al exterior.

3º. Que corresponde a estas Jornadas precisar la forma en que estos principios deben aplicarse específicamente a los casos de dividendos, intereses, regalías y honorarios por asistencia técnica.

4º. Que a tal fin las deliberaciones han demostrado la necesidad de establecer claramente la distinción entre regalías y asistencia técnica, llegándose a la conclusión que las regalías comprenden la cesión del uso, no sólo de marcas y patentes propiamente dichas, sino también de todos los conocimientos técnicos previamente obtenidos por el titular, aunque no se hayan patentado o no sean patentables, y todos los servicios accesorios, tales como las informaciones necesarias para la aplicación de las patentes y otros conocimientos técnicos similares, en tanto que la asistencia técnica cubre los servicios de asesoramiento de carácter industrial, tecnológico o similar, pero no los servicios profesionales propiamente dichos, ajenos al temario de estas Jornadas.

5º. Que el monto sujeto a gravamen debe ser la renta neta, es decir, previa deducción de los gastos necesarios para obtener, mantener o conservar la renta.

6°. Que en la práctica puede resultar difícil la prueba de que el gasto es efectivo, necesario y razonable, especialmente tratándose de pagos realizados entre empresas vinculadas, por lo que pueden ser recomendables métodos alternativos de deducción de gastos.

7°. Que la obtención práctica de los resultados indicados sólo puede alcanzarse mediante tratados internacionales con los países capacitados para proveer los capitales y tecnologías deseadas.

8°. Que al referirse a las empresas vinculadas, las Jornadas entienden bajo tal expresión las empresas comprendidas en la definición del artículo 9° del modelo de la OCDE.

9°. Que sin perjuicio de poder considerar los pagos de intereses, regalías y asistencia técnica entre empresas vinculadas como parte de la utilidad total de fuente local a todos los fines extrafiscales y al de fijar la tasa del impuesto, es necesario que el tratamiento impositivo sea por vía de retención a la empresa extranjera, a fin de permitir a ésta la obtención del crédito impositivo en su país de origen fomentando así la inversión.

10. Que es conveniente llevar estas conclusiones a conocimiento de los organismos internacionales pertinentes.

*Las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*  
*Recomiendan:*

1°. Ratificar las recomendaciones anteriores sobre la adopción del principio de la imposición territorial del país en el cual se generan los ingresos imponibles (principio de la fuente o del territorio) con prescindencia de la nacionalidad, domicilio y residencia de su titular como base prioritaria de imposición; no sólo por sus virtudes intrínsecas, sino por ser el más apropiado para lograr el fomento internacional de las transferencias de capitales y de tecnología con fines de desarrollo económico y social.

2°. Declarar que la fuente de las rentas analizadas en estas Jornadas, debe localizarse en base a los siguientes criterios específicos fundados en la característica común de la relación entre el contribuyente y el lugar donde éste obtiene la renta:

a. *Dividendos*, en el lugar donde funciona la sociedad que los distribuye.

b. *Intereses*, en el lugar donde el prestamista coloca su capital. Dadas las conocidas dificultades que presenta esta localización, son admisibles presunciones simples relacionadas con el domicilio del deudor (convenio de México) o con el lugar desde el cual se hace el pago (convenio del Pacto Andino).

c. *Regalías*, por cesión de uso de marcas, patentes y similares, y sus accesorios, en el lugar donde se utilizan o explotan de acuerdo con lo pactado.

d. *Honorarios por asistencia médica*, en el lugar donde el asesor desarrolla la actividad; no obstante, considerando las dificultades de orden práctico que presentan las determinaciones de la naturaleza y la efectiva localización de las actividades del asesoramiento, son admisibles presunciones simples en base al lugar donde la asistencia es utilizada, o desde el cual se hace el pago.

3°. Declarar que las rentas precedentes deben ser gravadas previa deducción de los gastos necesarios para obtenerlas y conservar la fuente productora, de acuerdo con las reglas comunes que rijan para las rentas de la misma naturaleza, obtenidas en el país.

Cuando ello no sea posible deberían establecerse, por vía de presunción, deducciones porcentuales según las características de la actividad generadora de la renta, o reducciones de tasa que tengan efectos equivalentes. Este principio general está sujeto en la práctica a la necesidad de que se pruebe la efectiva realización de los gastos y la racionalidad de su monto.

4°. Recomendar la celebración de tratados internacionales con los países desarrollados que, inspirados en el principio de la fuente, tengan por objeto principal coordinar la gestión tributaria de ambos Estados con la finalidad de:

a. Facilitar las mencionadas transferencias hacia los países en desarrollo, mediante el otorgamiento de incentivos equitativamente distribuidos entre los Estados contratantes, limitados a las necesidades del desarrollo y condicionados a una efectiva reducción de los precios.

b. Lucha contra la evasión, mediante el intercambio de informaciones y la evacuación de consultas, en lo cual sería deseable la colaboración de los organismos internacionales especializados, gubernamentales y científicos.

c. Organizar un régimen procesal para solucionar los conflictos que se planteen por insuficiencia u oscuridad de los tratados.

5°. Declarar que la política de incentivos debe estar formulada por los países en desarrollo de acuerdo con la apreciación discrecional de sus necesidades y conveniencias.

6°. Declarar que el tratamiento impositivo de las sociedades vinculadas debe seguir las reglas generales aplicables a las sociedades independientes sin perjuicio de recomendar:

a. El establecimiento de regímenes especiales de control unilateral y conjunto por parte de los Estados interesados, que eviten las distorsiones que la experiencia ha permitido comprobar.

b. La adopción de limitaciones y requisitos legales que impidan los abusos que no puedan comprobarse por los controles administrativos.

7°. Establecer para el caso de pago de intereses, regalías y asistencia técnica, que el país fuente autorice por considerarlo necesario para su desarrollo tecnológico, que el impuesto debe ser siempre establecido como una retención a la empresa que recibe estos pagos.

8°. Transmitir las Conclusiones que se aprueban a la XIX Conferencia de la Federación Interamericana de Abogados a celebrarse en Cartagena, el 26 del corriente, al Congreso de la *International Fiscal Association* (IFA) a celebrarse en Londres, el 21 de setiembre, a la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) y a la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

Esta resolución fue aprobada por unanimidad, con 27 votos a favor, 1 delegado ausente y la abstención del Dr. Gabriel Giampietro Borrás.

## 2) Tema II. Los incentivos tributarios al desarrollo económico

### *Considerando:*

1°. Que los incentivos ya sean en forma de estímulo o desestímulo, constituyen modalidades de frecuente uso, como instrumento de política económica en general y de política fiscal en particular, reconociendo la importancia que los mismos pueden adoptar a los fines de promover, entre otros objetivos, el ahorro, la inversión, la productividad de la tierra

agrícola, la descentralización geográfica de ciertas actividades y la lucha contra la inflación.

2º. Que los incentivos tributarios deben insertarse dentro de una planificación que los coordine con los demás instrumentos de política económica y social en forma suficientemente explícita para que tanto el sector público como el privado comprendan la finalidad que tales incentivos persiguen y la responsabilidad que a ellos cabe para su consecución.

3º. Que la existencia de un sistema tributario estable, coherente y técnicamente estructurado, con tipos impositivos no desalentadores de la actividad privada, así como de una administración eficiente y proba constituyen un incentivo general a los objetivos buscados en pro del desarrollo económico y social, especialmente por asegurar los derechos y expectativas del contribuyente, permitiendo en consecuencia limitar los incentivos tributarios a los casos realmente necesarios.

*Las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario  
Recomiendan:*

1º. Los incentivos tributarios sólo pueden ser creados por ley formal, salvo que la Constitución admita la delegabilidad de las facultades en el Poder Administrador, en cuyo caso, es aconsejable que la ley delegante establezca las condiciones y límites estrictos de su otorgamiento por el Poder Administrador sin concederle facultades discrecionales.

2º. Los regímenes de incentivos tributarios a veces contrarían el principio de igualdad concebido como principio de capacidad contributiva; en tales casos, debe admitirse su armonización con otros valores de interés público consagrados expresa o implícitamente en la Constitución.

3º. La interpretación de las normas que crean incentivos tributarios debe hacerse de acuerdo con los principios o criterios generales de interpretación del Derecho Tributario, y no limitarse a criterios literales o restrictivos.

4º. Los incentivos tributarios deben crearse con carácter temporal. Las normas que crean incentivos pueden ser derogadas o modificadas por otra ley. Es aconsejable que los beneficios previstos en las leyes respectivas, deben mantenerse a pesar de su modificación o derogación por el lapso por el cual fueron establecidos respecto de quienes hubiesen cumplido los requisitos legalmente previstos sin perjuicio de la

responsabilidad que en su caso el Estado pueda incurrir si no los mantuviese.

La Resolución fue aprobada por 27 votos. Los delegados Héctor Villegas, René Isoldi Avila, Paulo Barros Carvalho, José Diniz, Orville Edvino Pieta, Custodia Souza Pieta, Oswaldo Torres y Gabriel Giampietro Borrás, salvaron sus votos respecto de la segunda frase de la Recomendación n° 4, que dice: "Las normas que crean incentivos pueden ser derogadas o modificadas por otra ley". Consideraron los mencionados delegados innecesaria la inclusión de esta afirmación.

El Dr. Geraldo Ataliba y el Dr. Ramón Valdés Costa, votaron en contra de la Recomendación n° 2 en los siguientes términos: "Entienden que los pronunciamientos de un Congreso Jurídico no pueden partir de la hipótesis de la violación de un principio consagrado constitucionalmente".

Estiman que lo único admisible es una limitación del principio, para coordinarlo con otros que contengan la misma constitución.

El Dr. Geraldo Ataliba se abstuvo de votar sobre la parte final de la Recomendación n° 4 con la siguiente fundamentación: "Pienso que los principios, reglas, jurisprudencia y doctrina de cada país ya indican la solución de los problemas suscitados por las cuestiones ligadas a la responsabilidad del Estado".

El Dr. Roberto Freitas fundamentó su voto favorable a la Recomendación n° 2 en los siguientes términos: "En ningún momento he entendido que pueda dejarse de lado el principio constitucional de la igualdad. He entendido que en la Recomendación n° 2 se busca respetar el principio armonizándolo con otros principios que la misma constitución consagra".

Todos los demás delegados que votaron la Recomendación n° 2 expresaron su acuerdo con la fundamentación anterior.

**VIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.  
LEMA - OCTUBRE 1977**

*1) Tema I: Alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de empresa*

*Resultando:*

1º. Que el tema fue considerado exhaustivamente a través de las relaciones presentadas por doce delegados pertenecientes a Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela, en las que se analizan los Derechos positivos, la doctrina y la jurisprudencia de los respectivos países, con numerosas referencias al *Modelo de Código para América Latina* y al Derecho comparado extracontinental.

2º. Que de las mencionadas relaciones y del debate general que la siguió surge que el problema presenta características jurídicas complejas como consecuencia de las grandes transformaciones de la economía contemporánea, entre ellas la creciente internacionalización de las relaciones comerciales, los cambios de estructura y dimensión de las empresas y las innegables posibilidades de evasión que ellas traen aparejadas.

*Considerando:*

1º. Que el Derecho Tributario debe arbitrar soluciones que se adecuen a la realidad económica y administrativa contemporánea imperante en cada país corrigiendo o ampliando las soluciones tradicionales.

2º. Que el problema debe resolverse atendiendo a los principios fundamentales del Derecho Tributario reiteradamente expuestos en pronunciamientos anteriores de nuestro Instituto, entre ellos el de la igualdad jurídica de ambas partes de la relación jurídica tributaria que impone la equitativa adjudicación de derechos y obligaciones en defensa de los legítimos intereses de aquéllas.

3º. Que también son de aplicación otros principios como el de legalidad, tutela jurisdiccional, culpabilidad y personalidad en materia de infracciones y sanciones, y también las reglas más admitidas en materia de responsabilidad por deuda ajena.

4º. Que en lo que respecta específicamente a la atribución de responsabilidad a terceros por las deudas de la empresa y

por las infracciones que se hayan cometido en beneficio de éstas, su adopción encuentra justificación en la protección del crédito fiscal y cuenta con valiosos antecedentes en otras ramas del Derecho.

5°. Dicha responsabilidad debe regularse por vía de ley y en condiciones de razonabilidad que contemplen las distintas hipótesis de hecho que ofrece la realidad contemporánea. A tal efecto la ley debería considerar las distintas formas jurídicas de vinculación y de actuación, distinguiendo entre propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores y considerando la efectiva participación de esos terceros en la adopción o el cumplimiento de las decisiones de la empresa y el provecho que aquéllos puedan haber obtenido a expensas del Fisco.

6°. Que por obvias razones derivadas de su diferente naturaleza jurídica debe distinguirse entre deudas resultantes de los hechos previstos en la ley como presupuesto de los distintos tributos por una parte, y, por otra, las resultantes de la comisión de actos ilícitos ya sean infracciones o delitos.

7°. Finalmente, que las soluciones de Derecho Tributario deben guardar armonía con las que imperen en las demás ramas jurídicas respetando así el principio de la unidad del Derecho.

En virtud de los precedentes fundamentos,

*Las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario  
Recomiendan:*

1°. *En cuanto a la adjudicación de responsabilidad por las deudas por obligaciones tributarias y a la naturaleza jurídica de aquélla.*

La responsabilidad que las leyes establezcan a cargo de personas vinculadas jurídicamente a la dirección y administración de las empresas debería regularse sobre las bases que a continuación se exponen.

A) Debería imputarse a las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que inciden en la materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa. En consecuencia no sería suficiente justificativo la mera calidad de representante o director.

B) Sólo se configurará cuando los propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores hayan actuado sin la debida diligencia, la que deberá ser apreciada atendiendo a las características de cada empresa y a las facultades y deberes del responsable.

C) Debe hacerse efectiva sólo cuando no sea posible percibir el tributo directamente de la empresa contribuyente. A tal efecto es recomendable organizar esta responsabilidad por deuda ajena con características análogas a la de la responsabilidad subsidiaria o la fianza regulada por el Derecho privado. En el caso de que la ley haga referencia a responsabilidad solidaria, la administración al hacer uso del derecho de elección debería perseguir el cobro de su crédito en primer término contra la empresa contribuyente.

D) Complementariamente deberían organizarse medidas judiciales de carácter cautelar, dentro de los límites necesarios, para evitar el riesgo de la frustración del crédito fiscal que podrá ocurrir como consecuencia de la postergación de la iniciación de los procedimientos judiciales contra el eventual responsable.

*2ª. En cuanto a si la responsabilidad debe comprender sólo el pago del tributo o si debe extenderse también a las sanciones.*

A) Debe distinguirse entre infracciones y delitos, aunque teniendo presente el principio fundamental común a ambos sectores de que nadie puede ser penado si no ha cometido personalmente la acción u omisión prevista en la ley como acto ilícito y además, actuado con dolo o culpa.

B) Las penas por infracciones tributarias deberán ser exclusivamente patrimoniales y seguir las reglas recomendadas en el numeral primero precedente, adaptadas a su especial naturaleza. En tal sentido deberían reconocerse circunstancias atenuantes y agravantes a fin de adecuar la sanción a la gravedad del ilícito.

C) Los delitos en materia tributaria deben regirse por las normas del Derecho penal.

*3ª. En cuanto a si la responsabilidad debe determinarse en la vía administrativa o en la vía judicial.*

Sin perjuicio de los procedimientos administrativos que cada ordenamiento jurídico establezca para la determinación del tributo o para revisión de los actos administrativos, debe-

rá reconocerse siempre al responsable la posibilidad de recurrir a la vía judicial con las más amplias garantías de alegación y defensa y sin que se le exija el pago previo de los importes reclamados por la Administración.

*Resultado de la votación:*

El párrafo 1, en sus literales A), B), C) y D), fue aprobado por unanimidad de votos: López, González de Rechter, de Juano, Palacios, Schindel, Freytes, Nogueira, Oliveira, Pego, Sacha, Ataliba, Gorziglia, Magasich, Balmaceda, Ibarra, Mersán, Vergara, Flores Zavala, Castillo, Vidal Cárdenas, Salazar, Llantop, del Busto, Valdés Costa, Mazz, Estévez Paulós, Rodríguez Villalba, Brause, Ossi, Rettig, Parra de Castro, Parra, Oates y Octavio.

El literal A) del párrafo 2 fue aprobado por mayoría con el único voto en contra del doctor Ibarra; el literal B) se aprueba por unanimidad; el literal C) del párrafo 2 y el párrafo 3 fueron aprobados por unanimidad, con la aclaración del doctor de Juano en cuanto a que su voto afirmativo se basaba en los fundamentos que expuso oportunamente.

Los doctores Gorziglia, Magasich y Mersán, dejaron constancia de una reserva redactada en los siguientes términos:

"El incumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas es de su plena y exclusiva responsabilidad, sin que se justifique contemplar normas especiales en Derecho Tributario que afecten la responsabilidad patrimonial de sus representantes.

"Sin embargo, si se determinase por resolución firme de la justicia ordinaria que el incumplimiento de las obligaciones tributarias del ente jurídico se debe a dolo o culpa grave de sus representantes, podrá establecerse una responsabilidad patrimonial de éstos, cuando en la respectiva legislación no se contemplen otros procedimientos eficaces para obtener el cumplimiento de dichas obligaciones.

"En estos casos la responsabilidad del representante tendrá por objeto, no la prestación del impuesto, sino el resarcimiento del daño causado por su culpa grave o dolo y cuya cuantía no ha de identificarse necesariamente con el importe del impuesto".

*2) Tema II: Problemas en la aplicación del impuesto al valor agregado*

*Vistos:*

1. Los distintos trabajos presentados a través de los institutos de Argentina, Bolivia, Perú y Uruguay, y los aportes de miembros de distintas delegaciones exteriorizados en las sesiones científicas, en la labor de la Comisión y en la sesión plenaria; y

*Considerando:*

1°. Que el impuesto al valor agregado, en razón de sus características económicas ha sido adoptado por distintos países latinoamericanos.

2°. Que para lograrse una adecuada implementación del gravamen se debe contar con un instrumento legal que en general resulta complejo por su grado de afinamiento.

3°. Que lo antes expuesto da lugar a una serie de problemas de aplicación del gravamen que han sido particularmente estudiados en estas Jornadas.

4°. Que dichos problemas han sido circunscriptos en esta oportunidad a los casos en que procede la devolución del tributo; a las consecuencias de la vinculación económica entre comprador y vendedor; a la pluralidad o unidad de alícuotas y al sistema de sanciones.

*Las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*  
*Recomiendan:*

*D) Con respecto a la devolución del tributo*

1. El derecho de un contribuyente a repetir el gravamen pagado por error o sin causa, no debe ser limitado por el legislador, cualquiera que sea la variante o modalidad de liquidación adoptada en la legislación positiva.

2. El titular de la acción de repetición debe ser el contribuyente de *iure* quien deberá acreditar el pago y su falta de causa.

3. La traslación del impuesto no es condición oponible a la procedencia de la devolución del gravamen.

4. La devolución del tributo en el caso de que se adopte la técnica de liquidación de impuesto contra impuesto recogida

en la mayoría de las legislaciones contemporáneas puede dar lugar a la ruptura de la llamada "cadena tributaria", en el caso de operaciones entre sujetos pasivos del impuesto al valor agregado lo que involucra situaciones de inequidad fiscal.

A efectos de superar tales dificultades, es aconsejable el estudio de procedimientos que agilicen y simplifiquen el proceso de devolución del gravamen.

*II) Con respecto a los efectos de la vinculación económica entre vendedor y comprador:*

1. En la medida en que el impuesto al valor agregado se estructure con una base amplia y cubra la totalidad de las etapas del proceso de producción y comercialización, dejan de tener relevancia los problemas de vinculación económica.

2. Si el gravamen se aplicara únicamente en las etapas anteriores a la minorista, debería contemplarse el caso de la integración de empresas.

En esas circunstancias las operaciones entre entes que corresponden al mismo grupo económico deberán ser computadas teniendo en cuenta las modalidades, precios y condiciones de operaciones con terceros.

*III) Con respecto a la unidad o pluralidad de alícuotas:*

1. Como principio de orden general la imposición al valor agregado debe ser estructurada en base a una alícuota única.

2. Razones de orden social, económico o político pueden dar lugar a la aplicación de alícuotas mayores o menores que la básica o a la utilización de exenciones. Ello involucrará un mayor grado de complejidad en la estructuración de la norma tributaria, debiendo contemplarse especialmente el tratamiento de los saldos acreedores de impuesto por aplicación de diferentes alícuotas, topes de impuesto, y otros similares.

3. En tales circunstancias será necesario compatibilizar los efectos económico-sociales buscados a través de las exenciones y pluralidad de alícuotas con las dificultades administrativas tanto para el Fisco como para el contribuyente que surgirán como consecuencia de la aplicación del sistema.

4. En los casos en que la administración fiscal sea débil, un régimen de impuesto al valor agregado complejo y con pluralidad de alícuotas puede dar lugar al recrudescimiento de la evasión.

5. Los bienes suntuarios o de otra naturaleza independientemente de su sujeción al régimen general del impuesto al valor agregado, podrán ser gravados diferencialmente dentro del mismo tributo o a través de impuestos a los consumos selectivos.

*IV) Con respecto al régimen de sanciones:*

1. Las especiales características del impuesto al valor agregado no justifican un régimen de sanciones que difiera de los receptados por la legislación para otros gravámenes. La omisión en el cumplimiento de determinados requisitos sobre documentación de operaciones puede ser incluida como figura infraccional en el sistema general de penalidades.

2. Las penas por infracciones tributarias deberán ser exclusivamente patrimoniales. Los delitos en materia tributaria deben regirse por las normas del Derecho penal.

*Resultado de la votación.*

*El n° 1 del párrafo I* fue aprobado por 21 votos a favor (López, Guyot, Schwarzer, Velarde, de Juano, Schindel, Nogueira, Oliveira, Pego, Sacha, Gorziglia, Mersán, Vergara, Flores Zavala, Castillo, Vidal Cárdenas, Salazar, Liontop, Peirano, Montero y Ostos); 5 votos en contra (Balmaceda, Nichtawitz, Valdés Costa, Rodríguez Villalba y Rettig); y 3 abstenciones (Freytes, Estévez Paulós y Campos; este último se abstiene en la votación de todo el párrafo I en razón de la tesis que sustenta en la comunicación que presentó en las Jornadas). Quienes votaron en contra manifiestan que estarían conformes con el texto propuesto si se interpretara de acuerdo a la aclaración contenida en la disidencia relativa a este punto, que se transcribe más abajo.

*El n° 2 del párrafo I* fue aprobado por 15 votos a favor (López, Schwarzer, Velarde, de Juano, Schindel, Mersán, Vergara, Flores Zavala, Castillo, Vidal Cárdenas, Liontop, Peirano, Montero y Ostos); 11 votos en contra (Nogueira, Ataliba, Pego, Sacha, Gorziglia, Balmaceda, Salazar, Nichtawitz, Rodríguez Villalba, Valdés Costa y Rettig); y 4 abstenciones (Freytes, Guyot, Estévez Paulós y Campo).

*El n° 3 del párrafo I* fue aprobado por 13 votos a favor (López, Schwarzer, Schindel, de Juano, Velarde, Mersán,

Vergara, Flores Zavala, Castillo, Vidal Cárdenas, Llontop, Peirano y Ostos); 12 votos en contra (Nogueira, Pego, Sacha, Oliveira, Gorziglia, Balmaceda, Salazar, Nichtawitz, Valdés Costa, Rodríguez Villalba, Montero y Rettig); y 4 abstenciones (Freytes, Guyot, Estévez Paulós y Campo).

*Los párrafos II y III* fueron aprobados con 28 votos a favor y 1 abstención de Estévez Paulós.

*El n° 1 del párrafo IV* fue aprobado por 23 votos a favor (López, Schwarzer, Schindel, de Juano, Velarde, Freytes, Guyot, Gorziglia, Balmaceda, Mersán, Vergara, Flores Zavala, Castillo, Salazar, Vidal Cárdenas, Llontop, Peirano, Rodríguez Villalba, Valdés Costa, Montero, Rettig, Estévez Paulós y Ostos); 5 votos en contra (Nogueira, Oliveira, Pego, Sacha y Nichtawitz); y 1 abstención (Campo, por entender que las especiales características del IVA justifican un régimen de sanciones distinto al que se consagra en otros tributos).

*El n° 2 del párrafo IV* fue aprobado por 16 votos a favor (Schwarzer, Schindel, Nogueira, Oliveira, Pego, Sacha, Mersán, Vergara, Valdés Costa, Rodríguez Villalba, Rettig, Salazar, Nichtawitz, Llontop, Campo, Estévez Paulós) y 13 votos en contra (Freytes, López, de Juano, Guyot, Gorziglia, Balmaceda, Flores Zavala, Ostos, Peirano, Montero, Vidal Cárdenas y Castillo).

*El n° 2 del párrafo IV* correspondiente al proyecto presentado al Plenario por el Comité de Resoluciones, que resultó derrotado en esta última votación, estaba redactado en la siguiente forma:

"Las sanciones tributaristas deben ser de naturaleza pecuniaria. Excepcionalmente podrán contemplarse penas privativas de la libertad en casos de extrema gravedad y después de haberse agotado el proceso en la instancias administrativas y jurisdiccionales, con las debidas garantías".

*Disidencia con relación al n° 1 del párrafo I*, presentada por los doctores Oliveira, Rodríguez Villalba y Nichtawitz y enmendada de acuerdo a una proposición del Dr. Valdés Costa:

"Con la salvedad de que la expresión 'contribuyente' comprende indistintamente al sujeto indicado en la ley y las personas que de acuerdo con ésta deben soportar la carga del impuesto".

Dicha disidencia obtuvo 12 votos a favor (Oliveira, Pego, Sacha, Gorziglia, Balmaceda, Vergara, Flores Zavala, Salazar,

Nichtawitz, Valdés Costa, Rodríguez Villalba y Rettig); 13 votos en contra (López, Schwarzer, Schindel, de Juano, Vergara, Nogueira, Mersán, Vidal Cárdenas, Llantop, Peirano, Montero, Campo y Ostos); y 1 abstención (Estévez Paulós).

*Disidencia con relación a los números 2 y 3 del párrafo I;* presentada por los doctores Oliveira, Rodríguez Villalba y Nichtawitz:

"Reconocer la acción de repetición en favor del incido económicamente por la carga financiera, sea el contribuyente de Derecho cuando no haya transferido jurídicamente el tributo, sea el contribuyente de hecho en caso contrario".

Esta disidencia obtuvo 14 votos a favor (Nogueira, Oliveira, Pego, Sacha, Gorziglia, Vergara, Balmaceda, Flores Zavala, Salazar, Nichtawitz, Valdés Costa, Rodríguez Villalba, Rettig y Ostos); 13 votos en contra (López, Schwarzer, Schindel, Guyot, de Juano, Velardo, Freytes, Mersán, Vidal Cárdenas, Llantop, Peirano, Montero y Campo).

*Disidencia con relación al punto 3 del párrafo I;* presentada por el doctor Montero:

"La devolución del gravamen se acordará siempre que el impuesto no haya sido incluido en la factura, lo que supone jurídicamente la traslación".

Esta disidencia obtuvo 6 votos favorables (Montero, Gorziglia, Oliveira, Pego, Sacha, Nogueira).

*Disidencia con relación a los puntos 2, 3 y 4 del párrafo I;* presentada por el doctor Nogueira:

"El titular de la acción de repetición debe ser definido por la legislación tributaria de cada uno de los países".

Esta disidencia obtuvo 8 votos favorables (Nogueira, Oliveira, Pego, Sacha, Gorziglia, Salazar, Nichtawitz y Montero).

*Nota:* Las conclusiones que reúnen por lo menos el 20% de los votos emitidos en cada oportunidad, se publican conjuntamente con las que obtienen mayoría de votos, de acuerdo a lo que dispone el reglamento de las Jornadas.

**IX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.  
ASUNCIÓN - AGOSTO 1979**

*1) Tema I: Empresas conjuntas*

*Vistos:*

1º. Los trabajos presentados por los señores delegados de Brasil, España, Paraguay, Perú y Uruguay; y,

2º. Las opiniones vertidas en las reuniones de comisión y plenaria de las IX Jornadas;

*Considerando:*

1º. Las numerosas decisiones al más alto nivel político que destacan la necesidad de una integración económica de América latina, tales como el Tratado de Montevideo, la Declaración de Bogotá (1966), Declaración de Punta del Este (1967), Acuerdo de Cartagena y Declaración de Cuzco (1971).

2º. Los obstáculos con que tropiezan los países latinoamericanos en general para lograr su desarrollo económico como consecuencia de la insuficiente dimensión de sus mercados internos unida a la escasez de capital y tecnología.

3º. El mejoramiento del nivel de vida que podría lograrse a través de la planificada complementación de las potencialidades económico-sociales de los distintos países que integran el área.

4º. La imprescindible necesidad de lograr una integración en los campos del transporte, energía, comunicaciones y aprovechamiento conjunto de recursos naturales lo mismo que de concretar los grandes proyectos multinacionales de industrias básicas.

5º. La urgencia que tiene América latina de participar en el proceso mundial de industrialización y de operar con peso en los mercados mundiales.

6º. Que las empresas conjuntas constituyen un medio idóneo para la complementación de recursos de distintos países como así también para su paulatina integración.

7º. Que es conveniente que los Estados establezcan un sistema tributario que facilite la creación y funcionamiento de empresas conjuntas y, en especial, evitar la doble tributación.

*Las IX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*

*Declaran:*

1º. A los efectos de concretar una más rápida y eficaz integración en Latinoamérica es deseable la formación de empresas conjuntas con participación de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de dos o más Estados —cualquiera que sea la forma jurídica que se utilice— que permitan la complementación de recursos económicos y la cooperación de todo orden y que tengan por fin la explotación de proyectos de interés recíproco de los países involucrados.

2º. En virtud del objetivo de integración económica de las empresas conjuntas, los organismos de dirección y control de dichos entes, deberían constituirse teniendo en cuenta equitativamente a las partes interesadas en el proyecto.

3º. Si bien sería un anhelo que se formaran con participación mayoritaria latinoamericana, no debería limitarse a los países de la región, sino admitirse a los ubicados fuera de la zona.

4º. Dadas las características de las empresas conjuntas es conveniente la elaboración de un régimen jurídico en los países del área, que consagre —entre otros aspectos— un procedimiento administrativo rápido y adecuado a fin de calificarlas como empresas nacionales con plena personalidad jurídica en cada uno de los Estados en que actúen.

5º. Los sistemas tributarios deberían contener normas que faciliten la creación y funcionamiento de empresas conjuntas, sin que ello involucre un tratamiento más favorable para las mismas que para las empresas privadas locales de cada país.

6º. Los países de América latina deberán adoptar las medidas conducentes a que las empresas conjuntas no queden sometidas a doble tributación, sea mediante la concertación de Tratados o la armonización de las respectivas legislaciones, en forma especial con la aplicación de los principios de territorialidad y de la fuente aceptados en anteriores Jornadas de este Instituto.

*Resultado de la votación*

Esta resolución tuvo la unanimidad de los votos presentes que eran 31 (Rebizzo, López, Villegas, Guyot, Freytes,

De Campos, Isoldi, Ríos, Da Silva, Magasich, Paolinelli, Silva, Arango, Troya, Flores Zavala, Peña Villamil, Ruiz Díaz, Mersán, Villagra Maffiodo, Chase Plate, Arriola, Mersán Gali, Valdés Costa, Pravia, Zujanov, Noboa, Torres Hermida, Peirano Facio, Parra Pérez y Casado).

*Propuestas en minoría del doctor Enrique Noriega del Valle*

El objeto principal de la Empresa Conjunta es contribuir a la integración económica de los países latinoamericanos.

El régimen jurídico que aplican los países miembros del Pacto Andino a las empresas multinacionales no admite inversión extranjera (no regional) en proporción mayor del cuarenta por ciento del capital de la empresa. Consecuentemente, en las circunstancias actuales, estos países no podrían aceptar porcentajes mayores.

*Declara:*

Se recomienda que el régimen jurídico propio de la Empresa Conjunta sea coordinado con los organismos pertinentes, con miras a armonizar su legislación a nivel latinoamericano, sin que la falta de armonización pueda impedir la constitución de empresas conjuntas entre los Estados en cuanto lo permitan sus propias legislaciones.

*Resultado de la votación*

Aunque el resultado fue por la negativa, esta propuesta se publica en virtud de haber obtenido más del 20% de los votos. Se computaron 14 votos en contra (Villegas, Freytes, Da Silva, Magasich, Paolinelli, Silva, Flores Zavala, Peña Villamil, Mersán Gali, Valdés Costa, Pravia, Zujanov, Noboa, Peirano Facio), 12 votos a favor (Arango, Troya, Ruiz Díaz, Mersán, Villagra Maffiodo, Chase Plate, Arriola, Benítez, Balmaceda, Torres Hermida, Parra Pérez, Casado) y 6 abstenciones (Rebizo, López, Guyot, De Campos, Isoldi, Ríos).

*2) Tema II: Puertos francos, zonas francas y depósitos francos*

*Considerando:*

1. Que por territorio franco debe concebirse en lo esencial, una excepción al principio general de la tributación al

ingreso y egreso de mercaderías a un país, consistente en franquicias aduaneras y la concesión de otros beneficios.

2. Que las principales alternativas de dichos territorios francos son los institutos, comúnmente, denominados zonas y depósitos francos, constituyendo la diferencia esencial entre ambos, la posibilidad de que las mercaderías introducidas en los primeros sean sometidos a procesos de transformación industrial.

3. Que los institutos antes mencionados, entre otros fines, pueden constituirse en un instrumento de política económica útil a fin de alcanzar el objetivo de integración que anima a los pueblos del Continente.

4. Que estos Estados con litoral marítimo deberían conceder las máximas facilidades de forma que los Estados sin litoral puedan aprovechar del uso de los territorios a que se ha hecho referencia.

*Las IX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario  
Recomiendan:*

1. En los territorios francos se debería incluir la concesión de áreas a los Estados interesados de la región, para que éstos actúen como usuarios o para que a su vez concedan tal calidad a empresas vinculadas a los mismos.

2. La utilización por los Estados extranjeros de los territorios no debe significar una extraterritorialidad que pudiese afectar la soberanía del Estado concedente. En consecuencia, dicho Estado será el que dicte el ordenamiento legal a que se sujetarán las actividades que se desarrollen en estos territorios con monopolio de la función de policía, de control y de jurisdicción.

3. Para la instalación de establecimientos industriales, el gobierno del Estado concedente deberá intervenir, conjuntamente con el gobierno del Estado beneficiario, en la aprobación de solicitudes y proyectos de instalación en los espacios concedidos a este último dentro del perímetro de las zonas francas.

El procedimiento que regule la intervención conjunta debería ser objeto de contemplación expresa en tratados o convenios internacionales a celebrarse por los gobiernos de los Estados interesados. Estos tratados o convenios deberían, asimismo, contener las bases y condiciones que hayan de regir el otorgamiento de las autorizaciones.

4. En estos territorios francos podrán introducirse mercaderías provenientes de países no vinculados a tratados de integración, según lo estime el Estado concedente.

#### *Resultado de la votación*

Esta resolución fue aprobada en general por la unanimidad de los votos presentes que eran 33: Guyot, Rebizzo, López, Villegas (con salvedades), Freytes, Da Silva, Isoldi, De Campos, Ríos, Magasich, Paolinelli, Silva, Arango, Troya, Florez Zavala, Olmedo, Mersán, Chase Plate, Arriola, Benítez, Mersán Galli, Balmaceda, Brause, Valdés Costa (con salvedades), Pravia, Mazz (con salvedades), Montero Traibel, Estévez Paulés, Shaw, Abreu, Peirano Facio, Parra Pérez y Casado.

En la votación particular del numeral 1 se registraron 32 votos a favor y una abstención del doctor Arriola. En la votación del numeral 2 y del numeral 3 se registraron 33 votos a favor. En la votación del numeral 4 se registraron 32 votos a favor y una abstención del Dr. Abreu.

## **X JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, QUITO - OCTUBRE 1961**

### *Tema I: Regularizaciones de balances*

#### *Vistos:*

1. Los trabajos presentados por delegados de Argentina, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, Perú y Uruguay, relativos al tema "Regularización de Balances" cuya nómina se indica por separado;
2. Los aportes de los participantes durante el debate;
3. Los considerandos y acuerdos de las "V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario" celebradas en Santiago de Chile en 1957;
4. Las distorsiones que provoca la inflación en los estados contables de las empresas que no reconocen los efectos de las variaciones de los niveles de precios y del poder adquisitivo de la moneda con las consiguientes consecuencias tributarias;

5. Las distorsiones que provoca la inflación en las rentas que los contribuyentes obtienen al margen de su participación en empresas;

6. Los efectos de injusticia en el sistema tributario a que conducen las referidas distorsiones;

7. La incidencia económica del agotamiento de las fuentes de recursos no renovables y de la obsolescencia de los equipos productivos derivada del incremento de la velocidad del cambio tecnológico;

8. La experiencia que en materia de reconocimiento de los efectos de la inflación para propósitos contables e impositivos, han recogido algunos países latinoamericanos que han sufrido procesos inflacionarios agudos.

*Considerando:*

1. Que corresponde reafirmar los principios que inspiraron los considerandos y acuerdos de las "V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario", celebradas en Santiago de Chile en 1967 sobre el tema "Incidencia de la inflación en el sistema tributario", los que no han perdido vigencia.

2. Que en la expresión de los estados contables de las empresas es necesario evitar las distorsiones que provoca la inflación y reconocer la incidencia del agotamiento de las fuentes de recursos no renovables y de la obsolescencia tecnológica, de modo que los impuestos sólo graven aquellos resultados reales que puedan económicamente distribuirse sin reducir el patrimonio operativo de las empresas, en similares condiciones de mercados.

3. Que en los regímenes de imposición personal a la renta global el cumplimiento del objetivo de mantener su equidad requiere contemplar los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo del dinero al determinar las rentas no empresarias, así como al fijar las escalas progresivas de imposición y los mínimos no imposables.

4. Que el objetivo del mantenimiento de la equidad del régimen requiere también que los mecanismos de pago contemplen que una vez determinado el monto del impuesto, todos los contribuyentes lo paguen en moneda de idéntica capacidad de compra, cualquiera sea la fecha en que el pago se realice.

5. Que la experiencia recogida por aquellos países latinoamericanos que fueron reconociendo los efectos de la infla-

ción en la determinación de los resultados de las empresas a través de etapas sucesivas, con grado creciente de perfeccionamiento, sugiere la inconveniencia de reconocer dichos efectos a través de ajustes parciales a los resultados contables determinados en base a la aplicación de las reglas tradicionales, por el alto grado de inexactitud e injusticia que dichos ajustes implican.

6. Que los métodos de ajuste global aplicados por algunos de esos países presentan limitaciones.

*Las X Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*  
*Recomiendan:*

1. La adopción de sistemas de corrección de estados contables que se basen en los principios del "ajuste integral", conforme los pronunciamientos de la ciencia contable sobre el particular y de modo especial los de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad.

2. La legislación tributaria debería adaptar sus normas para acoger los estados contables ajustados conforme a la recomendación anterior o, en su caso adoptar los principios que los sustentan, a los efectos de la determinación de la base de cálculo de los gravámenes.

3. La aplicación de sistemas de ajuste integral que tiendan invariablemente al objetivo de que la renta imponible sea determinada de tal modo que su eventual o potencial distribución no reduzca la capacidad operativa del capital invertido.

4. Extender los principios que sustentan los ajustes mencionados a las demás rentas y patrimonios que no hubieran sido tratados conforme las recomendaciones precedentes, sin perjuicio de los ajustes automáticos de los tramos de las escalas y de las deducciones o créditos personales del impuesto individual sobre la renta.

5. La adopción de criterios para la definición de la renta imponible que concuerden con las recomendaciones precedentes y acejan su evolución conforme a las nuevas tendencias doctrinarias. A tal efecto se recomienda:

a) La aplicación general de criterios de valuación basados en la utilización de valores corrientes, siempre que la determinación de dichos valores ofrezca garantías suficientes de objetividad;

b) La gravabilidad de los resultados por tenencia de activos y pasivos monetarios.

6. Al diseñar el sistema de ajuste integral se tomen en consideración las condiciones específicas prevaletientes en cada país, fundamentalmente en lo que respecta a:

- La gravedad del proceso inflacionario;
- El grado de eficiencia de la administración tributaria.

7. Los mecanismos de pago deben contemplar, una vez determinado el monto de los impuestos, que éstos sean ajustados en función de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda verificadas con relación a las diferentes fechas de pago.

*Resultado de la votación:*

Esta resolución fue aprobada por unanimidad de los votos presentes que eran 34 (Prada Rebizo, Schindel, Reig, Ayala, Doniak, C. Ramírez, Flores, Arango, Gorziglia, Paolinelli, A. Parra, Cevallos, Carrera, Sánchez, Guzmán, Luzcano, Armendaris, López, Meléndez, Contreras, P. Ramírez, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Ztujanov, Campo, Herrera, Octavio, Van Der Velde, Albornoz, J. Parra).

*2) Tema II: Infracciones tributarias y sus sanciones.*

*Las X Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*

*Considerando:*

1. Que el tema ha sido estudiado en forma sistemática por las II Jornadas del Instituto celebradas en São Paulo y por las VIII Jornadas celebradas en Lima en 1977, en lo que respecta a la responsabilidad de terceros y a la diferenciación entre las infracciones y los delitos tributarios.

2. Que en dichas reuniones se aprobaron conclusiones que siguen mereciendo general aprobación, ya que contemplan adecuadamente los principios fundamentales de la legalidad, tipicidad, culpabilidad y tutela jurisdiccional.

3. Que similares conclusiones fueron aprobadas en las Jornadas Luso-Hispanoamericanas, especialmente en las Primeras celebradas en Portugal en 1965.

4. Que las referidas conclusiones fueron recogidas en términos generales por el *Modelo de Código Tributario para América Latina*, y por los códigos vigentes que siguieron sus

recomendaciones, entre ellas, los de Bolivia, Costa Rica, Ecuador, Uruguay y por el Proyecto de Venezuela en vísperas de sanción legislativa, lo que pone de manifiesto su aceptación por los Derechos positivos.

5. Que no obstante, se considera conveniente efectuar algunas precisiones, en lo que respecta a:

- La diferenciación entre infracciones y delitos, no sólo en cuanto a su caracterización, sino también en cuanto a la aplicación de las normas respectivas;

- El concepto de culpa;

- La tutela jurisdiccional; y,

- La transmisibilidad de las penas a los sucesores.

6. Que también es aconsejable efectuar algunas ampliaciones en lo que respecta a la diferenciación entre obligación tributaria y pena; entre sanciones tributarias de naturaleza indemnizatoria o resarcitoria y punitiva; y, a la naturaleza de la corrección monetaria.

*Recomiendan :*

La adopción de las siguientes conclusiones referentes a las infracciones tributarias, con exclusión del delito tributario:

1. Debe distinguirse, por una parte entre crédito tributario, comprensivo de la obligación de pagar el tributo y prestaciones accesorias, y, por otra, el crédito por concepto de multa o penalidad pecuniaria y sus accesorios.

2. Las infracciones tributarias deben observar el principio de la responsabilidad subjetiva, sin perjuicio de que se establezcan presunciones simples, en la medida en que sean necesarias para asegurar la efectiva aplicación de las normas.

3. La ley debe contemplar el error excusable de hecho como causa de inculpabilidad, incluyendo dentro del mismo el error de derecho extrapenal o extrainfraccional.

4. La ley tributaria debe asegurar el derecho pleno de defensa, o sea, el derecho a obtener un pronunciamiento jurisdiccional que proteja los intereses del contribuyente, sin trabas de ninguna especie, asegurándose de esta manera el principio de garantía jurisdiccional, esto es, el derecho de ambas partes a que la controversia sea resuelta por un juez idóneo e independiente de los contendientes.

5. Es aconsejable que todas las sanciones por infracciones tributarias sean aplicadas por órganos jurisdiccionales.

En los derechos positivos que admitan la aplicación de sanciones por la autoridad administrativa deberá regir el mismo derecho de defensa y sus resoluciones deben ser siempre impugnables ante el órgano jurisdiccional.

En todo caso, las penas privativas de libertad y de otros derechos individuales deben ser aplicadas exclusivamente por los órganos jurisdiccionales competentes.

6. Debe distinguirse claramente entre intereses por no pago oportuno, de carácter indemnizatorio o resarcitorio; y, multa por mora como pena a la violación de la norma.

7. La ley debe fijar la cuantía de los intereses, los que no deberán exceder del interés normal del mercado. Cualquier prestación que supere dicho límite debe ser considerada como multa.

8. La corrección monetaria del crédito tributario, no tiene naturaleza punitiva, pudiendo acumularse a los intereses, siempre que en la fijación de éstos no se haya previsto la desvalorización monetaria.

9. Las multas no deben ser transmisibles a los herederos del infractor.

#### *Resultado de la votación:*

Los considerandos y los puntos 1 y 2 obtuvieron la unanimidad de votos que eran 32: De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, Bucheli, García (con salvedad al Considerando 5), Pangrazio (con salvedad al Considerando 5), B. Ramírez (con salvedad al Considerando 5), Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera J. Parra, G. Parra, Van Der Velde.

El punto 3 fue aprobado por 24 votos a favor (De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Beltrán, Medrano, Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde), y 8 votos en contra (García, Navarrete, De la Torre, Bucheli, Garcés, Pangrazio, B. Ramírez, Nichtawitz).

El punto 4 fue aprobado por unanimidad de votos que eran 32 (De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Garcés, Navarrete,

De la Torre, Bucheli, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde).

El punto 5 fue aprobado por 23 votos a favor: Balera, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Garcés (con salvedades), Navarrete (con salvedades), De la Torre (con salvedades), Bucheli (con salvedades), García (con salvedades), B. Ramírez (con salvedades), Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde; y 9 en contra (De Barros, Ataliba, C. Ramírez, Flores, Arango, Pangrazio, Beltrán, Medrano, Nichtawitz).

El punto 6 fue aprobado por unanimidad de votos que eran 32 (De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, Bucheli, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde).

El punto 7 fue aprobado por 20 votos a favor (C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Saravia, Shaw, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde) y 11 en contra (De Barros, Ataliba, Balera, A. Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, Bucheli, García, Pangrazio, B. Ramírez).

El párrafo 8 fue aprobado por unanimidad de votos que eran 31 (De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, Bucheli, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Saravia, Shaw, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde).

El punto 9 fue aprobado por 23 votos a favor (De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Gorziglia, A. Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Shaw, Brause, Varela, Alborno, Van Der Velde) y 9 votos en contra (Paolinelli, Bucheli, Saravia, Valdés Costa, Peirano, Octavio, Herrera, J. Parra, G. Parra).

Por haber obtenido por lo menos el 20% de los votos emitidos se publican las siguientes ponencias:

En sustitución del punto 5 el doctor Ataliba propuso la siguiente ponencia que obtuvo 9 votos a favor (De Barros, Ataliba, Balera, Bucheli, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz) y 23 votos en contra (G. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, García, Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Albornoz, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde): "En los Derechos positivos que admitan la aplicación de sanciones por las autoridades administrativas, deberá regir el derecho de defensa y sus resoluciones deben ser siempre impugnables ante el órgano jurisdiccional. En todo caso, las penas privativas de libertad y de otros derechos individuales deben ser aplicados exclusivamente por los órganos jurisdiccionales competentes".

En el punto 9 la propuesta de la Comisión Redactora contenía un segundo inciso que obtuvo 9 votos a favor (Paolinelli, Bucheli, Saravia, Valdés Costa, Peirano, Octavio, Herrera, J. Parra, G. Parra) y 22 votos en contra (De Barros, Ataliba, Balera, Ramírez, Flores, Arango, Gorziglia, A. Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Shaw, Brause, Varela, Albornoz, Van Der Velde) cuyo texto era el siguiente: "Cuando tales sanciones hayan sido objeto de resoluciones o pronunciamientos cuya firmeza, en vida del causante, no admita ulterior recurso o acción, el crédito que por tal concepto se haya generado en favor de la administración, será exigible sólo sobre el patrimonio del causante".

La propuesta de la Comisión Redactora contenía también un punto 10 que obtuvo 14 votos a favor (Ayala, Balera, Paolinelli, Garcés, Bucheli, Saravia, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde), 17 votos en contra (De Barros, Calmon, Ataliba, C. Ramírez, Flores, Gorziglia, A. Parra, Navarrete, De la Torre, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Albornoz, Herrera) y una abstención (Shaw) cuyo texto era el siguiente: "En caso de silencio u oscuridad de la norma tributaria, deben aplicarse los principios generales del Derecho Tributario y las normas del Derecho público y del penal, siempre y cuando éstas sean compatibles con el Derecho Tributario".

Sobre este mismo punto el doctor Ataliba propuso una recomendación que obtuvo 15 votos a favor (De Barros, Calmon, Ataliba, Balera, A. Parra, Saravia, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Albornoz, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde), 16 votos en contra (Ayala, C. Ramírez, Flores, Paolinelli, Corziglia, Garcés, Navarrete, De la Torre, Bucheli, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Herrera) y una abstención (Shaw), cuyo texto era el siguiente: "En caso de silencio de la norma tributaria, se aplicarán los principios de Derecho Constitucional, del Derecho Público y del Penal, debiendo compatibilizarse las normas tributarias con dichos principios".

## XI JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. RIO DE JANEIRO - 1963

### *D) Tema 1: Impuesto a la renta*

#### *Adquisición de la disponibilidad jurídica y económica como hecho generador. Límites de su incidencia*

1. Por disponibilidad se entiende la posibilidad efectiva e incondicional de usar, gozar, emplear, consumir o dar destino a determinados bienes o derechos con contenido económico, independientemente de cualquier acto de terceros.

2. La disponibilidad jurídica se manifiesta en situaciones previstas por ley tributaria anterior al hecho, concomitantes con la disponibilidad económica, entendida ésta como adquisición de riqueza o incremento patrimonial, cuyo origen es independiente de la licitud del hecho que la haya generado.

3. La disponibilidad económica, conforme a lo expuesto, no significa necesariamente disponibilidad financiera o de caja.

4. La ley no puede establecer como aspecto temporal de la hipótesis de incidencia un momento anterior al de la adquisición efectiva de la disponibilidad, sea cual fuere el concepto de renta adoptado.

5. El empleo del criterio del "flujo de riqueza" que requiere la existencia de actos del beneficiario con terceros y que lleva a excluir ganancias meramente acumuladas en términos reales, implica la necesidad de que las legislaciones

definan el concepto de "realización" de la renta por su estrecha conexión con el concepto de adquisición de la disponibilidad aun cuando haya salvedades o excepciones a su general aplicación.

6. El legislador, en razón de comodidad financiera para el pago del impuesto, puede elegir manifestaciones posteriores a la disponibilidad, como las de percepción o exigibilidad de la renta.

7. La precisión del momento de adquisición de la disponibilidad es también necesaria cuando se efectúan ajustes en razón de la inflación. Las correcciones que sólo tiendan al ajuste de las distorsiones de la inflación en la renta medida sobre bases históricas, no son nuevas ganancias (o pérdidas), sino ajustes de valuación de las mismas rentas.

Es necesario precisar la adquisición de la disponibilidad respecto de las correcciones que incorporan al concepto de renta imponible, los denominados "resultados por exposición a la inflación", derivados de la tenencia de activos y pasivos monetarios.

Si bien, en estos casos habría disponibilidad, es aconsejable que el legislador, por razones similares a las dadas en el párrafo 6, elija también manifestaciones posteriores a la de aquélla, como por ejemplo el diferimiento del exceso de tales resultados por sobre los correspondientes intereses, actualizaciones y diferencias de cambio, hasta el momento de pago de las deudas que originan tales resultados o de la venta de los bienes respectivos.

8. La adquisición de la disponibilidad de la renta resulta de hechos (voluntarios o no) que se producen a lo largo del período y que son hechos jurídicos relevantes a los efectos de la legislación tributaria. En consecuencia los principios de anterioridad, irretroactividad y seguridad del Derecho (la no sorpresa, exclusión de la arbitrariedad), así como las demás implicaciones del Estado de Derecho impiden la modificación de la ley para crear o incrementar el impuesto después del inicio del período.

El resultado de la votación del n° 1 fue el siguiente: por la afirmativa se pronunciaron 41 votos (Reig, Schindel, Simesen, Etcheverry, Tarantino, Oliveira Leite, Da Rocha Guimarães, Dolario, Nicasio, Dejalma, Flores, Arango, Monsalve, Gorsiglia, Paulinelli, Zárate, Carrasco, Valen-

zuela, Troya, Almeida, Navarrete, León, Flores Zavala, Merzán, Pangrazio, Ramírez, Medrano, Vidal Zolerzi, Orbegozo, Noriega, Pérez Pérez, Costa, Shaw, Valdés Costa, Brause, Peirano, Van Der Velde, de Ramírez, Albornoz, G. Parra, J. Parra y Arévalo); un voto por la negativa (Neviani) y un voto con reservas (Octavio).

La votación de los números 2, 3, 4, 5 y 6 resultó unánime por la aprobación. Con respecto al punto 3, el doctor Octavio dejó constancia que el enunciado del tema permite suponer que la expresión "disponibilidad económica" está referida a disponibilidad financiera o percepción efectiva, diferenciada de la disponibilidad jurídica, como se pone de relieve en el informe del relator Alcides Jorge Costa.

En la votación del n° 8 se pronunciaron por la afirmativa 20 votantes (Reig, Schindel, Simesen, Etcheverry, Tarantino, Dolacio, Nicasio, Dejalma, Gorsiglia, Paolinelli, Zárate, Carrasco, Valenzuela, Flores Zavala, Pangrazio, Merzán, Medrano, Vidal, Noriega, Peirano); por la negativa siete votantes (Flores, Arango, Monsalve, Troya, Almeida, Navarrete, León); y se manifestaron siete abstenciones (Zolerzi, Pérez Pérez, Costa, Shaw, Valdés Costa, Octavio y Arévalo). Los delegados venezolanos y uruguayos que se abstuvieron dejaron constancia como fundamento de voto, de que expresaron su opinión en el sentido referido por considerar que el ítem 8 no tiene relación con el tema en análisis, aunque adhieren a los principios jurídicos que dicho punto refleja; el Dr. Schindel efectuó una reserva de voto por los mismos fundamentos.

### 2) Tema II: Tributación agropecuaria

#### Vistos:

Los trabajos presentados por: Alicia Oliveira (Argentina), Antonio Joaquín de Carvalho (Portugal), Carlos A. Merzán y Oscar A. Merzán (Paraguay), Carlos M. Varela Vázquez (Uruguay), Elvira Carballo (Argentina), Heron Arzuva (Brasil), Jorge Macón (Argentina), José Estévez Paulés (Uruguay), José M. Gimeno Sanz (Uruguay), Rubén R. Ruival (Argentina), Sara Diana Telias (Argentina), Víctor Antonio Duarte Favero (Portugal), Arnaldo Gorsiglia (Chile), Julio Flores Velandía (Colombia) y los apertes realizados por los participantes;

*Considerando:*

1. Que el tema, en alguno de sus aspectos más significativos ha sido estudiando en las Terceras Jornadas del Instituto, celebradas en São Paulo, en 1962 y en las Cuartas Jornadas realizadas en Buenos Aires, en 1964.

2. Que el tiempo transcurrido plantea nuevas realidades económicas y sociales que la doctrina y el Derecho deberían recoger.

3. Que el estudio de los instrumentos tributarios y el análisis de su aptitud para obtener recursos, fines de justicia y otros, es aporte valioso para orientar las decisiones políticas.

4. Que la imposición al sector agropecuario debería promover la explotación de la tierra en forma tal que procure aumentar la productividad y la creación de nuevas fuentes de trabajo.

5. Que la tributación agropecuaria debería adecuarse en cada país en función de su realidad social y económica. No obstante, y dada la similitud en la problemática del sector, debería coordinarse la imposición agropecuaria con la finalidad de alcanzar la integración económica en América latina.

*Recomiendan:*

1. Que la tributación del sector agropecuario debería simplificarse evitando la multiplicidad y yuxtaposición de tributos.

2. Que la imposición a la renta efectiva o presunta proveniente de explotaciones agropecuarias debería promover la explotación económica y racional de la tierra que conduzca a la formación del ahorro y estímulo a la inversión.

3. Que los tributos a las transacciones de productos agropecuarios —incluidas las retenciones y deducciones— y bienes afectados a la explotación agropecuaria, no deberían constituir obstáculo a su producción y normal comercialización.

4. Que la explotación agropecuaria, a nivel individual o societario, reciba adecuados estímulos fiscales, inclusive exenciones hasta ciertos límites de renta, para su mejor desarrollo.

*Resultado de la votación:* el texto que antecede fue aprobado por unanimidad, con exclusión del punto 2 que fue aprobado por mayoría (por razones de tiempo resultó imposible la votación nominal correspondiente).

**XIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO,  
BOGOTÁ - 1985***1) Tema I: La tributación sobre la renta de las sociedades y los socios***Visto:**

Los trabajos presentados por los relatores nacionales, doctores Enrique J. Reig (Argentina), Eduardo Domingos Botalle (Brasil), Alfredo Lewin Figueroa (Colombia), Julio Navarrete Córdoba (Ecuador), Julio Saneloche Pérez (España), João Lopes Alvez (Portugal), José Luis Shaw, contador Juan Antonio Pérez Pérez (Uruguay), y el Instituto Peruano de Derecho Tributario (Perú).

El informe del señor Ponente General, Doctor Juan Rafael Bravo Arteaga

Las opiniones vertidas sobre el tema en la sesión plenaria inicial, y

Las conclusiones y recomendaciones de la doctrina y los pronunciamientos de anteriores reuniones científicas, inclusive las realizadas en el ámbito hispano-luso-americano, sobre el tratamiento tributario de la renta de las Sociedades y los Socios o Accionistas;

**Considerando:**

Que el Derecho positivo debe respetar los principios fundamentales de la tributación, entre ellos los de igualdad ante la ley, de equidad y de neutralidad.

Que en armonía con los principios señalados en el considerando anterior el impuesto sobre la renta debe tender a la imposición global de las personas físicas con tasas progresivas, sin perjuicio de reconocer personalidad fiscal independiente a determinados tipos de sociedad.

Que el tratamiento fiscal de las rentas de dichas sociedades justifica la adopción de adecuados sistemas de integración, en tanto el impuesto personal incluya la totalidad de las rentas de las personas físicas.

*Las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario  
Recomiendan:*

*Primero.* Gravar con el impuesto personal en forma global y progresiva la totalidad de las rentas de las personas físicas, incluyendo las derivadas de cualquier tipo de sociedades.

*Segundo.* Reafirmar el principio reconocido por la doctrina de la personalidad fiscal independiente de cierto tipo de sociedades como contribuyentes del impuesto sobre la renta. En estos casos la alícuota aplicable debe ser uniforme y proporcional.

*Tercero.* Evitar que la renta obtenida por sociedades, resulte sucesivamente gravada, una vez a cargo de la entidad y otra vez en cabeza de los socios o accionistas.

*Cuarto.* Aplicar, en todos los casos en que ello sea posible, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la sociedad, de acuerdo con los criterios que informen cada legislación, el principio denominado de "transparencia fiscal" o propio de las sociedades de personas", en virtud del cual:

a) La sociedad no es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta;

b) La renta obtenida por la sociedad se atribuye íntegramente a los socios o accionistas, por la parte que proporcionalmente les corresponde.

*Quinto.* Establecer, cuando no sea posible aplicar el referido principio, sistemas de integración, tales como:

a) El de créditos o descuentos tributarios —totales o parciales— a los socios o accionistas, preferiblemente con agregación al dividendo efectivamente recibido de la parte proporcional del impuesto de la sociedad.

b) El de deducir de la renta de la sociedad los dividendos pagados, y

c) Los que combinen adecuadamente elementos de los anteriores.

La integración debería ser lo más completa posible, mediante la adopción del sistema que más se adapte a las características y realidades de cada país.

*Sexto.* Reafirmar el principio de que la capitalización de utilidades, mediante la emisión de acciones liberadas, no debe ser tratada como dividendo, por no representar transferencia alguna de los activos de la sociedad a los accionistas

y con el objeto, además, de alentar por ese medio la consolidación del patrimonio de las sociedades, sin perjuicio de la posibilidad de gravar al accionista en caso de ulterior enajenación o rescate de las acciones recibidas.

*Séptimo.* Armonizar adecuadamente el tratamiento fiscal de las utilidades de los socios o accionistas con el tratamiento fiscal que corresponde a los resultados generados por la enajenación de acciones o participaciones sociales y evitar que los inversionistas en colocaciones de capital diferentes de las inversiones en acciones o participaciones sociales tengan un tratamiento preferencial con respecto a éstas.

El resultado de la votación de los números 1, 2, 3, 4 y 5 fue afirmativo por unanimidad de votos (Schindel, Megetta, Díaz, Vives, Asorey, Ataliba, Amaro, Narahashi, López, Paddey, Bravo, Lewin, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Cruz de Quiñones, Gorziglia, Navarrete, Garcés, Sánchez, Del Pozo, De León, Malo, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardo, Macedo, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulós, Mazz, Varela, Peirano, Octavio, Hernández, Pacanins, Pimentel, Rojas).

El n° 6 fue aprobado por 39 votos a favor (Schindel, Megetta, Díaz, Asorey, Narahashi, Bravo, Lewin, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Cruz de Quiñones, Gorziglia, Navarrete, Garcés, Sánchez, Del Pozo, De León, Malo, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardo, Macedo, Shaw, Mazz, Varela, Peirano, Octavio, Hernández, Pacanins, Pimentel, Rojas), y 6 en contra (Vives, Amaro, López, Paddey, Valdés Costa, Estévez Paulós).

## *2) Tema II: Tratamiento fiscal a los intereses y diferencias de cambio sobre la deuda del sector privado en moneda extranjera*

La Comisión constituida para el efecto y teniendo como base los siguientes elementos:

- El informe general elaborado por el profesor Marcelo Ramón Lascano de la Argentina y la exposición y fundamentación de sus conclusiones hechas en la respectiva sesión científica;
- Los informes nacionales presentados respectivamente por Guillermo Carlos Balzarotti de la Argentina, José Delton Moreira Díaz del Brasil, Alberto Múnera Cabas y Horacio

Ayala Vela de Colombia, José Vicente Troya Jaramillo del Ecuador, Enrique Piedrabuena de España, Noriega del Valle del Perú, Antonio Joaquín Carvalho de Portugal y Raúl Luis D'Alessandro del Uruguay.

Las intervenciones hechas durante el debate del tema, por los relatores nacionales y por Vicente Oscar Díaz de la Argentina y Héctor Julio Becerra de Colombia; y considerando que:

1) El Derecho Tributario debe recoger con prontitud los cambios que se producen en la realidad económica para concretar el fin de la justicia que la ley debe cumplir inexorablemente.

2) El Derecho Tributario ha ido quedando a la zaga de dicha realidad, por razones comprensibles, pero no siempre justificadas, generando distorsiones cuando la legislación tributaria no reconoce ciertos hechos económicos.

3) El tema de la deuda externa esta sometido a condicionamientos internos y externos de tal magnitud que su tratamiento adecuado requiere extrema cautela y singular realismo.

4) Las restricciones al endeudamiento externo deberán ser formuladas expresamente no siendo conveniente la utilización a tal efecto de medidas de naturaleza tributaria.

5) Las normas sobre control de cambios y las restricciones que las acompañen deben respetar, en todos los casos, las garantías constitucionales.

6) Los intereses resultantes de la deuda externa debidamente autorizados por los organismos de control deben tener un tratamiento tributario compatible con el reconocido en la legislación monetaria, en la medida en que constituyen un costo económico incuestionable.

7) El tratamiento tributario de las diferencias de cambio debe seguir en principio, los lineamientos dispuestos para los intereses; de lo contrario se desconocería la realidad económica.

*Presenta*

*Las siguientes recomendaciones*

### *1. Intereses provenientes de deudas externas*

1.1. Los intereses originados por deudas externas deben ser considerados en la base tributaria del impuesto sobre las

ganancias de las empresas sin limitaciones, cuando sean debidos por una entidad distinta y separada de su acreedor y que actúe con total independencia.

1.2. Los intereses debidos por filiales a sus matrices deben ser deducibles dentro de los límites razonables, considerándose como tales los que rigen entre empresas independientes. En estos casos los límites que se establezcan deberán tener en cuenta las tasas de interés vigentes en el mercado internacional de capitales.

1.3. Los intereses deberán ser deducibles de acuerdo con el principio de la especialización de los ejercicios: o sea, ser imputados al ejercicio al cual corresponden, admitiéndose también su imputación en el momento en que son pagados o acreditados, si las legislaciones de cada país no se oponen a ello.

1.4. En materia de intereses las normas legales relativas a la tributación y la contabilidad deben ser armónicas.

## *2. Diferencias de cambio originadas por endeudamiento externo*

2.1. Las diferencias de cambio, favorables o desfavorables, provenientes de deudas externas deben integrarse en la base imponible de los impuestos sobre las que inciden.

2.2. Las diferencias de cambio mencionadas en el punto anterior serán las que se relacionan con las deudas externas y con los correspondientes intereses que hayan sido reconocidos para efectos tributarios.

2.3. Las diferencias de cambio deberán computarse, para efectos tributarios, a la fecha de liquidación de la deuda o a la del cierre del período para el caso de saldos pendientes.

2.4. Deberá existir la máxima concordancia entre las normas tributarias y los criterios contables en el tratamiento de las diferencias de cambio.

## *3. Estímulos tributarios*

3.1. Reiterando la recomendación formulada en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Caracas en 1975, se sugiere dirigir los estímulos tributarios hacia la inversión directa con preferencia a los créditos externos.

3.2. Es recomendable que las medidas que otorgan estí-

mulos tributarios consulten la eficacia del beneficio otorgado al prestatario, a la luz de la legislación del país de su domicilio.

El punto 1.1. fue aprobado por unanimidad de votos (Lascano, Louzao, Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira, Ataliba, Botallo, Amaro, Narahashi, López, Ayala, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Quiñones, Gorziglia, Garcés Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulés, Mazz, Varela, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido).

El punto 1.2. fue aprobado por las mismas personas: los Dres. Gorziglia y Shaw hicieron la salvedad de que el mismo debe hacerse extensivo con la misma solución a las sucursales de empresas extranjeras a la matriz.

El punto 1.3. fue aprobado por las mismas personas.

El punto 1.4. tuvo 38 votos a favor (Lascano, Louzao, Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Ayala, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Quiñones, Gorziglia, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulés, Mazz, Varela, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido), 8 en contra (Moreira, Ataliba, Botallo, Amaro, Narahashi, López, Medrano, Grellaud) y una abstención (Noriega).

Se publica la siguiente moción que obtuvo más del 20% de los votos aunque no logró la mayoría absoluta de los votos que exige el reglamento para ser aprobada: "El reembolso de los intereses pagados por una sucursal de empresa extranjera a la matriz, deberá ser deducible en la base imponible del impuesto sobre la renta, siempre que se refieran a obligaciones contraídas por esta última para aplicar a inversiones en bienes de activo fijo de la sucursal".

El resultado de la votación fue el siguiente. 22 votos a favor (Lascano, Louzao, Gómez, Martínez, Quiñones, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido), 20 votos en contra (Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira, Botalla, Amaro, Narahashi, López, Múnera, de la Torre, Sierra, Gorziglia, Medrano, Grellaud, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulés, Mazz, Varela), y 3 abstenciones (Ataliba, González, Juan).

Por la misma razón se publica también la siguiente moción que se incluyó en el proyecto a continuación de la anterior: "igual tratamiento se deberá aplicar cuando existan relaciones especiales entre el contribuyente y otra persona residente o domiciliada en el exterior".

El resultado de la votación fue el siguiente: 27 votos en contra (Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira, Ataliba, Botallo, Amaro, Narahashi, López, Múnera, Ayala, de la Torre, Sierra, Quiñones, Goriglia, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, Medrano, Grellaud, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulós, Mazz, Varela), 16 por la afirmativa (Lascano, Louzao, Martínez, Garcés, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido), y 2 abstenciones (González, Juan).

El punto 2 fue votado en bloque por unanimidad, excepto las salvedades que se indican en cada caso (Lascano, Louzao, Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira salvo el punto 2.4, Botallo salvo el punto 2.4, Amaro salvo el punto 2.4, Narahashi sólo vota favorable el punto 2.1, López salvo el punto 2.4, Ayala, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Quiñones, Goriglia, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, González, Juan, Ramírez, Troche, Noriega absteniéndose en el punto 2.4, Medrano salvo el punto 2.4, Grellaud salvo los puntos 2.2, y 2.4, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Valdés Costa, Shaw salvo el punto 2.2, Estévez Paulós, Mazz, Varela, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido).

Se deja constancia que el Dr. Ataliba se abstuvo en la votación.

El punto 3 también fue votado en bloque computándose 40 votos a favor (Lascano, Louzao, Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira, Botallo, Amaro, López, Ayala, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Goriglia, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardal, Valdés Costa, Estévez Paulós, Varela, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido) y 2 abstenciones (Ataliba, Narahashi).

### 3) Tema III: El uso de las presunciones y ficciones en Derecho Tributario

Considerando el uso generalizado que las presunciones y ficciones tienen en el Derecho Tributario de los países miembros.

Considerando que en estos países existen soluciones legislativas y prácticas administrativas que merecen observaciones en cuanto a su juridicidad.

#### *Las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*

Luego de analizar la ponencia general presentada por el Prof. Eduardo Laverde, de Colombia, las ponencias nacionales de Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, España, Perú, Portugal y Uruguay y las comunicaciones técnicas presentadas, cumpliendo sus objetivos estatutarios ha considerado conveniente emitir el siguiente pronunciamiento, con la finalidad de fijar las características jurídicas que las presunciones y ficciones deben reunir en el ámbito del Derecho Tributario, tanto desde el punto de vista de su adecuación a los principios fundamentales consagrados en las Constituciones, como a su configuración técnico-jurídica:

#### *Recomiendan:*

1. La potestad del Estado para establecer ficciones y presunciones no puede constituir un sustitutivo ni un relevo de sus obligaciones para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Es un imperativo moral y político de los Estados asumir —y no ignorar en cualquiera de sus aspectos— las responsabilidades que les competen.

2. Las ficciones y las presunciones legales (*iuris et de iure* y *iuris tantum*) son técnicas legislativas utilizadas con carácter general en el Derecho, siendo también legítimas dentro del Derecho Tributario, entre otras razones por las dificultades de obtener pruebas directas, por la proliferación de comportamientos evasivos y por la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imposables.

3. Los principios generales del Derecho Tributario universalmente reconocidos deben estar consagrados en las Constituciones de los países miembros o, en su defecto, en normas jurídicas de rango superior a las leyes ordinarias.

4. Excepcionalmente o con carácter subsidiario el legislador podrá hacer uso de las ficciones y de las presunciones absolutas para establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, en la medida en que su aplicación no viole los principios constitucionales.

5. Bajo ningún supuesto la Administración podrá efectuar la determinación del tributo creando ella misma presunciones. Estas deberán establecerse siempre por el Legislador.

6. De acuerdo con los principios generales del Derecho Tributario, los tributos deben determinarse sobre base cierta a través de los medios de prueba conducentes para ello. En caso de inexistencia de esos medios la Administración podrá realizar la determinación sobre la base presunta mediante indicios, de conformidad a las reglas del Derecho común.

7. Las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible y las que tengan carácter sancionatorio deben admitir siempre prueba en contrario. No se deberán requerir pruebas imposibles a quienes se desplace la carga de la misma, y la Administración Tributaria tendrá que probar en todos los casos el hecho inherente de la presunción.

8. Como medio de respeto efectivo de derechos individuales, debe consagrarse como regla fundamental de Derecho positivo, el elemento subjetivo o culpabilidad en todas las infracciones tributarias. Solamente para casos muy precisos y justificados podrán establecerse en materia de infracciones tributarias administrativas, presunciones relativas de culpabilidad.

Las recomendaciones relativas a este tema fueron votadas en bloque, resultando aprobadas con 48 votos a favor, con las salvedades que en cada caso se indican (Asorey, Arce, Schindel, Lascano, Arce, Megetta, Louzao, Amaro, Ataliba, Botallo, Narahashi salvo el punto 2, López, Paddey, Lavardo, Alfonso, Gómez, Martínez salvo el punto 3, de la Torre con salvedades en cuanto a los puntos 2 y 4, Sierra salvo la segunda frase del punto 6, Quiñones salvo la segunda frase del punto 6, Gorziglia, García, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, Malo, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardal, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulés, Mazze, Varela, Peirano, Octavio, Hernández, Pacanina, Fimentel con reservas al punto 2, Rojas, y 1 abstención (Días).

**XIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.  
PALMA DE MALLORCA - ESPAÑA 1967**

*El Tema I: El reparto de competencias tributarias en los distintos niveles de gobierno*

Visto:

Las Ponencias Nacionales presentadas por Enrique Bullit (Argentina), Dejalma de Campos (Brasil), Lucy Cruz de Quiñones (Colombia), Eusebio González (España), Francisco Rodríguez Pardal (Portugal) y Addy Mazz (Uruguay).

El informe del Ponente General, Juan Ramallo.

Las opiniones vertidas en las sesiones de trabajo.

Considerando:

Que en lo sustancial se ratifican las recomendaciones aprobadas en las Primeras Jornadas celebradas en Montevideo sobre el tema III y en las Terceras Jornadas de São Paulo sobre el tema IV.

Que son tres las competencias fundamentales que en el ámbito de los ingresos públicos existen: competencia normativa, competencia para la gestión y competencia para la disposición o disfrute de los rendimientos; y que pueden ser, todas ellas, desarrolladas de un modo pleno por un solo ente o de forma compartida entre varios de ellos.

Que el principio de legalidad, eje central del Derecho Tributario, no puede desconocer su origen vinculado al principio del consentimiento de los ciudadanos a las cargas públicas y, en consecuencia, no puede negarse que tienen legitimación como fuente del Derecho objetivo en su respectivo ámbito las normas que, no siendo formalmente leyes, están producidas por Asambleas representativas constitucionalmente reconocidas.

Recomiendan:

1. Que la distribución de competencias tributarias entre distintos niveles o ámbitos de poder territorial de un país, corresponde al plano normativo constitucional, pudiendo ser desarrolladas por la legislación ordinaria cuando esté constitucionalmente previsto.

2. Que esta distribución debe ajustarse a los fines o cometidos que se atribuyan a cada uno de esos niveles o ámbitos de poder territorial, a fin de asegurar un funcionamiento eficiente

y equilibrado del Estado en su conjunto, tanto para lograr una adecuada satisfacción de las necesidades públicas, cuanto para fijar una justa contribución de los sujetos afectados.

3. Que la superposición de los mismos o aun de distintos niveles o ámbitos de poder territorial sobre los mismos hechos o actos, debe rechazarse en cuanto atente contra el principio de capacidad contributiva y el pleno desenvolvimiento de las actividades económicas.

4. Que los distintos niveles o ámbitos de poder territorial deben coordinar el ejercicio de sus respectivas competencias tributarias, tanto horizontal como verticalmente, a fin de racionalizar al máximo el ejercicio de dichas competencias, proteger las fuentes de tributación y no superar niveles razonables de presión fiscal conjunta.

5. Que la distribución de competencias tributarias no debe obstaculizar la realización de una política nacional en materia económica y social.

#### *Resultado de la votación:*

Las recomendaciones han sido aprobadas por 39 votos a favor (Díaz sin compartir los puntos 3 y 5, Macón, Schindel, Mari Arriaga, Villegas, Silvert, Campos, Ataliba se abstiene en el punto 4, Estevao, Leonor, Oliveira, Quiñones, Becerra, Bravo, Florez, Leyva, Sarmiento, Navarrete, Larrea, Ramallo, González, Martín, Pérez de Ayala, Palacios, Ferreira, Francés, Flores Zavala, Sáinz, Ramírez, Talledó, Rodríguez Pardo, Carvalho, Mazz, Valdés, Estévez Paulés, Shaw, Whitelaw, Peirano, Octavio). No hubo votos en contra y se pronunciaron 3 abstenciones (Pires, Martins, Sá Gómez).

#### *2) Tema II: La distribución del gasto público en los distintos niveles de gobierno*

##### *Visto:*

1. Las Ponencias Nacionales de Argentina, Brasil, Ecuador, España y Uruguay, y las comunicaciones técnicas presentadas sobre el tema.

2. Las intervenciones y los debates de los delegados presentes.

##### *Considerando:*

Que la prestación de bienes y servicios públicos por los

Entes administrativos locales permite en principio una mayor proximidad al administrado, un mejor conocimiento de sus demandas y una mejor adecuación del gasto público a las peculiaridades de cada colectividad con los mecanismos políticos correspondientes.

Que cuando el bien o servicio público sea notoriamente indivisible, afecte al conjunto de la Nación o implique importantes efectos externos sobre varias regiones, es preferible la competencia centralizada.

Que cuanto mayor es el grado de autonomía y descentralización, mayor es el riesgo de que se consoliden y acrecienten las diferencias de producción, renta y riqueza entre las diversas zonas del país, lo que requiere, por consiguiente, mecanismos compensatorios.

Que el hecho que la autoridad local pueda asumir la responsabilidad del gasto y no la impopularidad de financiarlo, no estimula la exploración de sus propias bases imponibles y excluye la necesidad de evaluar costos y beneficios esenciales en las decisiones económicas.

Que la existencia de dificultades técnicas para especificar los servicios que corresponden a cada nivel impide una asignación rígida.

*Recomiendan:*

1. Que la asignación de responsabilidades en la prestación de bienes y servicios públicos entre diferentes niveles de gobierno, debe ser lo más flexible posible, teniendo en cuenta la naturaleza de dichos bienes y servicios.

2. Que toda competencia de gasto vaya acompañada de la potestad recaudatoria paralela suficiente, reduciéndose las transferencias intergubernamentales.

No obstante, deben arbitrarse medidas correctoras que ayuden a las regiones menos desarrolladas a alcanzar niveles de bienestar y servicios públicos equiparables a los de las restantes zonas del país.

*Resultado de la votación:*

El punto 1 resultó aprobado por 35 votos a favor (Díaz, Macón, Schindel, Wilhem, Villegas, Gauna, Lauría, Barros, Quiñones, Becerra, Bravo, Florez, Leyva, Sarmiento, Navarrete, Larrea, Ramallo, González, Pérez de Ayala, Ferreiro, Amador, Flores Zavala, Sáinz, Ramírez, Talledo, Rodríguez

Pardal, Carvalho, Pires con reservas, Martins, Sá Gómes, Torres Hermida, Valdés Costa, Peirano, Shaw, Salerno; hubo 1 voto en contra (Mazz) y 1 abstención (Octavio).

El punto 2 fue aprobado por 27 votos a favor (Díaz, Maciá, Schindal, Wilhem, Villegas, Gauna, Lauría, Barros, Quiñones, Becerra con reserva, Bravo, Florez, Sarmiento con reserva, Navarrete, Larrea, González con reserva, Pérez de Ayala, Amorós, Florez Zavala, Ramírez, Talleo, Rodríguez Pardal, Carvalho, Pires, Martins, Sá Gómes, Torres Hermida); 6 votos en contra (Leyva, Valdés Costa, Peirano, Shaw, Mazz y Salerno) y 3 abstenciones (Ramallo, Ferreira, Sáinz).

#### **XIV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. BUENOS AIRES - ARGENTINA 1989**

*1) Tema 1: Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente*

*Vistos:*

Los Informes Nacionales presentados por José Osvaldo Casás (Argentina), Geraldo Ataliba (Brasil), Bernardo Carreño Varela (Colombia), Rubén Carrasco Fuentelba e Italo Paolinelli Monti (Chile), Manuel Marín Arias (España), Luis Alberto Delgadillo Gutiérrez (México), Miguel Angel Pangrazio (Paraguay), Enrique Vidal Henderson y Luis Hernández Berenguel (Perú), Francisco Rodríguez Pardal (Portugal), Nelly Valdés y Hugo Villanueva (Uruguay) y José Andrés Octavio (Venezuela). Las comunicaciones técnicas presentadas por Patricio Aristóbulo Navarro (Argentina), Vicente Oscar Díaz (Argentina), Juan José Bayona de Perogordo y María Teresa Soler Roch (España), María del Carmen Bollo Arocena (España), Miguel Dolls Roca (España), Javier Cora (España), José Estévez Paulés (Uruguay), Addy Mazz (Uruguay) y Carmen Adela López de la Roche (Venezuela).

El informe del Relator General Dr. Héctor Belisario Villegas.

Las importantes opiniones vertidas en las reuniones de Comisión.

*Considerando:*

1. Que la carga producida sobre los sujetos que la soportan, por el concurso de obligaciones fiscales, o aisladamente por una sola de ellas, puede violar derechos y garantías consagrados por los Ordenamientos Fundamentales (Constituciones o leyes con supralegalidad), de los países representados en estas Jornadas, como así también los principios que los informen como plan o proyecto de cada Constitución.

Que entre dichas garantías se han enunciado como eventualmente comprometidas —individual o conjuntamente consideradas— las del derecho de propiedad (no confiscación); del respeto de la capacidad contributiva o económica; del derecho a trabajar, comerciar o ejercer industrias lícitas; de la igualdad; de la equidad; del progreso individual, social o colectivo; de la razonabilidad; de la interdicción de la arbitrariedad; y de la seguridad jurídica, entre otras varias.

2. Que los Estatutos Fundamentales de los países representados consagran, en algunos casos, en forma expresa y terminante los principios y regulaciones que tutelan los derechos de los contribuyentes contra las cargas fiscales excesivas, mientras que en otros, sus preceptos constitucionales acogen tan sólo en forma implícita tales garantías.

3. Que la situación de agobio fiscal suele verse acentuada en los Estados políticamente descentralizados, en los cuales los distintos ámbitos normativos tienen reconocidos poderes fiscales amplios, que suelen ejercerse descoordinadamente.

4. Que en relación a la cuestión que plantea el exceso de la carga originada por el concurso fiscal a que pueden llegar a ser sometidos los sujetos que la soportan, se ha coincidido en su naturaleza justiciable.

5. Que corresponde precisar qué obligaciones fiscales pueden llegar a integrar el concurso tributario inconstitucional. Ello así, definiendo si cabe excluir del mismo a los impuestos trasladables, a los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas, y a los que cumplen manifiestos objetivos extrafiscales. Merece también un párrafo aparte, la situación de las tasas y las contribuciones especiales.

6. Que admitida la viabilidad de efectuar impugnaciones judiciales ante el exceso de la carga fiscal que recae sobre los sujetos que la soportan, queda por resolver a quiénes se les reconoce la titularidad de la pertinente acción a articular;

esto es, si se la limita a los contribuyentes *de iure*, o se la asigna también a los *de facto*.

7. Que desde otra óptica, corresponde dilucidar si la carga fiscal global, a la que se ve sometido el universo de los contribuyentes, constituye a su vez, una cuestión justiciable, ello a pesar de la ausencia de derecho subjetivo o interés legítimo, en la acepción tradicional. En tal sentido la cuestión debe encararse partiendo de la invocación de los intereses de la sociedad en su conjunto, hoy también denominados "intereses difusos", resolviendo al mismo tiempo quiénes se encuentran legitimados para invocarlos.

8. Que los límites de la carga fiscal admisible, según los criterios jurisprudenciales y doctrinales expuestos durante las Jornadas, se exhiben como marcadamente variables de país en país, y según los componentes tributarios específicos que la integran en cada caso, atento a lo cual debe valorarse si es oportuno efectuar un pronunciamiento concreto sobre el punto.

9. Que las vías procesales disponibles en cada país para canalizar las tachas o impugnaciones tributarios específicas que la integran en cada caso, atento a lo cual debe valorarse si es oportuno efectuar un pronunciamiento concreto sobre el punto.

10. Que se ha advertido, que de obtener los afectados por el fenómeno fiscal en tratamiento, acogida favorable a sus pretensiones en una sentencia judicial de condena, de todas maneras, de ser el exceso de la carga el producto de la aplicación de tributos provenientes de diversos ámbitos normativos queda pendiente, como un aspecto a resolver, pronunciarse sobre cuáles debieran ser los gravámenes invalidados, en qué proporciones, y cuáles los órganos competentes.

*Las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*  
*Recomiendan:*

1. Declarar la inconstitucionalidad de las cargas fiscales, que individualmente o en su conjunto resulten excesivas, por contravenir los principios y garantías superiores que en cada país contengan las respectivas Constituciones o leyes de rango superior al de la ley ordinaria.
2. Propiciar para aquellos países en que las garantías de los derechos de los contribuyentes tengan tan sólo forma-

lación implícita en sus Estatutos Fundamentales, se tienda a explicitarlas, consolidando las interpretaciones judiciales y doctrinales ya existentes, afirmando, de tal modo, la seguridad jurídica, y respondiendo a las modernas tendencias en la materia.

3. Reafirmar la conveniencia en orden a los países con forma de Estado políticamente descentralizada, que coordinen su acción fiscal mediante alguno de los métodos que propone la Ciencia Financiera y el Derecho comparado, a fin de ejercitar armónica y racionalmente el poder tributario, sin desmedro de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

4. Dejar categóricamente sentado, que una premisa esencial del Estado de Derecho reclama la justiciabilidad plena de cuestiones constitucionales como la que aquí se trata. En tal sentido, la revisión de la constitucionalidad de las leyes fiscales, como de tantas otras, importa el contralor de la supremacía de la Ley Fundamental, potestad de la cual no puede abdicar bajo ningún concepto la magistratura judicial, ni siquiera invocando que las propuestas revisten cuestiones privativas de otros poderes.

5. Reconocer como integrantes potenciales de un concurso fiscal excesivo, en principio, tanto los impuestos directos, como las otras cargas fiscales que efectivamente inciden en el sujeto contribuyente. Descartar asimismo, el cómputo de los impuestos trasladados, o de los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas. Dejar sentada la existencia de dudas sobre si la invocación de objetivos extrafiscales, justifica la exorbitancia fiscal, tratándose las gravadas de actividades legalmente lícitas, y social y económicamente útiles y provechosas. Excluir también, en principio, a las tasas y a las contribuciones especiales, en tanto en los hechos sus características concretas no desvirtúen la naturaleza típica de tales institutos financieros.

6. Asignar primordialmente la titularidad de las acciones judiciales que puedan articularse por exceso de la carga fiscal, al contribuyente legalmente incidido, sin desconocer, excepcionalmente, tal derecho a otros sujetos que efectivamente la soportan.

7. Admitir que la cuestión que plantea la carga fiscal global y la afectación de los intereses difusos generales, comprometidos por la imposición, su posible impugnación y legi-

timación para efectuarla, se encuentra, al menos en gran parte de los países que componen el Instituto, en un estado de desarrollo jurídico embrionario, lo que recomienda profundizar su estudio en próximos encuentros científicos.

8. Establecer con carácter general, criterios precisos sobre la carga fiscal máxima admisible, aunque ello dependa de las características políticas, económicas y sociales de cada país.

9. Propiciar que los ordenamientos adjetivos de los países, incorporen las vías procesales preventivas, defensivas y reparadoras, que más se adecuen con las modalidades del contencioso tributario y que garanticen, incluso en el caso de ejecución fiscal, con amplitud suficiente, el derecho de defensa, en particular cuando se esgriman impugnaciones de inconstitucionalidad.

10. Convocar a la doctrina tributaria en general, y a la que congrega el Instituto en particular, a fin de profundizar los estudios sobre el tema, y concretamente a brindar la más adecuada respuesta a los interrogantes que plantea el dictado de una sentencia condenatoria de inconstitucionalidad, cuando se encuentran comprometidas en la descalificación, gravámenes provenientes de diversos ámbitos normativos, sancionados por las legislaturas implicadas, con plena competencia constitucional para su establecimiento.

#### *Resultado de la votación:*

La recomendación 1 fue aprobada por 46 votos a favor (Villegas, Casás, Díaz, Tarsitano, Atchabaián, García Prieto, González de Rechter, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, Martín, Ferreira, Lampreave, Guirola, Dolla, Jiménez González, Pangrazio, Merzán, Arriola, Chase Plate, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Salas, Luque, Aráoz, Chang, N. Valdés, Mazz, Estévez Paulés, Valdés Costa, Montero, Bordoli, Shaw, Peirano, Octavio, Facanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra), 4 votos en contra (Carbajo, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro) y 3 abstenciones (de la Torre, T. Carvalho, A. Carvalho).

Las recomendaciones 2 y 3 fueron aprobadas por 53 votos a favor (Villegas, Casás, Díaz, Tarsitano, Atchabaián, García Prieto, González de Rechter, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la

Torre, Marín, Ferreiro, Lampreave, Carbajo, Guirola, Dolla, Jiménez González, Pangrazio, Mersán, Arriola, Chase Plate, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Salas, Luque, Aráoz, Chang, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, T. Carvalho, A. Carvalho, N. Valdés, Mazz, Estévez Paulós, Valdés Costa, Montero, Bordolli, Shaw, Peirano, Octavio, Pacanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra).

La recomendación 4 fue aprobada por 52 votos a favor (Villegas, Casás, Díaz, Tarsitano, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Prieto, González de Rechter, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, Marín, Ferreiro, Lampreave, Carbajo, Guirola, Dolla, Jiménez González, Pangrazio, Mersán, Arriola, Chase Plate, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández Medrano, Salas, Luque, Aráoz, Chang, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, T. Carvalho, A. Carvalho, N. Valdés, Mazz, Estévez Paulós, Valdés Costa, Montero, Bordolli, Shaw, Peirano, Octavio, Pacanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra) y 1 voto en contra (de la Torre).

La recomendación 5 fue aprobada por 30 votos a favor (Villegas, Casás, Tarsitano, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Paolinelli, Composto, Marín, Ferreiro, Mersán, Vidal, Hernández, Medrano, Salas, Luque, Aráoz, Chang, N. Valdés, Estévez Paulós, Valdés Costa, Montero, Bordolli, Peirano, Octavio, Pacanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra) y 23 votos en contra (Díaz, Atchabaián, García Prieto, González de Rechter, Massone, Arango, de la Torre, Lampreave, Carbajo, Guirola, Jiménez González, Pangrazio, Arriola, Chase Plate, Martínez, Ramírez, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, T. Carvalho, A. Carvalho, Mazz, Shaw).

La moción del Dr. Vicente Díaz que propuso la derogación de esta recomendación, así como del considerando 5, obtuvo 17 votos (Díaz, Massone, de la Torre, Lampreave, Carbajo, Guirola, Pangrazio, Arriola, Chase Plate, Ramírez, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, T. Carvalho, A. Carvalho, Mazz, Shaw).

Una moción del Dr. Atchabaián propuso el siguiente texto sustitutivo: "5. Reconocer como integrantes potenciales de un concurso fiscal excesivo las cargas fiscales que efectivamente recaen en el sujeto contribuyente. Dejar sentada la existencia de dudas sobre si la invocación de objetivos extra-

fiscales, justifica la exorbitancia fiscal, tratándose las gravadas de actividades legalmente lícitas, y social y económicamente útiles y provechosas. Excluir también en principio, a las tasas y a las contribuciones especiales, en tanto en los hechos sus características concretas no desvirtúen la naturaleza típica de tales institutos financieros". Dicha moción obtuvo 14 votos (Villegas, Casás, Atchabaián, García Prieto, Ataliba, De Jalma, Massone, Arango, Dolls, Jiménez González, Martínez, Luque, López de la Roche, Gisela Parra) y 6 abstenciones (Carbajo, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, T. Carvalho, A. Carvalho).

La recomendación 6 fue aprobada por 36 votos a favor (Villegas, Casás, Tarsitano, Ataliba, Carrasco, Paolinelli, Composto, Arango, Martín, Ferreira, Lampreave, Guirola, Dolls, Jiménez González, Pangrazio, Mersán, Chase Plate, Martínez, Ramírez, Vidal, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, T. Carvalho, N. Valdéz, Mazz, Estévez Paulós, Valdés Costa, Bordoli, Peirano, Octavio, López de la Roche, Pacanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra) y 15 votos en contra (Díaz, Atchabaián, García Prieto, González de Rechter, De Jalma, Massone, de la Torre, Hernández, Medrano, Salas, Luque, Aráoz, Chang, Montero, Shaw).

Una moción del Dr. Atchabaián obtuvo a su favor los 15 votos que se opusieron a la recomendación 6; el texto de dicha moción es el siguiente: "6. Asignar la titularidad de las acciones judiciales que puedan articularse por exceso de la carga fiscal, al contribuyente de derecho".

La recomendación 7 fue aprobada por 51 votos a favor (Villegas, Casás, Díaz, Tarsitano, Atchabaián, García Prieto, González de Rechter, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Martín, Ferreira, Lampreave, Guirola, Dolls, Jiménez González, Pangrazio, Mersán, Arriola, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Salas, Luque, Araoz, Chang, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, A. Carvalho, N. Valdéz, Mazz, Estévez Paulós, Valdés Costa, Montero, Bordoli, Shaw, Peirano, Octavio, López de la Roche, Pacanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra).

La recomendación 8 fue aprobada por 43 votos a favor (Villegas, Casás, Atchabaián, García Prieto, González de Rechter, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, Martín, Ferreira, Lampreave, Guirola,

Dolls, Jiménez González, Pangrazio, Messán, Chase Plata, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Salas, Loque, Araoz, Chang, N. Valdés, Mazz, Estévez Paulós, Valdés Costa, Bordelli, Shaw, Peirano, Octavio, López de la Roche, Pacanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra) y 8 votos en contra (Navarro, Tarsitano, de la Torre, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, A. Carvalho, Montero).

Las recomendaciones 9 y 10 fueron aprobadas por 51 votos a favor, siendo los votantes los mismos que participaron en la votación de la recomendación n° 7.

*2) Tema II: Impacto del impuesto a la renta en la inversión empresarial productiva*

*Visto:*

Los trabajos presentados por los Ponentes Nacionales, Dres. Fernando Rezende y Luis Romero Paturoy Accioly (Brasil), Dr. Domingo Carabajo Vasco (España), Dr. José Tomás Arriola (Paraguay), Dr. Antonio Joaquín Carvalho y José Eugenio Soares Vinagre (Portugal) y Dr. Armando Montilla Varela (Venezuela).

El trabajo presentado por el Ponente General, Dr. Eurico Korff (Brasil).

Los aportes de los participantes durante el debate.

*Considerando:*

1. Que la inversión es un requisito imprescindible para el crecimiento y desarrollo económico y social.
2. Que, en general, todo impuesto influye sobre las decisiones de inversión.
3. Que, por sí solo, el sistema fiscal no suele ser el factor relevante en las mencionadas decisiones.
4. Que, en particular, el impuesto a la renta tiene efecto en la asignación de los recursos y, en consecuencia, puede afectar la inversión empresarial productiva.
5. Que el impuesto a la renta constituye un tributo generalmente aceptado en todos los sistemas fiscales modernos, incluidos la mayoría de los países en vías de desarrollo.
6. Que, actualmente, su estructura y forma de aplicación está sujeta a un intenso debate y revisión.

7. Que una incorrecta estructuración del mismo afecta a la neutralidad, al volumen y dirección de la inversión.

8. Que, ello no obstante, el impuesto a la renta real es preferible a otras formas de tributación que pretenden gravar los resultados de la actividad empresarial.

*Recomiendan:*

1. Mantener el impuesto sobre la renta como un instrumento básico de los sistemas fiscales de los países representados.

2. Los resultados de la actividad empresarial deben gravarse básicamente mediante un tributo sobre la renta real, y no mediante exacciones sobre rentas presuntas u otros impuestos que utilicen bases diferentes a las de la renta.

3. La base del gravamen debe ser lo más amplia posible y las alícuotas preferentemente moderadas, para que no afecten la inversión, y reducir la propensión a la evasión.

4. La determinación de la base tributaria debe evitar que los sistemas de valuación de los inventarios le alejen del principio de realización o de disponibilidad económica de la renta, tal como recomendaran las XI Jornadas reunidas en Río de Janeiro en 1983.

5. La base de cálculo y los pagos del impuesto deben estar adecuadamente corregidos por la inflación para evitar las distorsiones que puedan afectar la inversión. A tales efectos se ratifica en lo pertinente lo resuelto en las V y X Jornadas del Instituto, celebradas en Santiago de Chile y Quito, respectivamente.

6. Evitar la erosión de la base del gravamen a través de exenciones, incentivos y otros gastos fiscales. No obstante, los incentivos fiscales podrían ser admisibles por excepción en tanto sean específicos, coyunturales, temporales y debidamente cuantificados.

7. Los métodos de depreciación de los bienes de uso deben permitir el recupero del capital invertido en plazos razonables, a menos que se adopte la depreciación acelerada como incentivo fiscal, sujeto a las limitaciones del punto anterior.

8. La alteración constante de las normas tributarias debe evitarse. La seguridad y estabilidad jurídicas actúan positivamente sobre la inversión.

9. La estructura del impuesto debería ser neutral con relación a la forma de organización empresarial, de modo que

la carga total que soportan las empresas y sus participantes no produzca un desestímulo a la inversión, en función de dicha forma organizativa. Tampoco debería gravarse en el impuesto personal la capitalización definitiva de las utilidades, tal como fue recomendado en las XII Jornadas llevadas a cabo en Bogotá, Colombia, en 1985.

10. La estructura del impuesto debe permitir el traslado total y sin límite de tiempo de las pérdidas fiscalmente determinadas.

*Resultado de la votación:*

La recomendación 1 fue aprobada por 39 votos a favor (Reig, Schindel, Lauria, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Lampreave, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque, Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcano, Lupini, Garrido, Meneses).

La recomendación 2 fue aprobada por 40 votos a favor (Reig, Schindel, Lauria, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Marín, Lampreave, Guirola, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque, Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Bajac, Montilla, Marcano, Lupini, Garrido, Meneses) y 1 voto en contra (Valdés Costa).

Las recomendaciones 3, 4 y 5 fueron aprobadas por 41 votos a favor (Reig, Schindel, Lauria, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Marín, Lampreave, Guirola, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque, Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcano, Lupini, Garrido, Meneses).

La recomendación 6 fue aprobada por 37 votos a favor (Reig, Schindel, Lauria, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Marín, Lampreave, Guirola, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque,

Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcano, Garrido, Meneses), 2 votos en contra (Arango, Faget) y 2 abstenciones (Scalone, Lupini).

Con relación a este punto, obtuvo el 20 % de los votos una moción del Dr. Valdés Costa que redactaba esta recomendación en la siguiente forma: "Evitar la erosión de la base del gravamen a través de exenciones, incentivos y otros gastos fiscales. No obstante, los incentivos fiscales podrían ser admisibles por excepción en tanto sean específicos, coyunturales, temporales y debidamente cuantificados, especialmente cuando tengan por finalidad estimular la transferencia de capitales y tecnología necesaria para el desarrollo económico".

Votaron a favor de esta moción Scalone, Arango, de la Torre, Jiménez González, Luque, Valdés Costa, Montilla y Meneses.

La recomendación 7 fue aprobada por 40 votos a favor (Reig, Schindel, Lauría, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Martín, Lampreave, Guirola, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque, Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcano, Lupini, Garrido, Meneses) y 1 abstención (Scalone).

La recomendación 8 fue aprobada por 41 votos a favor (Reig, Schindel, Lauría, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Martín, Lampreave, Guirola, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque, Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcano, Lupini, Garrido, Meneses).

La recomendación 9 fue aprobada por 41 votos a favor (Reig, Schindel, Lauría, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Martín, Lampreave, Guirola, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque, Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcano, Lupini, Garrido, Meneses).

La recomendación 10 fue aprobada por 29 votos a favor (Reig, Schindel, Lauría, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Madrano, Loque, Chang, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcato, Garrido, Meneses) y 13 votos en contra (de la Torre, Carbajo, Marín, Lampreave, Guirela, Sáinz de Alarcón, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, Lupini).

Quienes votaron en contra de esta resolución habían propuesto el siguiente texto sustitutivo: "La estructura del impuesto debe permitir el traslado total de las pérdidas fiscalmente determinadas".

#### **XV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, CARACAS - VENEZUELA 1991**

##### *1) Tema I: Tasas y precios*

*Visto:*

Los trabajos presentados por los relatores nacionales: doctores Enrique Bulit Goñi (Argentina), Aurelio Pitanga Seixas Filho (Brasil), Alvaro Arango Mejía (Colombia), José Vicente Troya Jaramillo (Ecuador), Eusebio González y José Juan Ferreiro Lapatza (España), Alfredo Vidal Henderson, Enrique Vidal Henderson y Miguel Mur Valdivia (Perú), James A. Whitelaw (Uruguay), Federico Araújo Medina y Rodolfo Plaz Abreu (Venezuela).

El informe del señor Relator General, doctor José Luis Shaw.

Las comunicaciones técnicas y las opiniones vertidas sobre el tema en la Sesión Plenaria inicial.

##### *Las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Concluyen:*

1. La correcta delimitación de los caracteres definitorios de la tasa y del precio desde el punto de vista jurídico tiene gran trascendencia, a fin de distinguir lo más claramente posible estos ingresos entre sí, así como también de otros ingresos como el impuesto y la contribución especial.

En algunos países es de fundamental importancia distinguir la tasa del impuesto por razones vinculadas con la forma distinta en que las respectivas Constituciones o leyes organizan la potestad tributaria de diferentes niveles o esferas de gobierno en materia de tasas y en materia de impuestos.

En todos los países es preciso distinguir la tasa del precio, así como estos ingresos del impuesto y de la contribución especial, dado el diferente régimen jurídico a que cada uno de ellos está sujeto.

Particular importancia adquiere la distinción entre el precio y los ingresos tributarios por la circunstancia de que estos últimos están sujetos al principio de legalidad o de reserva en materia tributaria, en tanto el primero puede —en principio— ser fijado por la Administración. Esta distinción también es de suma importancia porque no resulta jurídicamente admisible que se otorguen a la Administración, en el caso del precio, las facultades especiales que el Derecho positivo le pueda conceder en el caso de los créditos de naturaleza tributaria. Todo intento de confundir tasa y precio con regímenes legales híbridos o atípicos debe ser entendido como un mecanismo para eludir las garantías individuales del contribuyente.

2. El elemento de distinción fundamental del precio con la tasa —así como con las otras especies tributarias— es la fuente jurídica de la obligación, que en el caso del precio es el acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular y en el caso de los tributos, la voluntad unilateral y coactiva de la ley.

En los casos en que este elemento de distinción se desdibuja en la práctica porque los servicios de naturaleza supuestamente contractual se encuentran monopolizados de derecho o de hecho por el Estado y, además, su demanda resulta ineludible, es aconsejable que el ordenamiento jurídico extienda a los mismos el principio de reserva de ley para la fijación de todos los elementos de la obligación.

Cuando, además, la utilización del servicio monopolizado está impuesta obligatoriamente por la ley, corresponde concluir que la fuente jurídica de la obligación no es el acuerdo de voluntades —del cual existe una mera apariencia formal— sino la voluntad unilateral y coactiva del Estado, razón por la cual estamos en presencia de un verdadero tributo que debe cumplir con todos los requisitos constitucionales correspondientes.

3. La tasa como especie del género "tributo" se encuentra sometida al principio de legalidad, debiendo contener la ley de su creación una descripción clara y precisa de la actividad que genera la obligación de pago, con indicación del sujeto pasivo y los elementos cuantificantes del tributo.

4. La percepción de una ventaja o beneficio por parte del contribuyente no constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa.

Por el contrario, la consideración de la ventaja o beneficio que reporta la prestación del Estado es un elemento esencial del precio, dada su naturaleza contraprestativa.

5. La demanda o solicitud del contribuyente para que la actividad estatal se ponga en funcionamiento a su respecto, tampoco constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa.

Por el contrario, en el caso del precio siempre se requiere que el obligado a su pago demande o solicite el funcionamiento del servicio estatal para que se concrete una prestación específica a su respecto.

6. Tanto en el caso de la tasa como del precio es de la esencia del correspondiente ingreso que la actividad estatal sea divisible en unidades de uso o consumo a fin de que pueda concretarse una prestación específica respecto del obligado al pago.

7. Es de la esencia de la tasa que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho sea prestado efectivamente por la Administración al contribuyente, aun cuando éste se resista a recibirlo.

La prestación efectiva del servicio al contribuyente es uno de los elementos caracterizadores más importantes para distinguir la tasa de las otras especies tributarias, particularmente del impuesto.

La carga de la prueba de la efectiva prestación del servicio, en caso de conflicto, debe corresponder a la Administración.

La prestación efectiva del servicio estatal es también condición esencial de la existencia del precio.

8. Para establecer la diferencia entre tasa y precio debe recurrirse primordialmente a la caracterización de aquellas actividades divisibles y vinculantes del Estado, que éste no puede dejar de ejercer tales como las jurídico-administrativas, del poder de policía o del poder constitucional de impartir jus-

ticia. Estas actividades o servicios derivados del concepto de soberanía e inherentes a la existencia misma del Estado, hacen que su retribución tenga naturaleza tributaria.

Todas las otras sumas que se exigen por servicios que no tienen las características apuntadas pueden ser tratadas por la ley como precios.

9. Para que se configure una tasa es indispensable que el servicio sea preparado por el Estado en su condición de tal; en cualquier otro caso se configura el precio.

10. La ley no debe asignar el producto de las tasas a un destino ajeno a la financiación de la actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la obligación.

Si de las circunstancias relativas a la creación del tributo surge que la verdadera finalidad de su creación es solventar gastos ajenos al servicio vinculado a la tasa, la realidad debe primar sobre la figura de la tasa y concluirse que se está ante otra especie tributaria cuya creación debe cumplir con los requisitos constitucionales pertinentes, en especial en cuanto a la potestad para establecerla.

11. Es de esencia de la tasa que no exceda de una "razonable equivalencia" entre su producto y el costo global del servicio estatal vinculado.

La carga de la prueba de la "razonable equivalencia" debe corresponder, en caso de conflicto, a la Administración.

12. Es de la esencia de la tasa que su base de cálculo se fije en función de la medición o cuantificación de alguno o algunos de los elementos que integran el hecho generador de la misma, pues de lo contrario la exigencia de la tasa como tal carecería de legitimidad, en especial en cuanto a la potestad para establecerla.

#### *Resultado de la votación:*

La conclusión 1 fue aprobada por 38 votos a favor (Bullit, Casás, Villegas, Bocchiardo, Schindel, Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Flores, Israel Hernández, E. González, Ferreira, Lampreuve, Falcón, Reyes, García, Jiménez, López, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Loque, Chang, Alexandre, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz —con reservas—, D'Alessandro, Peirano, Araújo, Plaz, Octavio) y 1 voto en contra (Marciano).

Los párrafos uno y dos de la conclusión 2, la conclusión 3, la conclusión 4, la conclusión 5, la conclusión 6 y la conclusión 7 fueron aprobados unánimemente por 41 votos (Bulit, Casás, Villegas, Bocchiardo, Schindel, Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Florez, Israel Hernández, E. González, Ferreiro, Lampreave, Falcón, Flores Zavala, Reyes, García, Jiménez, López, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Luque, León, Chang, Alexandre, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Araujo, Plaz, Octavio, Marciano). El Dr. Valdés, con relación al párrafo dos de la conclusión 2 hace reserva respecto de la mención "todos los elementos de la obligación".

El párrafo tres de la conclusión 2 fue aprobado por 34 votos a favor (Bulit, Casás, Villegas, Bocchiardo, Schindel, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Florez, Israel Hernández, E. González, Ferreiro, Lampreave, Falcón, Flores Zavala, Reyes, García, López, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Luque, León, Chang, Alexandre, Shaw, Mazz, Araujo, Plaz, Octavio, Marciano) y 7 votos en contra (Akselrad, Jiménez, Alexandre, Whitelaw, Valdés, D'Alessandro, Peirano).

La conclusión 8 tuvo 22 votos a favor (Casás, Villegas, Bocchiardo, Akselrad, Arango, Leyva, Florez, Flores Zavala, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, Luque, León, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Octavio, G. Parra), 17 votos en contra (Schindel, Ataliba, Campos, De Paula, Israel Hernández, E. González, Ferreiro, Lampreave, Cayón, Falcón, Reyes, García, Jiménez, Grellaud, Araujo, Plaz, Marciano) y 5 abstenciones (Bulit, Agulló, L. Hernández, Chang, Alexandre).

Se publica a continuación por haber obtenido más del 20% de los votos, una cláusula sustitutiva de la conclusión 8 que dice así: "Corresponde a la decisión política determinar los servicios que en cada momento histórico y en cada organización política determinan la exigencia de una tasa, sin que parezca posible establecer las características esenciales de tales servicios". El resultado de la votación sobre esta cláusula fue el siguiente: 22 votos por la negativa (Casás, Villegas, Bocchiardo, Schindel, Arango, Leyva, Florez, Israel Hernández, Jiménez, Ramírez, A. Vidal, Mur, L. Hernández, León, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Octavio, G. Parra), 18 votos por la

afirmativa (Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, E. González, Ferreiro, Lampreave, Cayón, Agulló, Falcón, Reyes, García, López, Grellaud, Luque, Chang, Alexandre, Marciano) y 5 abstenciones (Bullit, Florez Zavala, E. Vidal, Araújo, Plaz). El Dr. Schindel fundamentó su voto negativo sobre los dos textos porque entiende que hubo un vicio de procedimiento en la votación, porque previamente se debió haber votado si se debía incluir o no una propuesta sobre este tema, y sólo en caso de haber resultado positivo este punto, se deberían haber puesto a votación las dos fórmulas referidas por su orden. El Dr. Ferreiro explicó su voto señalando que "nadie puede poner un ejemplo de un servicio para el que se pide una tasa y que no puede nunca en ningún país determinar la exigencia de un precio". Ataliba fundamentó su voto porque es científicamente correcto y cumple las exigencias de todas las Constituciones, al dejar al legislador el criterio, que necesariamente va a atender a las exigencias constitucionales.

La conclusión 9 tuvo 34 votos a favor (Bullit, Casás, Villegas, Schindel, Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Florez, Israel Hernández, E. González, Ferreiro, Lampreave, Cayón, Florez Zavala, Reyes, García, López, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Grellaud, Luque, León, Chang, Shaw, Whitelaw, Araújo, Plaz, G. Parra), 9 votos en contra (Agulló, Jiménez, Alexandre, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Octavio, Marciano) y 1 abstención (Falcón). La Dra. Agulló fundamentó su voto negativo en que "si bien la referencia a la actuación del Estado 'en su calidad de tal' resulta bastante confusa, sobre todo ante la complejidad de las diferentes modalidades de prestación de servicios públicos, la razón fundamental en que se apoya mi voto negativo es el total desacuerdo con la frase final del punto 9, ya que la configuración de una prestación como precio depende de otros factores, primordialmente de la existencia de una obligación contractual, no legal, y de su cuantificación retributiva, no contributiva, esto es, de su configuración como una auténtica contraprestación. La existencia o inexistencia de contraprestación es la clave de la diferenciación entre tributo y precio y es preciso ser coherente con este planteamiento". El Dr. Jiménez fundamentó su voto negativo "por el carácter residual atribuido al precio, ya que tal figura no es omnicom-

prensiva de las otras opciones o posibilidades jurídicas". El Dr. Alexandre fundamentó su voto negativo porque entiende que debería ser retirado el párrafo final que dice "en cualquier otro caso se configura el precio". El Dr. Valdés fundamentó su voto negativo "por considerar que ciertas prestaciones realizadas por personas públicas no estatales reúnen los requisitos básicos de los tributos, por lo que se requiere su creación por ley, ejemplo: aportes obligatorios para la financiación de la Seguridad Social". La Dra. Mazz fundamenta su voto negativo "por la expresión de que 'el servicio sea prestado por el Estado en su condición de tal', consideramos que el Estado es tal actuando en servicios inherentes, o como empresario por lo cual la conclusión no establece ningún criterio de referencia. Es, además, contradictorio con la conclusión 8 votada afirmativamente".

La conclusión 10 fue aprobada por 42 votos (Bulit, Casás, Villegas, Bocchiardo, Schindel, Akselrad, Ataliba con reservas, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Florez, Torres, E. González, Ferreiro, Lampreave, Agulló, Florez Zavala, Reyes, García, Jiménez, López, Ramírez con reservas, E. Vidal, A. Vidal, L. Hernández, Grellaud, Luque, León, Chang, Alexandre, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Araujo, Plaz, Octavio, G. Parra, Marcuso), 2 votos en contra (Israel Hernández, Falcón) y 2 abstenciones (Cayón, Mur).

El primer párrafo de la conclusión 11 tuvo 39 votos a favor (Bulit, Casás, Villegas, Schindel, Akselrad, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Israel Hernández, Torres, E. González, Lampreave, Falcón, Florez Zavala, García, Jiménez, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Grellaud, Luque, Melgarejo, León, Chang, Alexandre, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Araujo, Plaz, Octavio, G. Parra, Marcuso) y 6 votos en contra (Ataliba, Ferreiro, Cayón, Agulló, Reyes, López) La Dra. Agulló fundamentó su voto porque: "es de esencia de la tasa que exista una 'razonable proporción' entre su producto y el coste global del servicio estatal vinculado sin que en ningún momento dicho coste global pueda ser superado".

El párrafo dos de la conclusión 11 fue aprobado por 40 votos (Bulit, Casás, Villegas, Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Israel Hernández, Torres, Ferreiro, Cayón, Agulló, Falcón, Florez Zavala, Reyes, García, López,

Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Grellaud, Luque, Melgarejo, León, Chang, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Araújo, Plaz, Octavio, G. Parra, Marciano), 1 voto en contra (Jiménez) y 4 abstenciones (Schindel, E. González, Lampreave, Alexandre). El Dr. Jiménez fundamentó su voto negativo "por considerar que contraviene los principios de 'presunción de legalidad de los actos de las autoridades', así como el que rige en materia de Derecho procesal, en el sentido de que quien niega debe soportar la carga de la prueba cuando dicha negación implica una afirmación contraria, como en la especie de que la tasa no guarda la razonable equivalencia. Con la propuesta de la Comisión, se quiebra el principio de la unidad del orden jurídico al romper la regla procesal que prima".

Se publica a continuación por haber superado el 20% de los votos, el siguiente párrafo propuesto por el Dr. Schindel a efectos de ser intercalado entre los parágrafos uno y dos de la conclusión 11: "La eventual utilización a los efectos del reparto de la tasa de indicios o parámetros emergentes del principio de la capacidad contributiva debe tener como límite, en todos los casos, el referido principio de la 'razonable equivalencia' ". Esta proposición tuvo 30 votos por la negativa (Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, Leyva, Israel Hernández, Ferreira, Lampreave, Reyes, García, Jiménez, López, Ramírez, A. Vidal, Mur, Grellaud, Luque, Melgarejo, León, Chang, Alexandre, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Plaz, G. Parra, Marciano), 11 votos por la afirmativa (Bulit, Casás, Schindel, Arango, Torres, E. González, Agulló, Falcón, Flores Zavala, Araújo, Octavio) y 2 abstenciones (E. Vidal, L. Hernández).

La conclusión 12 fue aprobada por 41 votos (Bulit, Casás, Villegas, Bocchiardo, Schindel, Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, Arango, Alfonso, Leyva, Torres, Ferreira, Lampreave, Falcón, Flores Zavala, Reyes, García, Jiménez, López, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Grellaud, Melgarejo, León, Chang, Alexandre con reservas, Shaw, Whitelaw, Valdés con reservas, Mazz, D'Alessandro, Peirano con reservas, Araújo, Plaz, Octavio con reservas, G. Parra), 1 voto en contra (Israel Hernández) y 2 abstenciones (E. González, Marciano).

## 2) Tema II: *Tributación e integración*

Visto:

Los trabajos presentados por los Ponentes Nacionales doctores Rubén Oscar Amigo (Argentina), Ordellio Azevedo Sette (Brasil), Víctor Uckmar (Italia), Luis Hernández Berenguel y Humberto Medrano (Perú), Mario Alberto Alexandre (Portugal), Addy Mazz (Uruguay) y Jaime Parra Pérez (Venezuela).

Las comunicaciones técnicas presentadas por los doctores José Carlos Bocchiardo y Enrique Jorge Reig (Argentina), Piera Filippi (Italia) y Carlos Mersán y Blanca Ramírez (Paraguay).

La Ponencia General elaborada por el Relator General del tema, doctor Oswaldo Padrón Amaré.

Los aportes de los participantes durante el debate en la Comisión presidida por Luis Hernández Berenguel (Perú).

El Informe del Sub-Comité de Redacción integrado por los doctores José Luis Albornoz (Venezuela), José Carlos Bocchiardo (Argentina), José Luis Lampreave (España), Luciano Lupini (Venezuela) y Enrique Jorge Reig (Argentina).

Considerando que:

1. Los objetivos políticos, sociales y económicos, definidos en los procesos de integración económica latinoamericana requieren de instrumentos legales apropiados para su cumplimiento;

2. La armonización tributaria es necesaria para evitar las distorsiones fiscales que obstaculizan estos procesos;

3. En los tratados "marco" o "constitución" deben definirse los principios tributarios básicos y establecerse los mecanismos jurídicos y los órganos apropiados que así lo garanticen;

4. A tales fines, los Estados deben establecer reglas internas que definan con claridad los dominios fiscales de los diferentes entes públicos dotados de potestad tributaria y los límites de su ejercicio;

5. Es indispensable que el proceso de armonización tributaria contemple un programa concreto de disminución gradual y progresiva de los derechos o tributos aduaneros y una política arancelaria externa común;

6. Es también indispensable que se contemple un programa de armonización de los impuestos indirectos al consumo, en sus diversas manifestaciones, tendiente a evitar que se distorsionen las condiciones de competencia o se obstaculice la libre circulación de bienes y servicios;

7. Entre los aspectos tributarios que se deben armonizar se encuentran también los impuestos directos sobre la renta, así como el impuesto al capital de las empresas, en su caso. En cuanto al impuesto a la renta se refiere, debemos mencionar entre otros aspectos el uso de una forma de tributo concordante con aquéllas prevalecientes en el ámbito internacional; los regímenes de exenciones y subsidios, de depreciación de bienes de uso y métodos de valuación de inventarios; tratamiento del impuesto societario y su acreditación en la imposición sobre dividendos; niveles de alícuotas; alcance de las liberaciones de impuesto en las fusiones, divisiones, escisiones, transferencias y reorganización de empresas dentro de un mismo conjunto económico; tratamiento de remesas de utilidades de sucursales a casas matrices; tratamiento de los pagos por regalías, asesoramiento técnico e intereses a beneficiarios de otros países miembros y a inversores de fuera de la región; métodos de ajuste por inflación en su caso, criterios de vinculación del hecho imponible con la potestad fiscal (fuente, o fuente en general y domicilio para los residentes).

8. Las experiencias de integración de los países latinoamericanos en el marco de los tratados de Montevideo (ALALC), de Montevideo 1980 (ALADI), y del Acuerdo de Cartagena, así como la de los países europeos miembros del EADT —España, Italia y Portugal— integrantes de la Comunidad Económica Europea, y la labor armonizadora del *Modelo del Código Tributario para América Latina*, constituyen valiosos antecedentes aprovechables en cuanto puedan adaptarse a las regiones que celebren nuevos acuerdos de integración y a sus necesidades actuales;

*Las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*  
Recomiendan que:

1. Debe insistirse en que la integración económica constituye un medio de desarrollo tanto para el conjunto como para cada uno de los Estados participantes.

2. Los principios y mecanismos fundamentales destinados a la solución de los problemas tributarios en los procesos de integración económica latinoamericana, deben preverse en el Tratado marco o en el Tratado constitución. Las normas de Derecho derivado deberán ser atribuidas a órganos con facultades suficientes para asegurar el debido cumplimiento de esos procesos.

3. Las funciones de control de legalidad, interpretación uniforme y solución de las controversias tributarias que se planteen como consecuencia de la integración, deben atribuirse a órganos específicos de carácter jurisdiccional.

4. La armonización tributaria en sus diversas formas, interregional e interna de cada país miembro, sea reconocido en todo acuerdo como condición necesaria para un proceso de integración económica.

5. En materia de impuestos aduaneros y otros tributos o medidas de efectos equivalentes, deberá establecerse un cronograma para su reducción gradual y progresiva, que procure su eliminación entre los países miembros al finalizar el período de transición. Asimismo, debe fijarse una política arancelaria común hacia terceros países.

6. En materia de tributación indirecta, tenga evidente prioridad la armonización de la imposición en los consumos, tanto en cuanto al impuesto general a las ventas, como al impuesto sobre consumos específicos y, asimismo, gravámenes de similar tipo, de aplicación en jurisdicciones fiscales locales. En este sentido, inicialmente la adopción del principio de imposición en el país de destino permite la máxima transparencia del peso de la carga tributaria de las exportaciones, a los fines de lograr la justa valoración de los reintegros y el igual tratamiento de bienes y servicios, nacionales e importados, en los países de consumo de los mismos.

Se reconoce que el impuesto al valor agregado es el instrumento actualmente más apto para garantizar la aplicación de los principios expuestos.

7. En cuanto a la imposición directa, su armonización, si bien no igualmente prioritaria, debe acompañar a la de la imposición indirecta, no apartándose de las formas de tributación usualmente aceptadas a nivel mundial, reduciendo y eliminando diferencias que coloquen en situaciones preferentes a la localización de actividades económicas en un país miembro respecto de otro.

8. Debe evitarse toda discriminación tributaria en perjuicio de las personas físicas o jurídicas provenientes de otros países miembros o participantes por razón de la nacionalidad o circunstancias similares.

9. Los Estados involucrados en procesos de integración económica deben procurar la supresión de todo tipo de subvenciones o ayudas equivalentes, directas o indirectas, que distorsionen las condiciones de competencia.

10. Se implemente un programa informativo y educativo que promueva la formación de una conciencia integracionista en la sociedad.

11. Se profundice en futuras jornadas el estudio específico de los distintos problemas tributarios derivados de los procesos de integración económica en América Latina.

*Resultado de la votación:*

Tanto los considerandos como las recomendaciones fueron votados en bloque, aprobándose por unanimidad de votos (Schindel, Reig, Bocchiardo, Vives, Naveira, Akselrad, Campos, De Paula, Arango, Alfonso, Flores, Israel Hernández, Lampreave, Cajón, Mateo, Agulló, Falcón, Flores Zavala, Reyes, García, Jiménez, López, L. Hernández, León, Fernández, Melgarejo, Chang, Trujillo, Alexandre, Mazz, Shaw, D'Alessandro, Whitelaw, Padrón, J. Parra, Albornoz, Arria, C. Hernández).

**XVI JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.  
LIMA - 1993**

*1) Tema I: El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo*

*Considerando:*

Que la seguridad jurídica constituye un principio a cuyo respeto aspira toda sociedad democrática.

Que corresponde a estas Jornadas señalar cuáles son las condiciones más importantes que deben concurrir para tal fin.

Que de la Ponencia General, los informes nacionales y comunicaciones técnicas presentados, así como de las exposi-

ciones realizadas en la Asamblea y del debate habido en la Comisión, se advierten amplias coincidencias.

*Las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*  
*Recomiendan:*

1. La certeza y la vigencia plena y efectiva de los principios constitucionales son condiciones indispensables para la seguridad jurídica.
2. La seguridad jurídica es requisito esencial para la plena realización de la persona y para el desarrollo de la actividad económica.
3. Un Poder Judicial independiente e imparcial, al que se someta el Estado en una situación de igualdad con las otras partes, es condición indispensable de la seguridad jurídica.
4. La supresión de la regla *solve et repete* y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado, son necesarios para igualdad de las partes.
5. Los principios de legalidad, jerarquía e irretroactividad resultan indispensables para evitar la incertidumbre en los contribuyentes, sin perjuicio de la retroactividad de las normas sancionadoras más favorables.
6. Es necesario que el ordenamiento tributario esté integrado por normas claras, precisas y estables. Por lo tanto, debe evitarse la minuciosidad, frecuencia y proliferación de disposiciones, las cláusulas derogatorias confusas, los reenvíos excesivos y las regulaciones oscuras, que son defectos frecuentes que conducen a la imperfección de la legislación tributaria. A tal fin, se subraya la necesidad de que los órganos legislativos utilicen para la redacción de las normas tributarias comisiones específicas constituidas por expertos.
7. Debe reconocerse el derecho del contribuyente a consultar sobre el contenido y alcance de las normas a aplicar a cada caso concreto. La Administración debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta.
8. La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad. En caso de que la Constitución autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución

y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse el Poder Ejecutivo en el ejercicio de tales facultades.

9. La legislación de emergencia emanada del Poder Ejecutivo no debe versar sobre materia tributaria. No obstante, si ello es permitido de modo excepcional por las disposiciones constitucionales, las normas de esta clase deben tener carácter transitorio, quedando sometidas a la ratificación del Poder Legislativo.

10. Las exenciones y beneficios tributarios concedidos por plazo determinado o bajo condición, no deben revocarse o reducirse antes del vencimiento de tal plazo o del cumplimiento de la condición, respecto de los contribuyentes que cumplieron con todos los requisitos exigidos por la ley que los otorgó. En caso contrario, el contribuyente debe ser indemnizado por los perjuicios que haya sufrido.

#### *Resultado de la votación:*

El considerando 1 fue aprobado por 32 votos a favor (Bocchiardo, Casás, Arroyo, Bulit, Schindel, Colanino, Varela, Gebhardt, Campos, Machado, Ataliba, Plazas, Leyva, Israel Hernández, Grace Hernández, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Adonino, Antonio Pistone, Fausto, Filippi, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Ramírez, Sá Gomes y Rojas); 14 votos por la negativa (Villegas, Brito Machado, Paolinelli, Ferreira, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo y Dulce Parra).

Por haber obtenido por lo menos el 20% de los votos emitidos se publica el texto propuesto por la Comisión respecto de este primer considerando: "Que la seguridad jurídica es un derecho a cuyo respeto aspira toda sociedad democráticamente organizada". Este texto tuvo 15 votos a favor (Villegas, Brito Machado, Machado, Paolinelli, Ferreira, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo y Dulce Parra) y 32 votos en contra (Bocchiardo, Casás, Arroyo, Bulit, Schindel, Colanino, Varela, Gebhardt, Vieira, Campos, Ataliba, Plazas, Leyva, Israel Hernández, Grace Hernández, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Adonino, Antonio Pistone, Fausto, Filippi, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Ramírez, Sá Gomes y Rojas).

Las recomendaciones 1, 3, 4, 5 y 6 fueron aprobadas por 50 votos (Bocchiaro, Casás, Villegas, Arroyo, Bulit, Schindel, Colanino, Varela, Gebhardt, Brito Machado, Lima, Goffi, Campos, Machado, Ataliba, Plazas, Leyva, Paolinelli, Israel Hernández, Grace Hernández, Torres, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, Ferreira, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Adonnino, Antonio Pistone, Fausto, Filippi, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Ramírez, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Sá Gomes, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo, Rojas, Octavio y Dulce Parra).

La recomendación 2 tuvo 39 votos por la afirmativa (Bocchiaro, Casás, Villegas, Arroyo, Bulit, Schindel, Colanino, Varela, Gebhardt, Barros, Vieira, Lima, Goffi, Ataliba, Plazas, Paolinelli, Grace Hernández, Torres, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Adonnino, Antonio Pistone, Fausto, Filippi, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Ramírez, Montero, Yavarone, Araújo, Rojas, Octavio y Dulce Parra); 14 votos por la negativa (Brito Machado, Campos, Machado, Leyva, Israel Hernández, Ferreira, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Grellaud, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Sá Gomes y Peirano).

Por haber reunido más del 20% de los votos se publica el texto propuesto por la Comisión que obtuvo 14 votos a favor y 39 en contra, repitiéndose el resultado de la votación anterior, aunque a la inversa. Dicho texto es el siguiente: "La seguridad jurídica es requisito esencial para la plena realización de la persona como ciudadano y para el desarrollo de su actividad económica".

La recomendación 7 fue aprobada por 47 votos a favor (Bocchiaro, Casás, Villegas, Arroyo, Bulit, Schindel, Colanino, Varela, Gebhardt, Barros, Lima, Goffi, Ataliba, Plazas, Leyva, Paolinelli, Israel Hernández, Grace Hernández, Torres, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, Ferreira, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Adonnino, Antonio Pistone, Fausto, Filippi, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Ramírez, del Busto Vargas, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Sá Gomes, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo, Marciano, Pecanins y Gisela Parra) y 9 votos por la negativa (Brito Machado, Campos, Machado, Grellaud, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Rojas, Octavio y Dulce Parra).

La recomendación 9 fue aprobada por 45 votos por la afirmativa (Bocchiaro, Casás, Villegas, Arroyo, Bulit, Schindel, Colamino, Varela, Gebhardt, Brito Machado, Campos, Machado, Paolinelli, Israel Hernández, Grace Hernández, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, Ferreiro, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Adonnino, Antonio Pistone, Fausto, Filippi, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Ramírez, del Busto Vargas, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Sá Gómez, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo, Rojas, Marcano y Octavio); y 11 votos por la negativa (Barros, Lima, Goffi, Ataliba, Plazas, Leyva, Torres, Grellaud, Pacanins, Gisela Parra y Dulce Parra).

La recomendación 9 se aprobó por 43 votos a favor (Bocchiaro, Casás, Villegas, Arroyo, Bulit, Schindel, Colamino, Varela, Gebhardt, Barros, Brito Machado, Da Motta, Leite, Vieira, Lima, Goffi, Campos, Machado, Israel Hernández, Grace Hernández, Torres, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Carlos Hernández, del Busto Vargas, Hernández Berenguel, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Sá Gomes, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo, Rojas, Pacanins, Gisela Parra y Dulce Parra); 5 votos por la negativa (Leyva, Paolinelli, Ferreiro, Medrano, y Allemant) y 3 abstenciones (Ataliba, Grellaud y Octavio).

La recomendación 10 fue aprobada por 48 votos a favor, de los cuales 5 con reservas en cuanto a la última frase (Bocchiaro, Casás, Villegas, Arroyo, Bulit, Schindel, Varela, Barros, Brito Machado, Da Motta, Vieira, Lima, Goffi, Campos, Machado, Paolinelli, Israel Hernández, Grace Hernández, Torres, Bossano, Iturralde, Garcés, Ferreiro, González, Cayón, Albiñana, Adonnino con reservas, Antonio Pistone con reservas, Fausto con reservas, Filippi con reservas, Pasquale Pistone con reservas, Carlos Hernández, Ramírez, del Busto Vargas, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Sá Gomes, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo, Marcano, Pacanins, Octavio y Dulce Parra); 2 votos por la negativa (de la Torre y Falcón) y 5 abstenciones (Ataliba, Plazas, Leyva, Grellaud y Rojas).

2) Tema II: *La imposición sobre el patrimonio de las empresas y de las personas físicas*

*Vistos*

1. El informe del relator general profesor Angel Schindel.
2. Los informes nacionales recibidos para su tratamiento en estas Jornadas a saber:
  - Argentina. Por los profesores José Daniel Litvak y Jorge Gebhardt;
  - Brasil. Por el profesor Edvaldo Brito;
  - España. Por el profesor Francisco Escribano;
  - Italia. Por la profesora Piera Filippi;
  - Perú. Por el profesor Enrique Vidal Henderson;
  - Uruguay. Por el profesor Juan Carlos Peirano Facio.
3. Las comunicaciones técnicas preparadas por los profesores Vicente Oscar Díaz (Argentina), Domenicantonio Fausto (Italia), Mario Laccisotti (Italia) y César Albiñana García-Quintana (España).
4. Las opiniones vertidas durante los debates.

*Considerando*

1. Que la diversificación de los instrumentos fiscales dentro del sistema tributario con el objeto de alcanzar las diferentes manifestaciones de capacidad contributiva conduya a una más equitativa distribución de la carga tributaria; dicho fin sólo se logra en tanto los gravámenes se diseñen respetando los principios básicos de la imposición, se adecuen al medio económico social de aplicación y puedan ser eficazmente administrados.
2. Que el patrimonio juntamente con la renta y el consumo constituyen las manifestaciones de capacidad contributiva susceptibles de ser alcanzadas por tributos admitidas por la doctrina.
3. Que por patrimonio debe entenderse el conjunto de bienes y derechos menos las deudas atribuibles a toda persona física.
4. Que, en tal sentido, sólo debería gravarse mediante tributos periódicos la suma algebraica del conjunto de bienes y derechos de contenido económico apreciables pecuniariamente, con exclusión a estos efectos de aquellos derechos inherentes a la persona, tales como el honor, la fama, y las aptitudes personales.

5. Que debe evitarse la aplicación de impuestos sobre el patrimonio neto de las empresas, aun a título de complemento del impuesto que recae sobre la renta de las mismas o del que impone el patrimonio neto de las personas físicas, por los efectos distorsionantes que provocan en materia de inversiones y porque suelen ser trasladables, transformándose en una suerte de imposición híbrida sobre los consumos, con la consiguiente desnaturalización del objetivo perseguido con su creación y vulnerar patrones de equidad horizontal.

6. Que los tributos que alcanzan manifestaciones aisladas o parciales del patrimonio son criticables puesto que no miden con la precisión debida la respectiva manifestación de capacidad contributiva, discriminando en contra de los poseedores de tales manifestaciones patrimoniales y en contra de quienes las han adquirido con financiamiento de terceros. No obstante, los tributos sobre la propiedad inmueble y sobre ciertos bienes muebles registrables suelen ser admisibles por estar basados más en el principio del beneficio que en el de la capacidad contributiva.

7. Que en función de lo expuesto, los tributos sobre bienes o activos que se estructuran sin computar pasivos con formas espurias que no respetan el principio de capacidad contributiva.

8. Que los impuestos sobre los activos de las empresas constituyen, en realidad, formas presuntivas inadecuadas de imposición sobre la renta por lo que carecen de justificación si no recaer sobre manifestación aceptable de capacidad contributiva.

9. Que, por su estructura técnica, los impuestos sobre los activos empresarios discriminan en contra de la inversión y particularmente en contra de actividades de uso intensivo de capital y nuevas empresas.

10. Que, por ende, siendo la única forma recomendable de imposición equitativa sobre el patrimonio la que recae sobre las personas físicas, la decisión sobre su implantación deberá ponderar las dificultades de administración, especialmente los problemas de valoración y ocultamiento y el escaso rendimiento recaudatorio, propio de esta forma de imposición.

11. Que el derecho a la intimidad personal y familiar inherente al ser humano no debe ser violado mediante actuaciones administrativas indagatorias tendientes a individu-

lizar bienes del hogar y otros de carácter estrictamente personal. Por ello, es aconsejable la adopción de mecanismos presuntivos para establecer tanto la existencia como el valor de tales bienes.

12. Que este gravamen debe estructurarse para que pueda ser satisfecho con la renta ordinaria, pues de lo contrario se constituiría en "leva de capital".

13. Que la progresividad emergente de su aplicación concurrente con el impuesto a las ganancias no debe constituir un freno a la inversión y al desarrollo.

*Las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*  
*Recomiendan:*

1. El impuesto ordinario y anual sobre el patrimonio neto de las personas físicas es la forma más adecuada de gravar la capacidad contributiva exteriorizada por la tenencia de riqueza.

A tal efecto, el impuesto debe estructurarse sobre base global incluyendo todos los bienes y derechos susceptibles de valoración económica, con excepción de aquéllos inherentes a la persona. Deben ser deducibles las obligaciones pecuniarias a cargo del contribuyente y contemplar, en su caso, mecanismos tendientes a evitar la doble imposición interna o internacional.

La inadmisibilidad total o parcial del pasivo atenta contra las razones de equidad que justifican la implantación de este tipo de imposición y viola los principios de igualdad y de capacidad contributiva.

2. Los criterios de valuación de los bienes deben ser precisos, simples, coherentes con los de otras formas de imposición y estar dirigidos a determinar, en todos los casos, el valor real o de mercado de los bienes integrantes del patrimonio. Respecto de algunos elementos patrimoniales, por ejemplo muebles del hogar, joyas, colecciones, obras de arte y otros similares, es aconsejable recurrir a presunciones para establecer su existencia y valor, salvo opción a favor del contribuyente para su individualización y valuación según las reglas generales.

3. Las exoneraciones deben limitarse en todo lo posible, siendo recomendable el reconocimiento de un mínimo no imponible adecuado y la aplicación de alícuotas moderadas de carácter proporcional o levemente progresivas.

4. Se ponderen —al momento de decidir el establecimiento o mantenimiento de este tipo de tributo— juntamente con sus bondades teóricas, las dificultades derivadas de su compleja administración y su escasa potencialidad recaudatoria.

5. No deben establecerse impuestos sobre el patrimonio neto ni sobre los activos de las empresas. El patrimonio afectado a actividades empresariales debe ser incorporado, en su caso, en la base de cálculo del gravamen sobre las personas físicas titulares de ellas.

*Resultado de la votación:*

El documento transcrito fue votado en general, habiéndose obtenido el siguiente resultado: 40 votos por la afirmativa (Schindel, Litvak, Gebhardt, Villegas, Bocchiardo, Casás, Bulit, Varela, Campos, Barros, Brito Machado, Da Motta, Farias Machado, Leyva, Plasas, Israel Hernández, Grace Hernández, Bossano, Iturralde, Garcés, Filippi, Fausto, Adonino, Antonio Pistone, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Vidal Henderson, Allemant, Vidal Cárdenas, Grellaud, Médrano, Hernández Berenguel, Sá Gomes, Peirano, Montero, Yavarone, Araujo, Marciano, Gisela Parra y de Biaggi); un voto por la negativa (Albiñana) y 2 abstenciones (Torres y González).

**XVII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.  
CARTAGENA - COLOMBIA - OCTUBRE 1985**

*1) Tema I: Sujeción pasiva y responsables tributarios*

*Las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*

*Vistos:*

El Informe del Relator General, las Ponencias Nacionales y las Comunicaciones Técnicas sobre el tema jurídico: "Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios".

Teniendo en cuenta, además, las exposiciones hechas en la Asamblea Plenaria de este tema, y los debates efectuados en la Comisión Redactora y en la Asamblea Plenaria final.

**Considerando:**

Que al abordar en un concierto latinoamericano y latino-europeo el tema de los Sujetos Pasivos Tributarios, conviene tener presente, para evitar equívocos terminológicos, que en el ámbito americano el sujeto pasivo tributario comprende tanto al contribuyente como al responsable, y dentro de este último suele distinguirse entre responsabilidad solidaria, subsidiaria y sustituta. Sin embargo, en ciertos ámbitos de la doctrina europea suele referirse esa denominación al contribuyente y al sustituto del contribuyente, que actúa "en lugar" de éste, en tanto que los responsables solidario y subsidiario, cuya obligación es de naturaleza distinta, se sitúan "junto a" o "después de" el sujeto pasivo.

Que la figura del responsable sustituto, particularmente cuando pretende identificarse con los agentes de retención y de percepción, plantea numerosos problemas, entre los que cabe destacar, primero, la confusión de planos materiales e instrumentales en los que una y otra figura se desenvuelven y, segundo, la dificultad técnica de hablar de un sustituto del contribuyente, cuando todavía no se sabe si la persona objeto de retención llegará, o no, a ser contribuyente.

**Recomiendan:**

1) La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está ligada a la previa realización del hecho imponible o hecho generador que debe ser revelador de capacidad contributiva o económica.

2) El que realiza el hecho imponible o hecho generador es el sujeto pasivo por naturaleza de la obligación o deuda tributaria, al que comúnmente se le denomina contribuyente.

3) El deudor podrá estar sujeto al cumplimiento de distintos deberes tributarios antes, durante y después de haber satisfecho su obligación. Estos deberes pueden también recaer sobre personas que no han sido, no son, ni probablemente lleguen a ser sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Entre estos deberes, tienen especial significación los de facilitar información a cargo del sujeto pasivo o de terceros. La regulación de estos deberes ha de respetar estrictamente los derechos y garantías fundamentales y deberá ajustarse a los límites y requisitos establecidos por la norma habilitante. En consecuencia, los deberes instrumentales tendrán en

cuenta los principios de proporcionalidad, moderación, ponderación y razonabilidad.

4) La figura del responsable obedece a razones de afianzamiento o eficacia recaudatoria. Su presupuesto de hecho debe ser establecido por ley, en base a su específica vinculación con el contribuyente, la que deberá además respetar el derecho al resarcimiento que le es inherente.

5) La responsabilidad subsidiaria, por su propia naturaleza, debe gozar de carácter preferente en el Derecho Tributario.

En caso de que las legislaciones establezcan la responsabilidad solidaria, es conveniente que la Administración al hacer uso de su derecho de elección, persiga el cobro de su crédito en primer término contra el contribuyente.

6) El sustituto es el único obligado frente al Fisco por las obligaciones y deberes que se originan por el acaecimiento del presupuesto de hecho.

7) En el caso de los agentes de retención y percepción el contribuyente queda liberado de su obligación de pago sólo por el importe retenido o percibido.

#### *Resultado de la votación:*

El considerando 1º fue aprobado por 50 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spizzo, Villegas, Carvalho, Campos, Apocalipse, Pires, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, De la Torre, Troya, Suñig, Trujillo, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Ferreiro, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur, Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belandé, Leish, Alexandre, Valdés, Paget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Rojas, Montilla, Aguerrevere, Amalia Octavio) y 3 abstenciones (González García, Falcón y Tella, Merino).

El considerando 2º fue aprobado por 40 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spizzo, Villegas, Carvalho, Campos, Apocalipse, Pires, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, Troya, Suñig, Trujillo, González García, Menéndez, Yebra, Fernández Yunquera, Merino, Ferreiro, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur, Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belandé, Leish, Alexandre, Valdés, Peirano, Varela) 8 por la negativa (Falcón y Tella, Paget, Mazz, Costa, Shaw, Rojas, Aguerrevere, Amalia Octavio) y 5 abstenciones (De la Torre, Calvo Ortega, Aparicio, José Octavio, Montilla).

El punto 1) propuesto por el Prof. Alejandro Menéndez Moreno en carácter sustitutivo de los puntos 1) y 2) del proyecto elaborado por la Comisión, fue aprobado por 43 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Campos, Pires, Alfonso, Betancourt, Troya, Bossano, Trujillo, González García, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreira, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belaúnde, Leish, Valdés, Faget, Peirano, Costa, Shaw, Varela, Rojas, Montilla, Bóveda, Aguerrevere), 5 por la negativa (Apocalipse, Leyva, Godoy, Alexandre, Mazz) y 5 abstenciones (Carvalho, De la Torre, Suing, José Octavio, Amalia Octavio).

El punto 2) fue aprobado por 50 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Campos, Pires, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, De la Torre, Suing, Bossano, Trujillo, González García, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Merino, Ferreira, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belaúnde, Leish, Alexandre, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Varela, José Octavio, Rojas, Bóveda, Aguerrevere, Amalia Octavio), 1 por la negativa (Apocalipse) y 3 abstenciones (Carvalho, Falcón y Tella, Shaw).

El punto 3) fue aprobado por 53 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Apocalipse, Pires, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, De la Torre, Troya, Suing, Bossano, Trujillo, González García, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreira, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belaúnde, Leish, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Rojas, Montilla, Bóveda, Aguerrevere, Amalia Octavio) y 2 abstenciones (Menéndez y Alexandre).

El punto 4) fue aprobado por 52 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Apocalipse, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, De la Torre, Troya, Suing, Bossano, Trujillo, González García, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreira, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Grellaud,

Manini, Belaúnde, Leish, Alexandre, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Rojas, Montilla, Bóveda, Aguerrevere, Amalia Octavio) no existiendo votos en contra ni abstenciones.

El punto 5) fue aprobado por 49 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Campos, Apocalipse, Pires, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, Bossano, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreiro, Aparicio, Adonnino, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Leish, Alexandre, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Rojas, Montilla, Bóveda, Aguerrevere, Amalia Octavio), 4 por la negativa (De la Torre, Troya, Suñig, Trujillo) y 3 abstenciones (González García, Pistone, Belaúnde).

El punto 6) fue aprobado por 29 votos a favor (Carvalho, Campos, Apocalipse, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, Adonnino, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belaúnde, Leish, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Montilla, Amalia Octavio), 24 votos por la negativa (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Pires, De la Torre, Bossano, Trujillo, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreiro, Aparicio, Pistone, Alexandre, Rojas, Montilla, Bóveda) y 3 abstenciones (Troya, Suñig, González García).

Se publica por haber obtenido más del 20% de los votos el siguiente texto sustitutivo propuesto por los profesores Ferreiro, Tejerizo, Falcón y Tella y Fernández Yunquera: "El sustituto debe ser el único obligado frente al Fisco por las obligaciones y deberes que se originen por el acaecimiento del presupuesto de hecho".

El resultado de esta votación fue de 32 votos por la afirmativa (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Campos, Pires, Goffi, Alfonso, Betancourt, Godoy, Bossano, Trujillo, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreiro, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Rojas, Bóveda, Aguerrevere), 16 votos por la negativa (Leyva, De la Torre, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Belaúnde, Leish, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José

Octavio, Montilla) y 7 abstenciones (Apocalipse, Gómez, Troya, Suing, González García, Alexandre, Amalia Octavio).

Se publica por haber obtenido más del 20 % de los votos el siguiente texto sustitutivo del punto 6) propuesto por la delegación argentina: "El sustituto debe ser el único obligado frente al Fisco por las obligaciones y deberes que se originen por el acasamiento del presupuesto de hecho, reconociendo que ciertas legislaciones los caracterizan de forma distinta".

El resultado de la votación fue el siguiente: 21 votos por la afirmativa (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Campos, Pires, Goffi, González García, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Ferreiro, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto), 27 votos por la negativa (Alfonso, Leyva, Betancourt, Godoy, De la Torre, Bossano, Trujillo, Merino, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Belaúnde, Leish, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Rojas, Montilla, Bóveda, Aguerrevere) y 7 abstenciones (Apocalipse, Gómez, Troya, Suing, Menéndez, Alexandre, Amalia Octavio).

El punto 7) fue aprobado por 51 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Campos, Apocalipse, Pires, Goffi, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, Troya, Suing, Bossano, Trujillo, González García, Menéndez, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreiro, Aparicio, Pistone, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belaúnde, Leish, Alexandre, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Rojas, Montilla, Bóveda, Aguerrevere, Amalia Octavio), 3 por la negativa (Alfonso, De la Torre, Tejerizo) y 2 abstenciones (Adonnino, Fausto).

Se publica por haber obtenido más del 20% de los votos el siguiente texto que estaba incorporado como primer párrafo de este numeral en el proyecto elevado por la Comisión: "Las figuras de los agentes de retención y percepción tienen naturaleza propia específica distinta de aquella de la sustitución, por lo cual no pueden ser considerados sustitutos".

El resultado de la votación fue de 17 votos por la afirmativa (Leyva, Gómez, Troya, Suing, González García, Fernández Yunquera, Merino, Pistone, Vázquez Mata, Toval, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Varela, Montilla), 36 votos

por la negativa (Díaz, Bulit Gofí, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Campos, Apocalipse, Pires, Goffi, Alfonso, Betancourt, Godoy, De la Torre, Bossano, Trujillo, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Ferrales, Aparicio, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Belaúnde, Leish, Alexandre, José Octavio, Rojas, Bóveda, Aguerrevere, Amalia Octavio) y 3 abstenciones (Adonnino, Fausto, Shaw).

Se transcribe a continuación un *memorandum* redactado por el Relator General, Dr. Eusebio González García, y leído en la sesión plenaria donde se consideró este tema, sobre lo ocurrido en el debate que tuvo lugar en la Comisión con relación al tema del sujeto pasivo del impuesto al valor agregado:

#### **Memorandum**

Puede sorprender a la Asamblea que siendo el tema del Sujeto Pasivo del IVA uno de los grandes problemas abordados en las distintas Ponencias nacionales, comunicaciones y, consiguientemente, también en el resumen del Relator General, no aparezca recogido en las recomendaciones que la Comisión de Trabajo presenta. Debo confesarles que el primer sorprendido es quien les habla; pero para que no parezca que la omisión obedece a descuido o desidia de la Comisión, es necesario dejar constancia de que la Comisión trabajó, discutió y polemizó ampliamente sobre el tema, llegándose a presentar hasta cuatro proyectos alternativos, que en último término, por renuncia de dos de los proponentes, quedaron reducidos a los dos que a continuación se citan:

#### **Propuesta del relator general**

Particulares dificultades presenta la delimitación del sujeto pasivo contribuyente en el caso del IVA, por la sencilla razón de que en este impuesto se ha roto el tradicional hilo conductor que une la capacidad económica, el hecho imponible y el pago de la deuda tributaria. Al disociarse la realización del hecho imponible de la capacidad jurídicamente gravable a través del mecanismo de la repercusión legal obligatoria, las soluciones dogmáticas hasta el presente conocidas resultan poco satisfactorias para explicar el fenómeno

descrito, por lo que se hace necesario una mayor profundización en su estudio e intentos de sistematización.

*Proyecto sustitutivo de los doctores Alberto Faget y José Bordolli*

En los impuestos cuyo hecho generador es un negocio en el que intervienen diversos sujetos, el legislador se encuentra habilitado para gravar la capacidad contributiva de uno de ellos a quien, en consecuencia, designa como único contribuyente.

Esta calidad no se pierde por el hecho de que la ley imponga la discriminación del impuesto en la documentación respectiva, ni por la eventual traslación económica que ese contribuyente realice a su contratante.

La propuesta del Relator General obtuvo trece votos y la de los doctores Faget y Bordolli diez, pero siendo necesarios catorce votos para que una propuesta de la Comisión pueda prosperar, y no siendo posible llegar a ningún acuerdo de compromiso entre ambas posiciones, el Reglamento por el que se rigen las Jornadas impide en este momento cualquier solución distinta a la escueta relación de los hechos que acabo de someter a su consideración.

## *2) Tema II: El IVA en los negocios internacionales*

### *Las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*

#### *Vistas:*

La relatoría general preparada por el doctor Mauricio A. Plazas Vega, las ponencias nacionales presentadas por Alberto M. Gorosito (Argentina), Antonio C. Rodríguez Do Amaral (Brasil), Carlos A. Ramírez Guerrero (Colombia), Gabriel Casado Ollero (España), Piero Filippi (Italia), Javier Luque Bustamante (Perú), Mario A. Alexandre (Portugal), Raúl D'Alessandro (Uruguay), las comunicaciones técnicas preparadas por Daniel M. Schwartzman (Argentina), y Domenicantonio Fausto y Mario Laccisotti (Italia), y las deliberaciones realizadas por la comisión designada constituida por José Luis Shaw (Presidente), Ramón Falcón y Tellu (secretario), el relator general, los ponentes nacionales y

comunicantes antes mencionados, y Jorge Gebhardt, Vicente Amaya Mantilla, Juan Pablo Godoy Fajardo, Luis de la Torre, Guillermo Grelaud, José Manuel Tejerizo, Pablo Sergio Varela, Addy Mazz y Sidney Apocalipse.

**Considerando:**

Que es necesaria la neutralidad y transparencia del impuesto sobre el valor agregado (IVA) en los negocios internacionales.

**Recomiendan:**

1. Las legislaciones nacionales deben garantizar la deducción inmediata del IVA soportado, incluido el correspondiente a bienes de inversión (base económica tipo consumo) y que la tasa nominal coincida con la tasa efectiva (cálculo por fuera).

2. Las legislaciones nacionales deben regular los diferentes aspectos del hecho generador del IVA de forma tal que no dé lugar a distorsiones en los negocios internacionales. Para tal fin:

2.1. Debe regularse con precisión el aspecto espacial del hecho generador de acuerdo con un criterio general que tenga en cuenta que el Estado que debe percibir el impuesto es aquel en el cual se verifica el consumo.

2.2. Por regla general la prestación de servicios debe entenderse ejecutada en el lugar en que el prestador tenga su sede, porque usualmente coincide con el de la utilización del servicio.

2.3. Sin embargo, y sin perjuicio de otras reglas especiales, los servicios deben entenderse ejecutados en la sede del destinatario cuando éste sea un sujeto sometido al impuesto y los utilice para las necesidades de su actividad. En tal caso, si quien ejecuta el servicio no está establecido en el país sede del destinatario, debe atribuirse la condición de sujeto pasivo a este último.

2.4. De existir zonas francas u otros enclaves fiscales, deben regularse de forma clara y precisa las operaciones que tengan su origen o destino en los mismos.

2.5. Deben establecerse reglas claras en relación con el momento de realización del hecho generador, en particular para los contratos de tracto sucesivo y los contratos a plazo.

2.6. Debe permitirse a los administrados conocer con suficiente antelación las modificaciones al régimen del impuesto, para que puedan considerarlas en sus transacciones económicas.

3. Para hacer efectiva la regla de tributación en destino y asegurar la plena neutralidad del IVA en las operaciones internacionales, son necesarias las siguientes medidas en relación con las exportaciones:

3.1. Exonerar con carácter general las exportaciones de bienes y todos aquellos servicios que vayan a utilizarse fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto, sin perjuicio de lo previsto en el punto 5.1 siguiente.

3.2. Reconocer al exportador el derecho a la deducción o devolución del IVA soportado, incluso antes de la exportación efectiva, en cuanto pueda demostrarse el destino de los bienes a la exportación.

3.3. Extender dicho derecho a los servicios mencionados en el punto 3.1 anterior, incluso cuando de realizarse en el interior del país estarían exentos.

3.4. Asegurar al sujeto pasivo la recuperación de los saldos a su favor, a través de mecanismos eficaces, como la devolución en un plazo breve o la compensación automática con deudas del sujeto pasivo frente al ente público.

3.5. Establecer, mediante intereses de mora o por otra vía, una compensación adecuada cuando se produzcan dilaciones en el reconocimiento o ejecución de las devoluciones.

3.6. Establecer, de ser necesaria, una adecuada indexación, con el fin de evitar toda carga financiera al exportador.

3.7. La deducción del IVA soportado debe hacerse según el método específico, y cuando ello no sea posible, total o parcialmente, deberán establecerse reglas de prorrata o de determinación proporcional del IVA deducible, tomando como referencia un período suficientemente significativo, vgr. el año anterior, sin perjuicio de la posterior regularización.

4. En relación con las importaciones de bienes, debe asegurarse que el gravamen sea equivalente al que pesa sobre los bienes similares producidos en el país; a estos efectos, debe procurarse evitar las distorsiones que pueden generar los mecanismos de exoneración distintos del de tasa cero. El mismo tratamiento se acordará a los servicios.

5. En los acuerdos de libre comercio y en las organizaciones supranacionales de integración conviene además:

5.1. Coordinar las respectivas legislaciones internas del IVA a fin de evitar todo caso de doble imposición o de no imposición. Para ello, deben gravarse las prestaciones de servicios a que se hace referencia en el punto 3.1 anterior, cuando el destinatario establecido en otro país miembro sea un consumidor final.

5.2. Armonizar la normativa interna, mediante la elaboración de una ley marco o directiva, y aproximar las tasas, especialmente si se pretende pasar a un sistema de gravamen en origen.

5.3. Mantener los controles fiscales en frontera en tanto no se haya logrado un grado de armonización suficiente y establecido el gravamen en origen.

#### *Resultado de la votación:*

La resolución que antecede fue votada globalmente con el siguiente resultado: 37 votos a favor (Gebhardt, Schwartzman, Lamberti, Díaz, Altamirano, Zino Colanino, Schneir, Carvalho, Campos, Apocalipse, Plazas, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godey, Bossano, Trujillo, Tejerizo, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Adonnino, Fausto, Pistone, Vázquez Mata, Luque, Padrón, Brignetti, Delgado, Zurunaga, Caller, Alexandre, Faget, Albacete, Varela, Shaw, Valdés), 2 votos en contra (De la Torre, Pangrazio) y 5 abstenciones (Pérez, del Castillo, Garrido, José Octavio, Montilla).

Posteriormente se tomó también votación sobre el considerando de la resolución transcrito en el texto que antecede que arrojó el siguiente resultado: 40 votos por la afirmativa (Gebhardt, Lamberti, Díaz, Altamirano, Zino Colanino, Schneir, Carvalho, Campos, Apocalipse, Pérez, Plazas, Ramírez, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godey, Suñig, Bossano, Trujillo, Tejerizo, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Del Castillo, Adonnino, Fausto, Vázquez Mata, Luque, Padrón, Brignetti, Delgado, Zurunaga, Caller, Alexandre, Faget, Albacete, Varela, Shaw, Valdés), 3 por la negativa (De la Torre, Pangrazio, Garrido) y 3 abstenciones (José Octavio, Montilla, Aguerrevere).

También se tomó votación individual sobre la recomendación 2.2 por cuanto —a iniciativa de la delegación peru-

na— se agregó en el texto proyectado por la Comisión, la parte final que dice: "porque usualmente coincide con el de la utilización del servicio". El texto completo de la recomendación 2.2 fue aprobado por 23 votos a favor (Carvalho, Campos, Apocalipse, Pires, Pinzas, Ramírez, Alfonso, Leyva, Betancourt, Godey, Vázquez, Mata, Luque, Padrón, Brigneti, Delgado, Zuzunaga, Caller, Alexandre, Fugot, Albacete, Varela, Shaw, Valdés), 20 votos por la negativa (Gebhardt, Lamberti, Díaz, Altamirano, Zino Colanino, Schneir, Gómez, De la Torre, Suñig, Bossano, Trujillo, Tejerizo, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, del Castillo, Adonnino, Fausto, Pangrazio, Garrido) y 3 abstenciones (José Octavio, Montilla, Aguerrevere).