

# CARTA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE PARA LOS PAISES MIEMBROS DEL INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO (ILADT)

PRESENTACIÓN.....	2
INTRODUCCIÓN.....	9
I.1. Concepto de <i>derechos</i> a efectos de la Carta.....	10
I.2. Concepto de <i>garantías</i> a efectos de la Carta.....	10
I.3. Concepto de <i>contribuyente</i> a efectos de la Carta.....	11
I.4. Ámbito de los derechos y garantías contenidos en la Carta.....	11
I.5. Rango normativo de la disposición que introduzca la Carta de Derechos del Contribuyente en el ordenamiento interno.....	12
II. DERECHOS INCLUIDOS EN LA CARTA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE DEL ILADT .....	12
II.1. Derechos relacionados con la estructura de la relación del contribuyente con la Administración Tributaria.....	12
II.2. Derechos derivados de derechos fundamentales de origen constitucional.....	13
II.2.1. Derivados del derecho a la igualdad y a la capacidad contributiva. ....	13
II.2.2. Derivados del derecho a la tutela administrativa y jurisdiccional efectiva .....	16
II.2.3. Derivados del derecho a la intimidad. ....	20
II.2.4. Derivados de la inviolabilidad del domicilio. ....	21
II.3. Derechos derivados del principio de seguridad jurídica. ....	22
II.4. Derechos relacionados con las sanciones y el derecho punitivo tributario. ....	23
III. DERECHOS Y GARANTÍAS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL .....	25
III. 1. Derechos relacionados con el procedimiento amistoso y el arbitraje .....	25
III.1.1. Derechos relacionados con la asistencia mutua en materia de recaudación. ....	25
III.1.2. Derechos relacionados con el intercambio de información. ....	26
III.2. Derecho a la no discriminación en Derecho Tributario. ....	27
IV. DERECHOS Y GARANTÍAS EN EL ÁMBITO ADUANERO. ....	28
V. DERECHOS Y GARANTÍAS DERIVADOS DE LA RELACIÓN COOPERATIVA CON LA ADMINISTRACIÓN.....	28

## **PRESENTACIÓN**

- **El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)**

En el año 1956 se celebraron en Montevideo, por iniciativa del profesor uruguayo Dr. Ramón Valdés Costa, las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, al cual concurrieron prestigiosos profesores de Argentina, Brasil, México y Guatemala. En las mismas se estudiaron y debatieron importantes temas de la disciplina, llegándose a fundadas conclusiones. Los trabajos académicos presentados fueron publicados en un libro de Memorias editado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República de Uruguay.

Su éxito fue tal que en el año 1958 se celebraron en México, con gran suceso y mayor número de países de América Latina, las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

En México se resolvió, además, la creación del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), bajo cuya órbita se continuaron celebrando en el futuro las sucesivas Jornadas Latinoamericanas, organizadas por instituciones académicas nacionales preexistentes o que se fueron creando, todas las cuales se incorporaron como instituciones miembros del ILADT.

Paralelamente a las Jornadas Latinoamericanas, a partir del año 1966, se comenzaron a celebrar entre las instituciones nacionales miembros del ILADT e instituciones académicas que nucleaban a muy prestigiosos profesores de España y Portugal, Jornadas de similares características denominadas Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios. La primera de ellas tuvo lugar en Curia, Portugal, en ese año 1966 y las X y últimas en Montevideo en el año 1984. En esa oportunidad se decidió la incorporación formal de las instituciones española y portuguesa al ILADT, cuyos integrantes continuaron en adelante participando, y organizando, Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en el marco del ILADT.

Con posterioridad, en el año 1989, se creó e incorporó al ILADT la Associazione Italiana per il Diritto Tributario Latinoamericano, que reúne a muy prestigiosos profesores italianos que han participado en forma creciente, y organizado, Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en su calidad de asociación miembro del ILADT.

Las Jornadas y la institución bajo cuya organización desarrollan continuaron llamándose Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), respectivamente, debido al alto prestigio que la doctrina desarrollada en los trabajos presentados en las Jornadas y en las conclusiones y recomendaciones adoptadas en las

mismas ya tenían a nivel internacional. Pero, en sustancia, hoy en día trascienden al ámbito latinoamericano y son verdaderas Jornadas Latinas de Derecho Tributario, cuyos trabajos, conclusiones y recomendaciones se han visto enriquecidos con los aportes de los tributaristas españoles, portugueses e italianos, a la vez que con los trabajos y estudios de un creciente número de especialistas de países de Latinoamérica.

En este año 2018, entre los días 4 al 9 de noviembre, han tenido lugar con gran éxito en Montevideo las XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (que con las 10 Jornadas Luso-Hispano-Americanas son en realidad 40), sesenta y dos años después de las primeras celebradas también en Montevideo en 1956 y a sesenta años de la formación del Instituto Latinoamericano (ILADT) en 1958 en México.

Las actividades del ILADT no se limitaron a la organización de las Jornadas sino que también se extendieron a la investigación y difusión del Derecho tributario por otros medios. Algunos ejemplos de ello son:

- La publicación de varios números de la “Revista Latinoamericana de Derecho Tributario”, coordinada por el Prof. Jesús Sol Gil (de Venezuela) y con un Consejo Editorial de representantes de las instituciones nacionales miembros del ILADT, conteniendo valiosos trabajos doctrinarios de autores de distintos países del Instituto (Edic. Tributarias Latinoamericanas, Caracas, Venezuela).

- La publicación de una obra en dos tomos denominada “El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI (En Homenaje al L Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)”, coordinada por los Prof. César García Novoa (de España) y Catalina Hoyos Jiménez (de Colombia), con valiosos trabajos doctrinarios de autores de todos los países del Instituto (Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008).

- La elaboración de un “Modelo de Tratado Latinoamericano para Evitar la Doble Imposición Internacional”, elaborado por una Comisión designada en ocasión de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Córdoba, Argentina, del año 2006, integrada por los profesores Pasquale Pistone (de Italia), Jaques Malherbe (de Bélgica), Heleno Taveira Torres (de Brasil) y Antonio Figueroa (de Argentina), con la participación posterior, entre otros, de la Prof. Addy Mazz (de Uruguay), el cual fue definitivamente aprobado por el Consejo Directivo y la Asamblea del ILADT reunidos en ocasión de las XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del año 2012 en Santiago de Compostela, España.

De esta continuada labor de elaboración doctrinal, es también la Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT).

- **La “Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)”**

En ocasión de las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Santiago de Compostela, España, en septiembre de 2012, el ILADT designó una Comisión Especial integrada por los profesores César García Novoa y Fernando Serrano Antón (de España), José Osvaldo Casás (de Argentina), Heleno Taveira Torres (de Brasil) y Humberto Medrano (de Perú) para que elaboraran un proyecto de Carta de los Derechos del Contribuyente en el ámbito del ILADT, tomando en consideración, fundamentalmente, la doctrina latinoamericana elaborada en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario desarrolladas hasta la fecha desde la primera de Montevideo en 1956, así como en las 10 Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios, con los agregados que ameritaran las nuevas realidades, tanto internas de los distintos países que abarca el ILADT como a nivel internacional, dentro de la misma filosofía garantista desarrollada por la mencionada doctrina.

La primera contribución al tema fue un valioso trabajo elaborado por uno de los miembros de la Comisión, José Osvaldo Casás, donde formuló 45 postulados, dentro de 6 ejes temáticos, respecto de cada uno de los cuales explicitó sus fundamentos y vinculación con resoluciones o recomendaciones de Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Jornadas Luso-Hispano-Americanas, otros congresos internacionales coincidentes, el Modelo de Código Tributario para América Latina de Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa y Valdés Costa y otras fuentes acordes. Ese trabajo fue entregado en las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Lima, Perú, en septiembre de 2014.

Con posterioridad, en las XXVIII Jornadas de México de noviembre de 2015, se resolvió que el proyecto de Carta que debía elaborar en forma definitiva la Comisión se enviaría a las instituciones nacionales miembros del ILADT para que designaran un miembro cada una a fin de realizar observaciones y sugerencias en caso que en sus países existieran normas o actitudes de la Administración tributaria para las cuales los derechos y garantías incluidas en el proyecto de Carta de la Comisión no fueran suficientes. Se acordó que, recibidas las aportaciones, la Comisión decidiría si era coherente incorporar esas sugerencias o algunas de ellas y luego presentar el texto definitivo para su consideración y aprobación en las XXIX Jornadas a realizarse en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, en noviembre de 2016. En México también se incorporó a la Comisión al Prof. Pasquale Pistone (de Italia).

Con fecha 26 de diciembre de 2015, César García Novoa, en su calidad de Presidente coordinador de la Comisión, envió a los demás miembros de la misma un primer borrador de Carta. Ese primer borrador, sin perjuicio de ser un

excelente trabajo, no era -en opinión de otros miembros de la Comisión- muy compatible con el trabajo elaborado anteriormente por Casás, ya que ambos tenían una estructura distinta y, además, no contemplaba a cabalidad la doctrina consagrada en las conclusiones y recomendaciones de las Jornadas Latinoamericanas del ILADT y de las Luso-Hispano-Americanas, ni algunas soluciones importantes del Modelo CTAL, en base a las cuales Casás había elaborado su trabajo, tal como fue la decisión del ILADT al resolver en Santiago de Compostela la elaboración de la Carta.

Esta circunstancia determinó que el trabajo de la Comisión entrara en un *impasse* y que el proyecto de Carta no pudiera ser presentado en Santa Cruz de la Sierra en las XXIX Jornadas de noviembre de 2016.

En dichas Jornadas se entendió que era preciso compatibilizar ambos trabajos y, como el tema se había dilatado, se encomendó a García Novoa elaborar un nuevo proyecto, fijándose un cronograma muy preciso para que la Carta se presentara en Montevideo en las XXX Jornadas de 2018. De acuerdo al mismo, García Novoa debería presentar el nuevo proyecto a los demás miembros de la Comisión en marzo de 2017 para que lo examinaran e hicieran las sugerencias u observaciones que considerasen pertinentes.

En Santa Cruz de la Sierra se ratificó la resolución del ILADT de que el proyecto definitivo de la Comisión debía enviarse a los institutos nacionales miembros del ILADT, para que éstos nombrasen sus representantes a fin de formular las opiniones de sus respectivas instituciones nacionales a la Comisión, la cual debería evaluarlas y tener preparado el texto definitivo para presentarlo en las XXX Jornadas de Montevideo de noviembre de 2018.

En Santa Cruz, ante la decisión del Prof. José Luis Shaw (de Uruguay) de renunciar a ser reelecto nuevamente Secretario General del ILADT para asumir la Presidencia del Instituto, se resolvió designarlo miembro de la Comisión Especial encargada de la redacción definitiva del proyecto de Carta.

El día 30 de marzo de 2017 García Novoa envió a los demás miembros de la Comisión el nuevo proyecto de Carta, para que lo examinaran e hicieran las sugerencias u observaciones que considerasen pertinentes.

El primer miembro de la Comisión en hacer algunos comentarios y sugerencias al nuevo proyecto de García Novoa fue Fernando Serrano Antón.

Por su parte, Casás y Shaw consideraron que era necesaria una mayor compatibilización con el trabajo del primero. Ante lo cual, con la conformidad de García Novoa, en junio de 2017 se resolvió que Shaw encararía esa tarea y enviaría un proyecto para la consideración de todos los miembros de la Comisión.

El día 10 de octubre de 2017 Shaw envió a García Novoa, previa aprobación de Casás, un trabajo de compatibilización e integración del trabajo realizado por éste en el año 2014 y del nuevo proyecto de García Novoa de fecha 30 de marzo de 2017, respetando en general la estructura de este proyecto e insertando en el mismo la mayoría de los postulados formulados por Casás Este trabajo supuso a veces sustituir derechos propuestos por uno con la redacción diferente del otro, otras veces combinar las redacciones de ambos y otras veces poner derechos contenidos en el proyecto en un orden distinto.

Shaw también incorporó nuevos derechos que, en su opinión, eran importantes y no estaban suficientemente contemplados en ambos documentos, así como comentarios, dudas y sugerencias de simplificación de la estructura del proyecto de Carta eliminando algunos capítulos e incorporando su contenido en otros ya existentes, evitando repeticiones. Y también incorporó importantes sugerencias y dudas formuladas antes por Serrano Antón.

Con fecha 18 de enero de 2018 Humberto Medrano envió sendos correos a García Novoa (en su calidad de Presidente coordinador de la Comisión) y a Shaw (en su calidad de ex Secretario General y actual Presidente del ILADT) expresando que por razones de exceso de trabajo había considerado que no era indispensable participar activamente en la Comisión y solicitando que en la documentación oficial de la Carta no se le incluyera entre los miembros de la Comisión pues eso no se ajustaría a la realidad ni sería justo.

Si bien Heleno Taveira Torres y Pasquale Pistone fueron designados miembros de la Comisión, de hecho no tuvieron participación alguna en la elaboración de la Carta, lo cual fue interpretado por los restantes miembros de la Comisión como una renuncia tácita a integrarla, que se sumó a la renuncia expresa de Humberto Medrano.

En consecuencia, la Comisión redactora de la Carta de Derechos del Contribuyente del ILADT quedó integrada finalmente por César García Novoa, José Osvaldo Casás, Fernando Serrano Antón y José Luis Shaw.

El día 6 de diciembre de 2017 García Novoa envió a éstos un nuevo proyecto de Carta donde mantuvo la gran mayoría de las incorporaciones del trabajo de compatibilización e integración realizado por Shaw y aceptó las sugerencias de éste y de Serrano Antón y, además, incorporó algunos derechos adicionales.

El día 28 de diciembre de 2017 Serrano Antón dio su visto bueno al nuevo proyecto, sin perjuicio de sugerir algunos cambios, los cuales fueron aceptados por García Novoa que, con fecha 8 de enero de 2018, envió un nuevo texto con los cambios propuestos por Serrano Antón, texto al cual

también dieron su visto bueno Casás y Shaw el 11 de enero.

Con fecha 31 de enero de 2018 García Novoa envió a todas las instituciones miembros del ILADT un correo con el texto definitivo de la Carta de Derechos del Contribuyente elaborada por la Comisión, solicitando que durante el mes de febrero nombraran un representante encargado de realizar las sugerencias u objeciones que consideraran pertinentes a dicho texto.

Por su parte, el día 1 de febrero de 2018 Shaw envió a las instituciones nacionales un correo expresando que dado el atraso del cronograma inicial, debido al arduo trabajo que tuvo la Comisión para llegar a un texto consensuado, se había fijado, en consulta con el Secretario General del ILADT Prof. Juan Manuel Albacete, un nuevo cronograma acorde al cual los representantes que designaran debían enviar sus sugerencias u objeciones a la Secretaría General a más tardar en mayo de 2018, aclarando que en caso que algunas de las instituciones nacionales no las enviaran dentro de dicho plazo se consideraría que estaban en todo de acuerdo con el texto elaborado por la Comisión.

La mayoría de las Instituciones nacionales del ILADT no hicieron sugerencias u objeciones al texto de la Carta, dando así su conformidad al mismo. Tres de ellas, la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, la Asociación Panameña de Derecho Financiero y Tributario y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios dieron su aprobación expresa al texto de la Carta. En el caso de Uruguay el Instituto mencionó que designó a un destacado miembro del mismo, el Dr. Alberto Varela, para que sometiera al Consejo Directivo un informe, el cual fue aprobado por el Consejo, sin perjuicio de señalar que, si bien la Carta constituye una obra de importantísimo valor doctrinario y científico, su admisión como eventual Modelo de derecho positivo podría incluir adaptaciones o simplificaciones en cada país, motivadas por razones jurídicas o estratégicas.

Sólo cuatro instituciones nacionales del ILADT enviaron sugerencias de modificaciones o agregados al proyecto de Carta: el Instituto Boliviano de Estudios Tributarios (en la persona de su presidente Dr. Jaime Rodrigo Machicao), la Associazione Italiana per il Diritto Tributario Latinoamericano (en las personas de los Profs. Menita De Flora y Pasquale Pistone), el Instituto Nicaragüense de Derecho Financiero y Tributario (en la persona de su Presidente Dr. Reynaldo Balladares) y la Associação Fiscal Portuguesa (en la persona de su representante Dr. Rui Camacho Palma).

Las sugerencias de estas cuatro instituciones fueron estudiadas en profundidad por los miembros de la Comisión, quienes aceptaron e incorporaron al texto de la Carta varias de ellas y descartaron otras por

entender que ya estaban incluidas en la misma o porque eran de un excesivo detalle o casuística para una Carta de Derechos del Contribuyente. En cada caso se envió a estas instituciones un detalle con sus respectivas sugerencias incorporadas a la Carta y las no incorporadas, explicitando los fundamentos por los cuales no se consideró pertinente incorporarlas.

El texto definitivo de la Carta fue entregado a todos los concurrentes a las XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Montevideo de noviembre de 2018. El mismo fue aprobado por unanimidad por el Consejo Directivo del LADT en su reunión del día 4 de noviembre y también por unanimidad en la Asamblea del Instituto de fecha 9 de noviembre de 2018.

### **Comisión Redactora de la Carta**

César García Novoa (Presidente coordinador)  
José Osvaldo Casás  
Fernando Serrano Antón  
José Luis Shaw

### **Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)**

José Luis Shaw (Presidente)  
Juan Manuel Albacete (Secretario General)

**Montevideo, 9 de noviembre de 2018**



## I. INTRODUCCIÓN

La Comisión ha tenido en cuenta para formular la siguiente propuesta de Carta de los Derechos del Contribuyente:

- Los Textos Constitucionales de los distintos países con instituciones miembros del ILADT, así como la interpretación constitucional de los mismos.
- El Modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por Carlos María Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID en 1967.
- Las resoluciones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del ILADT celebradas desde 1956 hasta el presente y las resoluciones de las Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios celebradas desde 1966 hasta 1984.
- Las Cartas de Derechos Humanos y Derechos Fundamentales como la Declaración Universal de Derechos Humanos de Naciones Unidas, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José) y el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos y de las Libertades Fundamentales y su protocolo adicional, así como proyectos de gran relevancia en el ámbito de las Cartas de Derechos del Contribuyente, como el *European Taxpayer's Code*, adoptado por la Comisión Europea el 6 de diciembre de 2012.
- La jurisprudencia sobre los derechos y libertades contenidas en las citadas Cartas procedentes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
- Las experiencias de Derecho Supranacional de la Unión Europea y de la Comunidad Andina, así como el Derecho Comunitario Centroamericano, los acuerdos del Mercosur y otras áreas de cooperación internacional en Latinoamérica. Singularmente, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01).
- Las normas de derecho doméstico que, bajo diversas denominaciones (Carta, Estatuto, Código, Ley de Defensa de los Derechos del Contribuyente, etc.), recogen en los distintos países los derechos y garantías del contribuyente, aun cuando tales países no sean miembros del ILADT.
- El Informe del Consejo de la OCDE de 27 de abril de 1990, *Taxpayers, Rights and Obligations* y el Convenio Conjunto del Consejo de Europa y de

la OCDE, además de los documentos emitidos por los Foros de la OCDE. También los trabajos de organismos internacionales como la *International Fiscal Association (IFA)*, singularmente las conclusiones del seminario *The Practical Protection of Taxpayers Fundamental Rights*, del Congreso de 2015 celebrado en Basilea (Suiza). También la información derivada del *Centre for Tax Policy and Administration*, especialmente la Nota Práctica *Taxpayers' Rights and Obligations* del *Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration* de la OCDE.

- También el *OECD Tax Intermediaries Study Working Paper 6 – The Enhanced Relationship* y las conclusiones del *Forum Tax Administration* OCDE, de Estambul 15-16 septiembre 2010.
- El General Report, *The practical protection of taxpayers fundamental rights* elaborado por BAKER y PISTONE, publicado en IFA Cahiers de Droit Fiscal International, 2015.
- Atendiendo a todos estos antecedentes, la Comisión, nombrada por la Asamblea General del ILADT en Santiago de Compostela en 2012, y ampliada en México en 2015 y en Bolivia en 2016, formula la siguiente propuesta de Carta de Derechos del Contribuyente.

### **I.1. Concepto de *derechos* a efectos de la Carta**

A efectos de la presente carta el término *derechos de los contribuyentes* se entenderá como los ámbitos de protección con un contenido sustancial, que pueden adoptar las fórmulas de derecho fundamental, derecho subjetivo público o garantía institucional. Se corresponden con un deber de tolerancia o con un deber activo de la Administración o del Estado que ha de ser reclamable a través de recursos, acciones o vías de impugnación.

Para garantizar la efectividad de la Carta, y dado que muchos de los derechos incluidos en la misma tienen fundamento en Tratados Internacionales de Protección de Derechos Humanos, se incluirá la posibilidad de invocar tales Tratados.

### **I.2. Concepto de *garantías* a efectos de la Carta**

A efectos de la presente Carta el término *garantías* se entenderá como las medidas sustantivas y procesales orientadas a hacer efectivos los derechos y garantías de la Carta. Incluye las formas de defensa y

efectividad de los derechos públicos subjetivos (derechos públicos *reaccionales*).

Los derechos y garantías incluidos en la Carta se entenderán sin menoscabo de otros u otros que puedan reconocerse siempre que aumenten el grado de protección efectiva de los contribuyentes.

### **I.3. Concepto de *contribuyente* a efectos de la Carta**

El concepto de *contribuyente* a efectos de la presente Carta no se referirá sólo al obligado tributario principal, por haber realizado el hecho imponible sino a todos los obligados tributarios, a partir del momento en que realicen el presupuesto de su obligación. Entre los obligados tributarios se incluirán los terceros responsables. En la medida en que resulten aplicables, los derechos y garantías propuestos serán también referibles a aquéllos sujetos cuyos deberes fiscales se inserten en obligaciones entre particulares (retenedores o agentes de retención y de percepción o sujetos autorizados u obligados a repercutir).

### **I.4. Ámbito de los derechos y garantías contenidos en la Carta**

La Carta tendrá un ámbito de incidencia fundamentalmente interno dado que las relaciones tributarias se desarrollan entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias nacionales.

No obstante, teniendo en cuenta la creciente incidencia internacional de la fiscalidad fruto del acentuado proceso de globalización económica, y la existencia de disposiciones de derecho blando (*soft law*) de diversas organizaciones internacionales (singularmente, la OCDE) se ha de tener en cuenta la posible dimensión transnacional de los derechos y garantías del contribuyente.

Asimismo, debe tomarse en consideración la existencia de un cuerpo de Derecho Supranacional, en especial en la Unión Europea, la Comunidad Andina de Naciones y el Sistema de la Integración Centroamericana, con las notas de primacía y efecto directo.

## **I.5. Rango normativo de la disposición que introduzca la Carta de Derechos del Contribuyente en el ordenamiento interno**

Dependiendo de la distinta tipología de leyes contemplada en cada país, se debería incorporar la Carta de Derechos del Contribuyente a los ordenamientos internos a través de un tipo de ley de rango reforzado, esto es, por medio de un instrumento que garantice su supremacía respecto de otras fuentes o con especial resistencia a la derogación por leyes ordinarias.

## **II. DERECHOS INCLUIDOS EN LA CARTA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE DEL ILADT**

### **II.1. Derechos relacionados con la estructura de la relación del contribuyente con la Administración Tributaria**

- 1) Derecho a que toda prestación patrimonial pública, sea o no tributaria (y siempre que sea coactiva de hecho o de derecho), se establezca por ley.
- 2) Derecho al pleno reconocimiento de los derechos y garantías del contribuyente, incluso los contenidos en pactos, tratados y convenciones internacionales de derechos humanos, tanto en favor de las "personas físicas", como de las "personas jurídicas", y "entes carentes de personalidad" considerados sujetos tributarios.
- 3) Derecho a la legitimación activa de los contribuyentes para promover el control jurisdiccional de la constitucionalidad de las leyes tributarias.
- 4) Derecho a que las ficciones legales y las presunciones absolutas (*iuris et de iure*) sólo puedan utilizarse en materia de Derecho tributario material o sustantivo con carácter extraordinario y excepcional y en la medida que estén expresamente contempladas en la ley.
- 5) Derecho a que el legislador se ajuste al definir los tributos, a su real naturaleza, conforme a las notas constitutivas de cada especie.
- 6) Derecho a que se preserve el equilibrio entre las prerrogativas del Fisco para la determinación de la deuda tributaria y las garantías del contribuyente, asegurando plenamente su participación en las actuaciones administrativas de fiscalización, verificación y determinación, como también en la sustanciación de expedientes para la aplicación de sanciones, concibiendo la relación jurídica tributaria como una relación de derecho y no una relación de poder.

- 7) Derecho a la igualdad de las partes en la relación jurídico-tributaria.
- 8) Derecho a la legalidad de las actuaciones de la Administración tributaria, lo que incluye el derecho a que la Administración no disponga de las posiciones jurídicas de los obligados tributarios sin respeto a la ley.
- 9) Derecho a que la función reglamentaria del Poder Ejecutivo se someta estrictamente a la legalidad.
- 10) Derecho a que la utilización de reglamentos delegados o de necesidad y urgencia en materia tributaria por el Poder Ejecutivo, requiera de la existencia de una norma de habilitación constitucional expresa y tenga, en todo caso, carácter estrictamente excepcional.
- 11) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria. Tales quejas se tramitarán, preferentemente, en un órgano independiente que tendrá el perfil de una Defensoría o Procuradoría del Contribuyente.
- 12) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la Administración Tributaria.
- 13) Derecho a *una buena Administración*, de tal forma que toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de un Estado traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

## **II.2. Derechos derivados de derechos fundamentales de origen constitucional**

### **II.2.1. Derivados del derecho a la igualdad y a la capacidad contributiva**

14) Derecho a la igualdad tributaria y a la tributación de acuerdo con la capacidad contributiva individual. En función de ello, el contribuyente tiene derecho a ser gravado por actos, hechos o circunstancias que sean indicativos de riqueza real, efectiva y actual (exclusión de los tributos que gravan capacidad económica ficticia) y a que la cuantificación tenga en cuenta la capacidad singular manifestada por cada contribuyente”.

Este derecho no impide que el Ordenamiento clasifique a los contribuyentes o a la materia imponible en grupos o categorías, para lo cual el legislador puede tomar en cuenta la capacidad contributiva en cada grupo o categoría -para que se ingrese igual tributo frente a igual capacidad contributiva-, o criterios extrafiscales razonables, pero descartando utilizar a tal fin las denominadas "categorías sospechosas", o alentando finalidades persecutorias o de indebido

favor o privilegio.

Tampoco impide que el ordenamiento determine la cuantía de la deuda tributaria a través de métodos objetivos o *forfait*, en especial para micro y pequeñas empresas, pero otorgando siempre al contribuyente la opción de liquidar la deuda aplicando la base de cálculo y las alícuotas de acuerdo con las normas generales del correspondiente tributo cuando ello pueda ser comprobable.

Ni tampoco impide que el ordenamiento determine la cuantía de la deuda tributaria a través de métodos de consolidación fiscal de grupos de empresas, siempre con la opción del contribuyente por la tributación individual.

15) Derecho al mínimo existencial, de manera que la ley fije en los impuestos sobre la renta y el patrimonio un parámetro por debajo del cual no se deberá gravar al contribuyente. El mismo tendrá en cuenta las cargas familiares y las condiciones subjetivas del contribuyente que afecten a ese mínimo existencial (núcleo familiar, edad, enfermedades de larga duración, minusvalías físicas o psíquicas).

16) Derecho a que la tributación tenga en cuenta la protección del derecho de propiedad de manera proporcionada, atendiendo a las exigencias de necesidad, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto. El interés general que limite el derecho de propiedad deberá estar siempre contemplado y fundamentado por ley en cada caso concreto.

17) Derecho a que, más allá del alcance y protección que el derecho constitucional de cada país reconozca y otorgue al derecho de propiedad privada, existe un límite cuantitativo - sin que corresponda aquí fijarlo porcentualmente- a partir del cual el tributo afecta el núcleo esencial de dicho derecho que debe conservarse incólume, deviniendo confiscatorio. Tal afectación puede alcanzarse por la aplicación de "un único tributo" o por la acción del "concurso tributario" resultante de la acumulación de gravámenes, provengan de uno a más sujetos impositores.

La no confiscación debe aplicarse a todos los tributos, incluso a los de carácter medioambiental o extrafiscal en general.

18) Derecho a que se reconozca la desvalorización monetaria ajustando las exenciones, deducciones o escalas de la tarifa, para evitar que se produzca, al margen de la ley, un incremento (o disminución) de la carga tributaria o se graven utilidades puramente nominales por el sólo hecho del fenómeno inflacionario, a lo que se agrega que el financiamiento presupuestario del Estado con cargo a emisión monetaria importa, en su sustancialidad, el efecto equivalente a la aplicación de un tributo que recorta el poder adquisitivo de los activos en moneda que posean los contribuyentes.

19) Derecho a que el tributo se determine sobre “base cierta” y a que la determinación sobre “base presunta” sólo proceda por excepción cuando el conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la Ley como generadores de la obligación tributaria sea imposible.

La Ley debe diferenciar y definir claramente las hipótesis que habilitan a la Administración a prescindir de la determinación sobre “base cierta”, así como las facultades y límites dentro de los cuales la Administración debe efectuar la determinación sobre “base presunta”, no siendo admisible la utilización de presunciones legales absolutas o de ficciones legales. En la faz aplicativa la Administración deberá fundamentar debida y suficientemente ambos aspectos para realizar una determinación sobre “base presunta”, describiendo los hechos que constituyen su soporte.

Cuando se dé la imposibilidad de determinar la obligación sobre “base cierta”, debe recurrirse, en primer término, a la determinación sobre “base mixta”, que consiste en tomar en consideración y no desechar los documentos y registros contables fidedignos del contribuyente.

El contribuyente debe tener derecho a la prueba en contrario sin limitaciones, pudiendo impugnar los resultados de la determinación sobre “base presunta” o sobre “base mixta” probando, ya sea la realidad de los hechos para que se liquide la obligación tributaria sobre “base cierta”, o que las presunciones establecidas no se ajustan a la ley tributaria material que regula el tributo o que simplemente resultan inadecuadas al caso concreto.

20) Derecho a que los ingresos a cuenta no se fijen en una cuantía que resulte desproporcionadamente elevada en relación con la cuota definitiva a exigir al contribuyente. Tales ingresos no deben tener la condición de pagos mínimos definitivos. Las devoluciones de los excesos de los ingresos a cuenta deben practicarse sin dilaciones y con los correspondientes intereses de demora a favor del contribuyente.

Al mismo tiempo, los intereses de demora que se exijan estarán limitados temporalmente al período máximo de duración de los procedimientos tributarios o, de no estar fijado ese plazo máximo, al período de prescripción. No deben exigirse intereses de demora cuando el impago o el retraso en el ingreso se deban a causa de fuerza mayor. El cómputo debe suspenderse cuando la demora en los procedimientos no sea atribuible a los contribuyentes.

21) Derecho a que no se reclame el ingreso al retenedor o agente de retención o de percepción si el contribuyente ha ingresado la cuantía que se debería haber retenido o percibido, aun cuando dicho ingreso sea consecuencia de una no deducción o percepción de la misma.

22) Derecho a que se compense en forma ágil al contribuyente de los costes de

avales y garantías que haya debido constituir para suspender la ejecutoriedad del cobro de tributos, o para evitar medidas cautelares de parte de la Administración, cuando los pagos intimados hayan sido cuestionados y, finalmente, se haya impuesto el criterio del contribuyente, ya sea en sede administrativa o jurisdiccional.

23) Derecho a la devolución de ingresos indebidos y de ingresos excesivos con el reconocimiento y pago de oficio de intereses en favor de los contribuyentes, en condiciones de paridad con los intereses o recargos moratorios que se establezcan en favor del Fisco por el atraso en el pago de tributos. Las resoluciones administrativas que anulen actos ilegales deberán declarar el derecho del contribuyente a la devolución de los ingresos efectuados, con el correspondiente interés de demora.

24) Derecho a la plena recepción, incluso legislativa, de la responsabilidad del Estado por normas o actos de contenido tributario. Este derecho, necesariamente incluirá, el derecho a que se pueda exigir a la Administración Tributaria, la correspondiente responsabilidad patrimonial, cuando su actuación genere un daño cualificado que el particular no tenga el deber de soportar.

### **II.2.2. Derivados del derecho a la tutela administrativa y jurisdiccional efectiva**

25) Derecho de acceso a la justicia, independiente e imparcial, a la obtención de un fallo y a la ejecución del mismo.

26) Derecho a ser parte en un proceso tributario basado en el principio de contradicción y la presunción de inocencia.

27) Derecho a los recursos contra actos y resoluciones tributarias, los cuales deberán sustanciarse en última instancia en vía jurisdiccional. En fase administrativa el recurso será previo al acceso a los tribunales y, si es preceptivo, no deberá suponer un obstáculo o dilación desproporcionada para tal acceso y regirse por principios procesales semejantes a la vía judicial.

28) Derecho a juez predeterminado, a la defensa y asistencia de letrado y a actuar asesorado por abogado.

29) Derecho a que los funcionarios o magistrados que conformen los órganos en lo contencioso tributario gocen de independencia y estén dotados del conocimiento de las materias técnicas, conexas y necesarias para la correcta aplicación del derecho tributario.

30) Derecho a la eliminación de la regla *solve et repete* (exigencia del pago previo del tributo) en los Ordenamientos jurídicos que aun la conserven, tanto



para transitar las vías recursivas en sede administrativa como las de revisión jurisdiccional, así como también a que no se establezcan cautelas o garantías desproporcionadas al efecto.

31) Derecho a que no se otorguen a la Administración facultades para imponer al contribuyente sanciones propiamente dichas o *sanciones anómalas* (tanto *impropias* como *atípicas*) durante las actuaciones administrativas de fiscalización, verificación y determinación, o mientras estén en proceso las vías recursivas en sede administrativa o de revisión jurisdiccional, que impliquen una coacción para que el contribuyente pague los importes que la Administración pretende y no ejerza su derecho de defensa en virtud de las serias e irreversibles consecuencias negativas que tales sanciones le pueden significar.

32) Derecho a que se ejecuten las resoluciones administrativas o judiciales favorables al contribuyente. En el caso de resoluciones judiciales, debe ser el órgano judicial el encargado de controlar que el acto de ejecución se adecúa a los términos de la sentencia.

33) Derecho a que los tribunales resuelvan sobre las pretensiones que ante ellos formulen los contribuyentes, aunque quepa una resolución de inadmisión. Las resoluciones habrán de ser motivadas, razonables, congruentes y fundadas en Derecho.

34) Derecho a que la ejecución de las resoluciones firmes de los actos de determinación se sustancien en vía judicial y a que, mientras estén en trámite los procesos de revisión jurisdiccional sobre la existencia o no de las deudas determinadas, se suspenda la ejecución hasta que exista cosa juzgada en los procesos de revisión.

35) Derecho a la tutela cautelar en vía judicial, como medida para neutralizar la ejecutoriedad del acto de determinación, evitar daños de difícil o imposible reparación y no tornar ilusoria la posibilidad del cobro del tributo una vez agotados los recursos administrativos y jurisdiccionales del contribuyente y devenida firme la deuda tributaria. Este derecho excluye el *solve et repete* e incluye el derecho a la adopción de medidas cautelares a favor del contribuyente, sobre la base de la existencia del *fumus bonis iuris* (apariencia de buen derecho) y del *periculum in mora* (riesgo de frustración del derecho).

36) Derecho a que las medidas cautelares que la Justicia adopte a solicitud de la Administración resulten proporcionadas y tengan una duración temporalmente limitada, así como a interponer frente a las mismas los recursos que, en su caso, puedan determinar la suspensión de la aplicabilidad de tales medidas.

37) Derecho a que el *periculum in mora*, en el caso de las medidas cautelares

solicitadas por la Administración, no se aprecie en base al monto de la deuda tributaria pretendida o al mero temor o sospecha de la posible insolvencia del contribuyente, sino en base a la prueba de hechos ciertos, concretos y objetivos de los cuales fluya el propósito de eludir la responsabilidad.

38) Derecho a un proceso público, sin dilaciones indebidas y a la resolución en un plazo razonable.

39) Derecho a una segunda instancia y a la revisión y apelación de las resoluciones iniciales.

40) Derecho a conocer el estado de tramitación del procedimiento o procedimientos de los que sea parte o tenga un interés legítimo, con acceso al expediente y a los documentos que lo integran.

41) Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

42) Derecho a obtener certificaciones y copias de todos los documentos presentados, incluidas las declaraciones.

43) Derecho a ser informado al inicio del procedimiento del alcance y objeto de las actuaciones, de la interrupción de la prescripción y de la recurribilidad de los distintos actos, incluyendo recursos procedentes, plazos y órganos ante los que deben ser interpuestos. También se informará al contribuyente sobre sus derechos y garantías. Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

44) Derecho a no aportar documentos ya presentados o que se encuentren en poder de la Administración, sin menoscabo del deber de señalamiento que corresponda al obligado tributario.

45) Derecho a la audiencia, entendido como el derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la liquidación o acto de determinación, y, en su caso, a una fase específica del procedimiento para presentar alegaciones, antecedentes y prueba dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales alegaciones, antecedentes y pruebas sean incorporados al procedimiento de que se trate.

46) Derecho a la prueba, aportando los diversos medios de prueba, sobre la base del principio de *facilidad probatoria*. Este derecho incluirá la posibilidad de aportar pruebas para desvirtuar las presunciones legales relativas (*iuris tantum*), demostrando la realidad del caso concreto o simplemente que las presunciones resultan inadecuadas al mismo y el derecho a la motivación de las decisiones de inadmisión.

47) Derecho a la interdicción de la indefensión, que requiere garantizar el derecho de defensa y a ser oído en todos los supuestos en que la Administración se proponga adoptar un acto capaz de producir efectos relevantes en la esfera jurídica del destinatario.

48) Derecho a que las notificaciones se practiquen, con carácter general y de modo preferente, al interesado y en su domicilio. Las notificaciones a personas distintas sólo serán válidas si existen evidencias de que el interesado podrá conocer la notificación. La notificación edictal sólo será válida cuando no se pueda practicar la notificación en el domicilio.

49) Derecho a señalar como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, a salvo las facultades de la Administración para comprobar la veracidad de dicho domicilio.

50) Derecho a que la notificación por medios electrónicos se circunscriba a sujetos tributarios respecto a los cuales, por su perfil o segmentación, exista evidencia de un acceso ordinario a la informática o conocimientos tecnológicos mínimos.

51) Derecho a cuestionar las valoraciones efectuadas por la Administración, incluso proponiendo pruebas periciales de un valor alternativo.

52) Derecho a no autoincriminarse, a no aportar coactivamente pruebas que le incriminen y a no soportar pruebas coactivas.

53) Derecho al secreto profesional como condición ineludible del derecho de defensa.

54) Derecho a la compensación de las deudas tributarias líquidas y exigibles con créditos de la Administración reconocidos.

55) Derecho a cuestionar la prelación de bienes objeto de embargo ejecutivo o cautelar.

56) Derecho de los sujetos pasivos responsables a la notificación de la derivación de responsabilidad, a disponer de un plazo voluntario de ingreso y a impugnar los actos propios de su procedimiento de determinación y de recaudación.

En el caso del responsable subsidiario, derecho al beneficio de excusión o de que se agoten todas las posibilidades de hacer efectiva la deuda en el obligado principal, previamente a su declaración de insolvencia.

57) Derecho de los administradores y otros representantes de los contribuyentes a que sólo puedan ser declarados responsables de las obligaciones tributarias de tales contribuyentes si han actuado con dolo o culpa.

58) Derecho a plazos razonables y a una interpretación antiformalista de los requisitos procedimentales. En concreto, se rechazará el formalismo en la

prueba de ingresos y gastos cuando ello pueda suponer tributar atendiendo a una capacidad económica ficticia.

59) Derecho a que las resoluciones de recursos no empeoren la situación objetiva del contribuyente (exclusión de la *reformatio in peius*) y a que la retroacción de actuaciones para convalidar actos anulables respete las situaciones consolidadas y no pueda operar si las facultades de la Administración han prescrito.

60) Derecho a controlar las actuaciones de la Administración en ejecución de la resolución de un recurso administrativo, que anule un acto de determinación por razones de forma o que estime parcialmente un recurso por razones de fondo. Se deben limitar las facultades de la Administración para reiterar actos de determinación tributaria.

61) Derecho al reconocimiento en un plazo razonable, de los beneficios fiscales aplicables, así como de toda situación jurídica individual en la que tenga interés el contribuyente.

### II.2.3. Derivados del derecho a la intimidad

62) Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que, de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la Administración tributaria, y a que la Administración motive la trascendencia tributaria cuando solicite esos datos.

63) Derecho a que no se practiquen requerimientos generalizados de información (*ishing expeditions*) y a que se acredite que el sujeto de quien se pide la información está siendo objeto de un procedimiento singular de comprobación o inspección tributaria.

64) Derecho a que, en materia de deberes tributarios, se concrete la *interdicción del exceso* -entendido como una infracción concreta al principio de razonabilidad, que exige proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos-, evitando la utilización de prácticas marcadamente gravosas para el contribuyente, cuando pueda ser realizable el cometido por otros medios que generen menores cargas e interferencias y que conduzcan a resultados equivalentes.

65) Derecho de información, oposición, acceso, rectificación o cancelación en relación con los ficheros del contribuyente que contenga datos de carácter fiscal. Si se impugna la exactitud de los datos, quien impugne tendrá derecho a obtener la limitación del tratamiento de los datos, al igual que cuando la Administración ya no necesite los datos personales para los fines del

tratamiento, pero el interesado los necesite para la formulación, el ejercicio o la defensa de reclamaciones.

66) Derecho a que se comunique al contribuyente la información que va a ser objeto de transferencia a terceros, a formular alegaciones en caso de considerar que la misma es inexacta y a recurrir el acto de comunicación de la información.

Al mismo tiempo, y en relación con la elaboración de perfiles fiscales por las Administraciones tributarias, se tendrá el derecho a que el perfil se elabore a través del consentimiento libre, específico, informado e inequívoco del contribuyente, siendo de la Administración la carga de la prueba de que el contribuyente consintió.

En cuanto a la publicación de datos fiscales (listas de contribuyentes morosos o incumplidores, publicación de sentencias que imponen sanciones o penas en materia fiscal...), derecho a la limitación de la información y derecho a la supresión o *al olvido*, que abarcará el derecho a exigir que la información relativa al contribuyente no sea objeto de indexación en motores de búsqueda en Internet.

67) Derecho a que la información solicitada tenga exclusivamente trascendencia tributaria y a que se concilie el deber de información con el derecho a la privacidad.

68) Derecho a que no se viole, con ocasión de investigaciones fiscales, el secreto de las comunicaciones y a que los datos de comunicaciones telefónicas se limiten a consumos y se excluyan datos de *tráfico*.

#### **II.2.4. Derivados de la inviolabilidad del domicilio**

69) Derecho a la inviolabilidad del domicilio tanto de las personas físicas como de las personas jurídicas. En este último caso, se debe perfilar qué se entiende por domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas, debiendo abarcar, cuando menos, los lugares donde se toman decisiones trascendentales para la vida de la sociedad, o donde se custodian documentos u otros soportes trascendentales para la actividad o la gestión societaria.

70) Derecho a ser informado de que el contribuyente tiene derecho a exigir mandamiento judicial para la entrada de funcionarios de la Administración en el domicilio constitucionalmente protegido.

### II.3. Derechos derivados del principio de seguridad jurídica

71) Derecho a la irretroactividad y la anterioridad de las normas tributarias materiales o sustanciales, así como a la irretroactividad de los preceptos penales, infraccionales o sancionatorios más gravosos.

72) Derecho a la inmodificabilidad de las situaciones jurídicas frente a cambios imprevisibles, siempre que se dé el requisito de un acto o comportamiento de la Administración que puede generar confianza.

73) Derecho a la inaplicabilidad –en virtud del principio de legalidad o reserva de ley- de la integración analógica en los ámbitos del Derecho tributario material o sustantivo y del Derecho tributario penal, infraccional o sancionatorio.

74) Derecho a la inaplicabilidad de criterios interpretativos apriorísticos, tanto a favor de la Administración como del contribuyente.

75) Derecho a que las normas tributarias, incluyendo las que establezcan exenciones, se interpreten con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho.

76) Derecho a que se uniformicen para todos los tributos los plazos de prescripción, en tiempos razonables, tanto de los poderes y acciones de la Administración para fiscalizar, determinar y recaudar tributos, como para aplicar sanciones.

77) Derecho a que las actuaciones de la Administración que se refieren a aspectos parciales del hecho imponible interrumpen la prescripción sólo con relación a esos aspectos (prescripción parcial).

78) Derecho a que las causas de interrupción de la prescripción se fijen legalmente, se limiten a aquéllas que suponen el efectivo ejercicio de las facultades administrativas susceptibles de prescribir y operen solamente si el contribuyente ha tenido cabal conocimiento del ejercicio de esas facultades. Los actos nulos no deben interrumpir la prescripción.

79) Derecho a que el plazo de prescripción se reanude inmediatamente después de su interrupción, excluyendo la suspensión de dicha reanudación.

80) Derecho a la publicidad de las disposiciones tributarias, y a que el título de las normas identifique su contenido.

81) Derecho a la motivación concreta, específica y suficiente y fundada en Derecho de las resoluciones de la Administración y los decretos del Poder Ejecutivo, como supuesto esencial del derecho de defensa. La motivación deberá abarcar la denegación de alegaciones que haya planteado el obligado

antes de la resolución del procedimiento administrativo.

82) Derecho a prever las consecuencias de sus actos y a la tipicidad sancionatoria.

83) Derecho a la información y asistencia que le sea requerida por los contribuyentes, ayudando materialmente a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en especial, con relación a los contribuyentes menos familiarizados con el uso de nuevas tecnologías.

84) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión con vinculación de la contestación para la Administración. Derecho a los acuerdos previos de valoración sobre rentas, bienes o gastos.

85) Derecho a obtener respuesta a las consultas que formulen los contribuyentes, que tendrán carácter vinculante para la Administración. Las respuestas a las consultas serán objeto de publicación oficial.

86) Derecho a las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y a que los procedimientos se desarrollen en un plazo razonable. Todo procedimiento tributario debe tener fijado legalmente un plazo máximo de duración. En caso de incumplimiento debe preverse legalmente la caducidad del procedimiento.

87) Derecho a que la Administración tributaria haga públicos los criterios que informen su actuación comprobadora, evitando la discrecionalidad en la selección de los contribuyentes que habrán de ser sometidos a actuaciones de fiscalización, comprobación e investigación, y a cuestionar los criterios seguidos.

88) Derecho a que las actuaciones de fiscalización, comprobación e investigación puedan extenderse a la totalidad de los elementos del hecho imponible y de la obligación tributaria comprobada, a petición del contribuyente.

89) Derecho a que los actos de determinación o liquidación tengan, como norma general, carácter definitivo, limitándose los supuestos de liquidaciones provisionales.

#### **II.4. Derechos relacionados con las sanciones y el derecho punitivo tributario**

90) Derecho a la presunción de inocencia, que se traduce en el efecto suspensivo de todos los recursos administrativos o jurisdiccionales contra sanciones, lo que implica que sólo puedan decretarse medidas cautelares contra los contribuyentes y ejecutarse las resoluciones sancionatorias si se

trata de cosa juzgada.

91) Derecho a que se apliquen en materia de infracciones y delitos tributarios los principios penales de legalidad, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, así como los principios de razonabilidad y proporcionalidad de las infracciones y delitos con las sanciones y penas.

92) Derecho a que la Administración verifique el comportamiento culpable del contribuyente, a que motive activamente la concurrencia de culpa y a que se abstenga de sancionar si el contribuyente obró al amparo de una interpretación razonable de la norma.

93) Derecho a la no existencia de presunciones absolutas de culpa o de dolo (*iuris et de iure*) en el campo del Derecho tributario sancionatorio, admitiéndose únicamente, en forma excepcional, presunciones relativas (*iuris tantum*) que admiten prueba en contrario del contribuyente.

94) Derecho a no ser investigado, ni juzgado o condenado administrativa o penalmente dos veces por la misma infracción o delito (regla del *non bis in idem*).

95) Derecho a la aplicación retroactiva, en materia de infracciones y delitos tributarios, de la ley más benigna.

96) Derecho a que la responsabilidad por infracciones tributarias sea personal.

97) Derecho a que, si bien las entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica puedan ser sancionadas por infracciones, sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios sólo puedan ser sancionados por su actuación personal en la infracción.

98) Derecho a que, en el caso de delitos tributarios, los tipos delictivos se prevean legalmente, se garantice la intervención judicial y la doble instancia y a que las actas de la inspección tengan la condición de *notitia criminis* (no de prueba preconstituida).

Se tendrá también derecho a que la conducta del contribuyente, que regulariza voluntariamente la deuda inicialmente no declarada, opere como excusa absolutoria y paralice y extinga la acción penal.

99) Derecho a la no existencia de prisión por deudas tributarias.

100) Los derechos citados anteriormente habrán de aplicarse no sólo a las figuras catalogadas legalmente como sanciones, sino también a aquellas categorías que, al margen de su *nomen iuris*, tengan carácter punitivo o represivo y no indemnizatorio o reparador. También a las *sanciones anómalas*, que incluyen las *sanciones impropias* y las *sanciones atípicas*.



### **III. DERECHOS Y GARANTÍAS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL**

#### **III. 1. Derechos relacionados con el procedimiento amistoso y el arbitraje**

101) Derecho a la iniciación del procedimiento amistoso para la resolución de controversias. La negativa a tal iniciación por parte del Estado del reclamante debe estar motivada y sujeta al control jurisdiccional.

102) Derecho a la tramitación del procedimiento amistoso en un plazo razonable, fijado por la legislación interna.

103) Derecho a la ejecución de la resolución del procedimiento amistoso y a la revocación de actos firmes y consentidos que la contradigan.

104) Derecho al acceso a la documentación del procedimiento amistoso.

105) Derecho a la notificación de la finalización del procedimiento amistoso.

106) Derecho a la ejecución de la resolución del procedimiento amistoso independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estado contratantes.

107) Derecho a que, en los términos que se determinen en la legislación interna, se habiliten medios alternativos de resolución de conflictos, en especial, el arbitraje en Derecho. En caso de que se admita el arbitraje para la resolución de controversias entre Estados parte de un Convenio de Doble Imposición, debe asegurarse la posibilidad de que el contribuyente pueda tener capacidad para impulsar el inicio del procedimiento.

#### **III.1.1. Derechos relacionados con la asistencia mutua en materia de recaudación**

108) Derecho a la notificación del inicio del procedimiento y del título ejecutivo.

109) Derecho a la motivación del requerimiento de asistencia mutua.

110) Derecho a oponer la excepción de que se hayan agotado todas las medidas de cobro en el Estado requirente (*Exhaustion Rule*).

111) Derecho a oponer la prescripción vigente en el Estado de residencia del contribuyente requerido de asistencia recaudatoria.

112) Derecho al recurso de las medidas cautelares.

113) Derecho a que, en el caso de inspecciones y comprobaciones simultáneas, los contribuyentes tengan las mismas garantías que en las inspecciones internas, en especial las relacionadas con el derecho a la tutela judicial efectiva.

### **III.1.2. Derechos relacionados con el intercambio de información**

114) Derecho del sujeto del que se requiere información a que el Estado requerido le notifique la información solicitada

115) Derecho a conocer cualquier disposición de la información que realice el Estado de residencia o el Estado en el que se localice un establecimiento permanente a través de cualquier mecanismo de intercambio automático.

116) Derecho a que se acredite que la información que se utilice procedente de terceros países se haya obtenido a través de los cauces previstos para el intercambio automático o intercambio previo requerimiento de información. Debe declararse nula la información obtenida de modo irregular, especialmente cuando suponga vulneración del Ordenamiento jurídico, tanto por personal al servicio de la Administración como por particulares.

117) Derecho de audiencia o consulta para formular alegaciones una vez que el sujeto es notificado y tiene conciencia de que se va a producir un intercambio de su información tributaria. El derecho incluirá la facultad de formular alegaciones ante posibles discrepancias del sujeto del que se pide información con la información facilitada o solicitada.

118) Derecho al recurso del acto de comunicación de la información y al cuestionamiento de la información solicitada (posibilidad de oponerse ante su Estado de residencia alegando extralimitación en el uso de la información o cuestionando, en general, la legalidad del acto en que se formaliza el intercambio).

119) Derecho a solicitar información sobre el uso que los Estados contratantes van a hacer de los datos e información requerida.

120) Derecho a que el Estado requerido otorgue al sujeto del que se pide o use la información una protección semejante a la que dispensa el Estado requirente.

121) Derecho del sujeto del que se ha solicitado información a recurrir una liquidación dictada sobre la base de hechos comunicados a través del procedimiento de intercambio de información.

122) Derecho a cuestionar legalmente la información obtenida por cauces

ajenos a los regulados en los convenios, tanto por órganos de la Administración como por particulares. Este derecho podrá esgrimirse, incluso, cuando el particular no haya obrado con la finalidad de preconstituir pruebas.

123) Derecho a la nulidad de todas las pruebas obtenidas vulnerando los cauces internacionales de intercambio de información, sin excepciones de *hallazgo inminente*.

124) Derecho a que, en el caso de inspecciones simultáneas, la información obtenida se comparta respetando las exigencias de la normativa interna de cada uno de los países intervinientes, de los acuerdos internacionales de intercambio de información y de los convenios de doble imposición y dando al contribuyente plena participación.

### **III.2. Derecho a la no discriminación en Derecho Tributario**

125) Derecho a que no tengan lugar tratamientos diferenciados cuando el contribuyente se encuentre en una situación idéntica en términos comparables a la de otro contribuyente y no exista una razón objetiva que ampare el trato diferente. Esta exclusión de trato diferenciado no se aplicará al régimen fiscal del residente respecto al no residente, y del establecimiento permanente respecto a la empresa nacional, salvo los casos mencionados en los puntos siguientes.

126) Derecho a los nacionales de un Estado contratante de un Convenio de Doble Imposición a no ser sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.

127) Derecho de los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado a no ser sometido a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

128) Derecho de una empresa de un Estado contratante a deducir los intereses, cánones y demás gastos pagados a un residente del otro Estado contratante en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar.

129) Derecho de las empresas de un Estado contratante cuyo capital está, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, a no quedar sometida en el

Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que están o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

130) Derecho a no establecer plazos de prescripción diferentes para obligaciones tributarias derivadas de la posesión de bienes u obtención de rentas situadas en el exterior frente a las derivadas de bienes o rentas situadas en el país de residencia, si el Estado de residencia dispone de vías para obtener tal información.

#### **IV. DERECHOS Y GARANTÍAS EN EL ÁMBITO ADUANERO**

131) Derecho a presentar la declaración aduanera en un plazo razonable.

132) Derecho a cuestionar el valor aduanero, mediante el oportuno recurso y a proponer parámetros objetivos de valor, que deben ser tenidos en cuenta por la Administración aduanera.

133) Derecho a la simplificación del procedimiento aduanero, a la confiabilidad y a la habilitación de mecanismos de operador económico autorizado.

134) Derecho a que las responsabilidades aduaneras se fijen por Ley y a que se puedan recurrir las declaraciones de responsabilidad.

135) Derecho al levantamiento de las mercaderías y a que las excepciones a este derecho en forma de garantías o retenciones sean fijadas por la Ley en términos de proporcionalidad.

136) Derecho a la no concurrencia de sanciones aduaneras.

#### **V. DERECHOS Y GARANTÍAS DERIVADOS DE LA RELACIÓN COOPERATIVA CON LA ADMINISTRACIÓN**

137) Derecho a los acuerdos entre la Administración tributaria y el contribuyente, en el marco de una relación cooperativa, en un procedimiento preventivo y atendiendo al perfil de riesgo fiscal del contribuyente.

138) Derecho a que la relación cooperativa se desarrolle con pleno respeto a los derechos y garantías expuestos en esta Carta.

139) Derecho a que el contribuyente, al que se le atribuya un comportamiento reiterado de cumplimiento y cooperación, disponga de un trato preferente en términos de facilidad en la obtención de aplazamientos y fraccionamientos y

otras facilidades para el pago de los tributos.

140) Derecho a la formulación de criterios que rijan las relaciones cooperativas, a través de Códigos de Buenas Prácticas.

141) Derecho a que los administradores y representantes de las compañías que deban conocer los deberes fiscales de la compañía, a acreditar que han actuado de acuerdo a los protocolos y códigos internos de Buenas Prácticas.

142) Derecho a obtener, en el marco de los foros cooperativos una cuantificación provisional de la liquidación o determinación de la deuda, a título orientativo, así como, criterios interpretativos vinculantes sobre normas tributarias, cuando se crea necesario.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX