

Las líneas que siguen pretenden responder a una pregunta: ¿Qué es la determinación regulada en el Código Tributario?. Entendiendo que se trata de un acto jurídico, y se ha intentado explicar el régimen que le corresponde en cuanto tal. Lo que se sostiene, más que un hallazgo constituye una exploración.

I. EL ACTO DE DETERMINACION - CONCEPTO

Podemos desprender un concepto legal del acto de determinación de lo señalado por el art. 59 del Código Tributario. Expresa este dispositivo lo siguiente:

"Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo".

Se infiere de estas reglas que la determinación es el acto jurídico por el que se declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria a cargo de un contribuyente.

Mas existen situaciones en que la determinación no tiene el contenido antes indicado. Por ejemplo:

- Si la determinación tiene lugar por el obligado:
 - la declaración de patrimonio o ingresos exonerados.
 - la declaración de pérdidas.
 - la declaración de renta neta sin liquidación del impuesto por no ser sujeto contribuyente.
 - la declaración sin cálculo alguno por no haber realizado operaciones.

* A Katica Svarcic y María Julia Sáenz, sin cuya tenaz insistencia estas páginas estarían en blanco



- Si la determinación tiene lugar por la Administración:
 - el acto por el que simplemente se establece la existencia de una materia imponible sin determinación de la obligación: ej.: la determinación practicada a entidades que no son sujetos del Impuesto a la Renta según el art. 14, último párrafo, del D.Leg. 774.
 - el acto por el que se formula reparos a la declaración de pérdidas, disminuyéndolas.
 - el acto por el que se ajusta el crédito fiscal arrastrable para fines del IGV.

Todos estos actos tienen el mismo régimen que aquéllos en los cuales se establece la existencia de una obligación. Al menos en el sentido que son fiscalizables y rectificables, si son realizados por el obligado; y resultan de una fiscalización, son impugnables, revocables y anulables, cuando son realizados por la Administración. Pero más allá de la identidad del régimen, hay una cualidad que es común a todos ellos: La pretensión de definir la situación jurídica de un sujeto a consecuencia de la aplicación del tributo o del goce de un beneficio tributario.

Por ello resulta conveniente reformular el concepto del acto de determinación. Una formulación del mismo comprensiva de aquellos casos en que se señala la existencia de una obligación, así como de los antes indicados y similares, es la siguiente:

La determinación es el acto por el que se define de la situación jurídica de un sujeto a consecuencia de la aplicación del tributo o del goce de un beneficio.

El concepto de la determinación inferido líneas arriba de lo normado por el art. 59 del Código, resulta apropiado exclusivamente cuando la situación jurídica objeto de la determinación corresponda al nacimiento de la obligación tributaria.

II. LA DETERMINACION POR EL OBLIGADO

Naturaleza jurídica

La determinación por el obligado es un acto jurídico de reconocimiento de su situación jurídico-tributaria realizado ante la Administración Tributaria por mandato legal.



Es acto jurídico porque es realizado por un sujeto de derecho conciente y voluntariamente con miras a producir un resultado que es tomado en consideración por el Derecho.

Es un acto de reconocimiento. No se trata de la expresión de un querer del sujeto. No es declaración de voluntad dirigida, en razón de su contenido, a crear, modificar o extinguir una relación jurídica. Es más bien la admisión de una situación jurídica, y, al mismo tiempo, el señalamiento de su contenido. La pretensión fundamental del acto es manifestar una realidad jurídica. Esa es su esencia. El resultado pretendido por el acto es que se tenga por cierta o real la existencia de la situación jurídica en los términos por él señalados.

La situación jurídica objeto del reconocimiento es la que resulta para el obligado a consecuencia de la aplicación del tributo o del goce de un beneficio. La determinación tiene lugar siempre a *posteriori* de la configuración de la situación jurídica. Esta nace de la ley y no es alterada, ni puede serlo, por el reconocimiento. De allí que en caso de divergencia entre la determinación y la situación jurídica subyacente, prevalezca ésta. La situación jurídica configurada es puesta de manifiesto en el contenido de la determinación. Si el mismo no permite establecer cuál es esa situación jurídica, no existirá la determinación.

La determinación no es formulada por el obligado para sí mismo u otros particulares. Se dirige a la Administración, que es su destinataria. Es tan esencial este rasgo que sin su comunicación a la Administración la determinación se considera inexistente. Llámase declaración a esa comunicación. En el lenguaje legal la determinación suele ser referida como declaración, si bien este término alude también a la comunicación de otros hechos o datos (ej.: declaración jurada de facturas, etc.).

Es acto debido, pues se realiza en cumplimiento de un deber jurídico. Este es el rasgo o aspecto más resaltante en su regulación legal. Vale decir, la ley considera más su carácter de deber jurídico (formal) que de acto jurídico. Ello se aprecia en su preocupación por normar el modo y oportunidad de su realización y las consecuencias de su omisión o realización irregular. Siendo acto debido, sólo se realiza (o es exigible su realización) cuando la ley lo ordena.



Efectos

En general, la descripción de la situación jurídica realizada por el obligado en el acto de la determinación se tiene por cierta provisionalmente. Adquiere el carácter de verdad incuestionable si la Administración no la modifica mediante resolución firme dentro del plazo de prescripción (de la acción del Fisco para determinar la obligación tributaria, que señala el art. 44 del Código Tributario).

Específicamente la determinación por el obligado tiene fuerza vinculante en los supuestos que la ley prevé. Esa vinculación puede operar respecto del propio obligado como de la Administración, según los casos:

- Tiene fuerza vinculante para el sujeto en tanto se determine una obligación a su cargo vencida y pendiente de pago. Se desprende ello del art. 78, inc. 1, del Código Tributario, el cual autoriza a la Administración a exigir (mediante la emisión de la orden de pago) el pago del tributo autoliquidado.
- Tiene fuerza vinculante para la Administración en diversos supuestos. Por ejemplo:
 - Cuando se determina pagos en exceso por tributos sujetos a pagos a cuenta, siendo el pago en exceso compensable con obligaciones futuras correspondientes al mismo tributo: ej.: Impuesto a la Renta: D. Leg. 774, art. 87.
 - Cuando se determina pérdidas arrastrables - D. Leg. 774, art. 53.
 - Cuando se determina un crédito fiscal arrastrable (saldo a favor) para fines del IGV - D. Leg. 821, art. 25.

En todos los casos, los efectos se producen por ministerio de la ley y no en razón de la voluntad del sujeto. En otras palabras, puesta de manifiesto a través de la determinación una situación jurídica dada, se producen por mandato legal los efectos que corresponden a dicha situación. Tales efectos se mantienen sólo en tanto la determinación realizada por el sujeto no sea modificada por la determinación firme de la Administración (Código, art. 61), o no sea objeto de sustitución o rectificación por el propio sujeto (Código, art. 88).



Cuando el acto no produce efectos vinculantes como los señalados, no tiene otro resultado práctico que el de poner a la Administración en posición de poder ejercitar su facultad de fiscalización a partir de la información proporcionada.

Requisitos de validez

Los requisitos de validez de los actos jurídicos están señalados en el art. 140 del Código Civil. A propósito de la determinación esta disposición debe ser aplicada con el condicionamiento de la Norma IX del Título Preliminar. Según el mismo las normas del referido Código se aplican a las relaciones jurídicas reguladas por otras leyes en tanto no sean incompatibles con su naturaleza. Lo cual excluye toda consideración relativa a la posibilidad del objeto y a la licitud del fin, pues es obvio que la determinación los satisface. De modo que, a propósito de ésta, sólo resultan pertinentes los requisitos relativos a la capacidad del agente y a la observancia de la forma prescrita por Ley.

a) Capacidad del agente

Tratándose de la determinación el requisito de capacidad del agente hace referencia exclusiva a la capacidad de ejercicio. Dicho acto sólo persigue declarar la situación jurídica ya surgida respecto del sujeto. Ese surgimiento presupone en éste la existencia de capacidad de goce tributaria, o sea su aptitud para ser titular de derechos y obligaciones de ese carácter.

En este aspecto son de aplicación plena las reglas del Código Civil: el acto celebrado por un incapaz absoluto es nulo (art. 219) y el que tiene como agente a un incapaz relativo sólo es anulable (art. 221).

A primera vista podría pensarse que el art. 16 del Código Tributario impone al respecto una regla específica en materia tributaria. Señala que tratándose de incapaces sus deberes formales deben ser cumplidos por sus padres, tutores o curadores, sin hacer distinciones entre incapaces absolutos y relativos. La determinación realizada por un incapaz con violación de esa regla sería así nula.

Ha de tenerse en cuenta sobre el particular, que la finalidad del art. 16 del Código es indicar a quiénes se considera responsables por razón de administración de patrimonios y en



qué condiciones surge esa responsabilidad. No apunta a establecer una regla de excepción en materia tributaria respecto de las establecidas en el Código Civil sobre las consecuencias de los actos jurídicos celebrados por incapaces.

Además, no se alcanza a ver porqué sería exigible a un incapaz relativo una obligación civil asumida por él en tanto no sea anulado el acto, y no la obligación tributaria que hubiere declarado por igual cuantía.

Claro está, que la anulación judicial de la determinación realizada por el incapaz relativo no es la vía apropiada para enervar los efectos de una determinación que hubiere realizado con error en su perjuicio. Mas a ese fin, pueden él o su representante valerse de la sustitución o rectificación del acto, que son las soluciones brindadas al respecto por el Código Tributario.

b) Forma prevista por Ley

Como todo acto jurídico la determinación requiere de una forma, que es su modo de ser en el mundo jurídico. La forma de la determinación viene decisivamente influenciada por su condición de acto a ser cumplido ante la Administración. Como ésta, en su condición de tal, goza de facultad para regular el modo de cumplimiento de ese acto, hay que entender que la forma del mismo prescrita por ley, en ausencia de regulación legal o reglamentaria contraria, es la que le haya establecido la Administración.

En tal sentido, la forma de la determinación involucra el lugar y el medio en que su declaración o manifestación ante la Administración debe tener lugar. Este criterio se fundamenta en la finalidad de esa declaración, cual es hacer de conocimiento de la Administración la situación jurídica surgida, para que pueda ejercer su facultad fiscalizadora. Mal podría cumplirse la misma, si los diversos sujetos fueran a realizar la declaración en lugares y a través de medios distintos a los señalados.

El lugar señalado por la Administración como punto de destino de la determinación debe estar ubicado en la misma provincia en que está ubicado el domicilio fiscal del sujeto, ya que éste rige para todo efecto tributario (Código, art. 17, segundo párrafo). Así lo ha entendido el Tribunal Fiscal (Res.



28131 y 430-1). De lo cual cabe inferir que, en caso contrario, el lugar señalado no es aspecto integrante de la determinación. Lo será en tal situación el lugar más cercano al domicilio fiscal del sujeto.

El medio en que ha de tener lugar la determinación es la forma escrita que haya establecido la Administración. Como es sabido, la necesidad de estandarizar la índole y estructura de los datos contenidos en la declaración, habida cuenta que ha de ser cumplida por un sinnúmero de contribuyentes, ha llevado a establecer el uso de formularios diseñados por la Administración. Desde el punto de vista del medio, el formulario correspondiente a la determinación de que se trate es la forma prescrita por ley para ese acto. De ser el caso, los medios magnéticos, fax, etc. que la Administración autorice o prescriba a determinados sujetos con arreglo al art. 88 del Código Tributario, también podrán constituir la forma legal de la declaración.

De ello a su vez se infiere que es inherente a la forma de la determinación el que ésta reúna los datos esenciales que permitan identificar la situación jurídica a que se refiere y al titular de la misma. Así, no basta usar el formulario o medio magnético, etc. debido. Es necesario además usarlo debidamente. En caso contrario el acto no se estará realizando en la forma prescrita por ley.

Por lógica consecuencia, la determinación cumplida sin la forma prescrita debe considerarse nula o inexistente. Sin embargo, la consecuencia señalada no opera actualmente según nuestra legislación tributaria. En efecto, conforme el art. 176 del Código Tributario la presentación de una declaración en forma incompleta (inc. 3) o en forma, condiciones o lugar distintos a los establecidos por la Administración (inc. 6) constituyen infracción formal distinta a la omisión de su presentación (inc. 1). Asimismo, la presentación de una declaración sin incluir los requisitos y datos exigidos puede ser causal de determinación sobre base presunta (Código Tributario, art. 64, inc. 2). En otras palabras, la determinación realizada en las condiciones antes señaladas no se considera nula o inexistente, sino tan sólo presentada defectuosamente. Lo cual revela incongruencia conceptual y normativa en este punto por parte del legislador.

Esta incongruencia conceptual y normativa tal vez se explica por el carácter técnico del Código Tributario). Y así resultaba



de la hoy derogada Res. 84-93-EF/SUNAT, en lo que respecta a la declaración presentada sin los requisitos mínimos.

Determinación con error

El error puede incidir en el acto de reconocimiento en sí mismo (presento declaración por un período gravable debiendo corresponder a otro), como en la situación jurídica reconocida (determino renta neta cuando en realidad he obtenido pérdida neta; declaro como gravados ingresos exentos; declaro que soy contribuyente ante un municipio cuando en realidad lo soy ante otro; incurro en error de cálculo).

A la ley le interesa que la determinación se produzca con plena adecuación a la situación jurídica a que se refiere. En tal sentido, procura una solución propia: la sustitución o rectificación del acto por el propio sujeto (Código, art. 88), o su modificación por acto firme de la Administración (Código, art. 61). En tanto no se produzcan los efectos de estos hechos la declaración errónea se tiene por cierta y produce efectos.

Determinación realizada en nombre de otro

Por cierto la determinación realizada por un representante legal o voluntario se considera cumplida por el representado. Mas ¿cuál es el efecto de la determinación realizada por un representante en exceso de sus facultades o por quien ya dejó de serlo?

Respecto de aquél en cuyo nombre se actuó, tal determinación es ineficaz por aplicación del art. 161 del Código Civil, si bien puede ser objeto de ratificación por el supuesto representado, según el art. 162 del mismo Código. A este fin, bastaría una manifestación del interesado.

Dado el objeto de la determinación, cual es definir la situación jurídica surgida de la aplicación del tributo o del goce de un beneficio, la realizada por quien carece de representación o la tiene insuficiente, no genera consecuencia jurídica para dicho sujeto.

III. LA DETERMINACION POR LA ADMINISTRACION

Naturaleza jurídica

La determinación por la Administración tiene la naturaleza de



acto administrativo. Cuando no determina una obligación tributaria, el acto sólo expresa el juicio de la Administración sobre la situación jurídica del sujeto al cual se refiere. Cuando declara la existencia y cuantía de la obligación, la expresión de ese juicio puede ir acompañada de una exigencia de pago, que ya es una manifestación de voluntad de la Administración.

La situación jurídica objeto de la declaración es la configurada respecto del sujeto con ocasión de la aplicación del tributo o del goce de un beneficio tributario.

Efectos

El efecto propio de la determinación administrativa, una vez firme, es definir la situación jurídica del sujeto respecto del tributo y, en su caso, períodos considerados. Ocurrido ello las consecuencias legales inherentes a esa situación se considerarán retroactivamente producidas desde el correspondiente momento prefijado en la ley.

Más la determinación administrativa también produce otros efectos desde su notificación:

- Interrumpe la prescripción (Código Tributario, art. 45, inc. a).
- Coloca a la Administración en la posibilidad de adoptar medidas cautelares cuando señala la existencia de una obligación (Código Tributario, art. 56).
- Coloca al obligado en la necesidad de impugnarla en el plazo de ley si pretende evitar o destruir su ejecutoriedad plena, sea o no que establezca la existencia de una obligación (Código Tributario, art. 135).

Condiciones de validez

El Código Tributario no señala expresamente cuáles son las condiciones de validez del acto de determinación por la Administración Tributaria. Sin embargo, apreciada la regulación que brinda de ese acto desde la perspectiva de su validez se desprende que son requisitos de la misma los siguientes: fiscalización previa, competencia del órgano, contenido mínimo, forma prescrita y ausencia de discrecionalidad, con las salvedades de ley.



a) Fiscalización previa

La fiscalización es el proceso de investigación realizado por la Administración tendente a determinar la situación jurídica de un sujeto a consecuencia de la aplicación de un tributo o del goce de un beneficio. Lógicamente implica un requerimiento hecho al sujeto para que proporcione la información o exhiba la documentación a ser fiscalizada; la realización de los exámenes, pesquisas, verificaciones y evaluaciones correspondientes; y, de ser el caso, la emisión y notificación del acto de determinación. La práctica, Directivas de la propia Administración, o normas legales o reglamentarias, pueden introducir variantes en ese esquema lógico planteado (ej.: exigir que se comunique al contribuyente el resultado de la fiscalización para recibir sus observaciones antes de formularse la determinación).

El Código Tributario contiene dos disposiciones que vinculan la determinación por la Administración con la fiscalización previa del obligado. Señala que concluido el proceso de fiscalización se emitirá la resolución de determinación, si fuera el caso (art. 75), y que por dicha resolución se pone en conocimiento del deudor el resultado de la labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (o sea de la fiscalización) y se establece la existencia del adeudo tributario (art. 76). De ambas normas se infiere que la fiscalización previa es requisito indispensable de la determinación por la Administración, si bien no toda fiscalización conduce a dicho acto. Esto sólo sucederá en defecto de la determinación que debió realizar el obligado o cuando la cumplida por éste no se ajusta a los resultados de la fiscalización.

De esta constatación se deriva que si el proceso de fiscalización está viciado de nulidad, ello afectará la validez de la determinación administrativa. Así lo ha entendido reiterada jurisprudencia.

b) Competencia del órgano

Este requisito de validez está indirectamente señalado en el art. 109, inc. 1, del Código. Según este dispositivo es nulo el acto dictado por órgano incompetente.

De acuerdo a este requisito el agente del acto debe ser órgano de la entidad administradora del tributo y a dicho



órgano debe corresponderle territorial y funcionalmente competencia para emitir la determinación respecto del sujeto de que se trate.

c) Contenido mínimo

El art. 77 del Código señala que el acto de determinación debe expresar el deudor tributario, el tributo y el período a que corresponda, la base imponible, la tasa, la cuantía del tributo y sus intereses, los motivos determinantes del reparo u observación cuando se rectifique la declaración tributaria, y los fundamentos y disposiciones que lo amparan. La ausencia de alguno de estos elementos hace anulable el acto según el art. 109, segundo párrafo.

Como es de verse, este requisito está formulado en función del acto que determina una obligación tributaria. Tratándose de otros actos, podrán prescindir del señalamiento de la base imponible, la tasa y la cuantía de la obligación, debiendo en todo caso definir con nitidez la situación jurídica correspondiente.

Este requisito se orienta a que el destinatario del acto conozca su pretensión y fundamentos y esté en condiciones de desplegar sus medios de defensa, en su caso.

d) Forma prescrita

La determinación por la Administración debe ser formulada por escrito según el art. 77 del Código. La emisión del documento en que conste el acto puede tener lugar por sistemas de computación, electrónicos, mecánicos y similares, conforme al art. 111.

El documento requiere llevar la firma en original y el sello del funcionario agente del acto, a fin de hacer fehaciente su origen. Por excepción, en los supuestos del art. 111 no se requiere que conste en el documento el original de la firma del funcionario autor del acto, bastando su reproducción.

Según el art. 109, segundo párrafo, del Código Tributario, la ausencia de este requisito hace anulable el acto. Cabría precisar que esa norma alude el supuesto en que falte la firma o el sello del funcionario, mas no al caso en que falten ambos elementos formales. En tal supuesto el acto debe considerarse no formulado, o sea inexistente, al no ser posible identificar el órgano que lo emitió.



e) Ausencia de discrecionalidad

Puesto que la determinación apunta a fijar la situación jurídica que resulta de la realización de los supuestos de hecho prefijados en las normas tributarias, el órgano que la formula debe limitarse a establecer si se ha configurado el supuesto de hecho y a señalar la consecuencia legal que de él se deriva. En tal sentido puede afirmarse como regla general que la determinación es un acto reglado en cuanto se refiere a la valoración de la situación de hecho y al señalamiento de su consecuencia jurídica.

Esta afirmación adquiere particular formulación en la ley cuando se trata del acto por el que se determina una obligación tributaria. El Código señala que la Administración puede realizar esa determinación sobre base cierta o sobre base presunta, según que existan evidencias de la realización del hecho imponible y de los elementos de hecho que sirven a la fijación de la base imponible del tributo, o que sólo existan indicios al respecto (art. 63). Establece además en cuáles supuestos procede la determinación sobre base presunta (art. 64) y regula la determinación de la base imponible del tributo en función de determinados tipos de presunciones (arts. 65 a 73). Estos tipos no agotan los modos de determinación de la obligación sobre base presunta utilizables por la Administración, la cual puede acudir a otros medios o procedimientos a ese fin según las circunstancias del caso (ej.: acotación mediante coeficientes de rentabilidad).

De lo expuesto fluye que es requisito de validez de la determinación de la obligación tributaria por la Administración, el que aquélla se realice sobre base cierta, salvo que se dé algún supuesto en que el Código autoriza la acotación sobre base presunta; y si éste fuera el caso y se utilizara alguna de las presunciones que el Código regula, será exigible para la validez del acto que la presunción se aplique en la forma prescrita por el Código.

Irrevocabilidad de la determinación administrativa

La determinación realizada por la Administración es irrevocable, salvo en los supuestos que el propio Código Tributario prevé. No existe dispositivo que establezca la indicada regla. Sin embargo, la seguridad jurídica exige que la Administración por propia iniciativa y unilateralmente no pueda dejar sin efecto lo declarado luego de haber realizado



la fiscalización del obligado, basada en una nueva apreciación de los mismos hechos ya examinados. Además el propio Código Tributario, al señalar en su art. 108 las situaciones en que es posible revocar, modificar o sustituir sus actos, puntualiza que "sólo" en tales casos puede tener lugar ello. Lo cual otorga carácter excepcional a la revocabilidad de la determinación administrativa.

Conforme al art. 108 del Código procede que la Administración revoque, modifique, sustituya o complementemente la determinación ya notificada en los casos siguientes:

- para corregir errores materiales o de cálculo (inc. 4), en cuyo caso lo indicado puede tener lugar aunque la impugnación se encuentre siendo conocida ante otro órgano - inc. 1.
- cuando se detecten omisiones y falsedades en las declaraciones de supuestos de hecho gravados, de tributos retenidos o percibidos, y de los saldos o créditos a favor del declarante - inc. 2.
- en casos de cohecho entre el obligado y personal de la Administración Tributaria (que haya incidido en el acto de determinación se entiende) - inc. 2.
- cuando se "detecte que se han presentado circunstancias posteriores a la emisión de (la determinación) que demuestran su improcedencia..." - inc. 3.

El último de los supuestos mencionados es el de más difícil precisión. Su enunciado es defectuoso. Ha querido aludirse a circunstancias que incidiendo en la situación jurídica materia del acto, llegan a ser conocidas por la Administración luego de la notificación de la determinación. Puesto que ha mediado una fiscalización, es razonable y equitativo considerar que ha de tratarse de circunstancias que alteren sustancialmente la configuración de la situación jurídica acordada por el acto original. Es de notar que esas circunstancias pueden llevar a una nueva determinación que favorezca o desfavorezca a su destinatario respecto de la anterior.

San Isidro, junio de 1999



|

+