

# Límites a la fiscalización: prescripción e intangibilidad de las acotaciones notificadas

Humberto Medrano Cornejo<sup>(\*)</sup>

## 1. Introducción

El simple enunciado del mandato legal no significa que, necesariamente, será cumplido por los destinatarios de la norma. Cuando la determinación de la obligación tributaria debe ser efectuada directamente por el propio deudor (como ocurre en la mayoría de los impuestos significativos), la Administración tiene que estar facultada para comprobar que, en efecto, el tributo ha sido satisfecho en la oportunidad y forma previstas en el ordenamiento. El conjunto de actos que integran el procedimiento para llevar a cabo tal comprobación es lo que denominamos “fiscalización”.

En el ejercicio de sus atribuciones, la Administración puede exigir a contribuyentes o terceros la presentación de libros, registros y documentación sustentatoria. Los adelantos técnicos de los últimos años han hecho que la fiscalización comprenda también el derecho de solicitar y revisar los elementos de cómputo en los que constan las operaciones del administrado, copia de los soportes magnéticos, programas fuente, diseño y programación utilizados por el contribuyente, entre otras múltiples facultades. Estas atribuciones se ejercen en forma discrecional.

Sin embargo, el derecho de la Administración a fiscalizar no puede implicar el desconocimiento de los derechos de los administrados consagrados en la Constitución que pueden incluir el secreto bancario, el secreto profesional, la inviolabilidad de la correspondencia y el derecho al debido proceso, entre otros.

Las normas tributarias deben establecer que los requerimientos del Fisco y las respuestas del contribuyente tienen que ser expresadas por escrito, a fin de que la resolución de determinación se emita con base en lo actuado. El contribuyente debe estar autorizado para presentar en cualquier momento las pruebas que respaldan su posición, por lo que no cabría aplicar ningún recorte a este derecho esencial. La ley tiene que prever que cumplido el proceso de fiscalización, la Administración resulta obligada a emitir una resolución de determinación, inclusive en aquellos casos en que no haya lugar al giro de una suma adicional, ya que por razones de seguridad jurídica es necesario que el contribuyente tenga la forma de acreditar la conformidad de las autoridades.

Por lo tanto, la fiscalización debería tener un procedimiento reglado, donde se precise cómo y cuándo se inicia, la forma en que ello debe comunicarse al interesado, la duración máxima del procedimiento y los derechos del obligado, incluyendo su facultad de oponerse a la intervención de la Administración. Esto es importante porque no debe mantenerse al contribuyente en zozobra ante la posibilidad de fiscalizaciones ilimitadas o modificación de las resoluciones ya cursadas.

Los sujetos pasivos deben tener la certeza que debido al transcurso del tiempo, a la falta de cuestionamiento por la Administración y a la intangibilidad de las resoluciones determinativas notificadas, su situación tributaria ha quedado firme y que no existe posibilidad de que, repentinamente, sean fiscalizados por el mismo tributo y período o considerados como deudores.

(\*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Por otra parte, debe respetarse el principio de legalidad, en cuya virtud ese mismo contribuyente está obligado a cumplir con la prestación tributaria exactamente en la forma establecida por la ley. Lo contrario implicaría, en los hechos, una discriminación porque de no mediar una correcta fiscalización, dos sujetos con la misma capacidad contributiva podrían estar tributando de manera diferente.

Dentro de ese marco nos proponemos destacar algunos casos en los cuales la legislación no es muy precisa respecto de la facultad de fiscalización de la Administración y del derecho de los contribuyentes a oponerse a su intervención.

## 2. Fiscalización y ejercicios prescritos

¿Es jurídicamente admisible que la Administración requiera a los contribuyentes informes y documentos relativos a ejercicios prescritos, argumentando que no los utilizará para fiscalizar esos ejercicios sino los que aún están abiertos? El tema tiene trascendencia en el caso específico del Impuesto a la Renta y de otros tributos de periodicidad anual, donde los hechos producidos en un determinado periodo pueden proyectarse en el tiempo e incidir en el cálculo del tributo correspondiente a ejercicios del futuro, como ocurre en los supuestos que señalamos a continuación.

### 2.1. La depreciación de los bienes del activo fijo

Usualmente, la adquisición de estos bienes tiene naturaleza de inversión, de modo que en los resultados solo incide el porcentaje que la norma permite deducir por la pérdida de valor que sufre el activo, como consecuencia de su uso y desgaste.

La deducción por depreciación se inicia en el ejercicio en que los bienes se destinan a la producción y se prolonga por varios años, dependiendo de su naturaleza del activo. Si, por ejemplo, el costo computable de un activo (100) quedó configurado en un cierto ejercicio (1), es depreciable en diez años y el plazo de prescripción es de cuatro años, ello significa que la depreciación continuará afectando diversos periodos (5 al 10) que exceden del término prescriptorio respecto de (1).

Dentro de ese escenario podría ocurrir que en el ejercicio (5) y siguientes, el Fisco considere que es excesiva la depreciación anual que se viene

aplicando por cuanto en (1) el costo computable del bien era inferior al monto (100) considerado por el contribuyente. La Administración podría sostener que la única manera de establecer si la amortización es correcta en (5) y años siguientes es fiscalizar el ejercicio (1), aun cuando con relación a él ya hubiera transcurrido todo el plazo de prescripción.

Cabe preguntarse si habiendo prescrito ese remoto año (1) puede, sin embargo, ser fiscalizado para verificar si es correcta la depreciación en el ejercicio (5) y posteriores o está el Fisco impedido de solicitar documentación correspondiente a periodos prescritos aun cuando ello tenga la finalidad de establecer su incidencia en otros respecto de los cuales no ha transcurrido el plazo prescriptorio o, por el contrario, en esa hipótesis, ¿el contribuyente puede deducir prescripción y oponerse a tal revisión?

La cuestión puede resultar aún más ardua en aquellos países cuya legislación faculta a los contribuyentes para destruir la documentación relativa a ejercicios prescritos. En este supuesto, es claro que la Administración no podría obligar a exhibir documentos que el sujeto tenía derecho a eliminar (aunque no lo hubiera ejercido) porque si otro contribuyente, en la misma condición, hubiera destruido los elementos sustentatorios, no podría ser revisado. Pretender fiscalizar al primero llevaría a la insalvable contradicción de que la actuación del Fisco dependería de si el contribuyente hubiera hecho uso o no de su atribución, con lo cual se llegaría a la inadmisibles tesis de que en iguales circunstancias unas empresas podrían ser fiscalizadas y otras no.

### 2.2. La compensación de pérdidas

Como se sabe, en materia del Impuesto a la Renta, cada ejercicio constituye un compartimento estanco y, de ordinario, se exige el tributo por los beneficios devengados entre el inicio y el fin del periodo establecido por la ley. Sin embargo, existen algunas excepciones donde lo que se plantea es, más bien, la existencia de “vasos comunicantes” entre diversos ejercicios, cuando el legislador permite que los hechos acontecidos en un periodo afecten otro u otros del futuro.

Este es el caso de las pérdidas (100) sufridas en un determinado ejercicio (1), que eliminan o reducen la renta gravable de los periodos fiscales posteriores (2 y siguientes), de donde resulta que

lo acontecido en (1) sigue influyendo en el futuro. Esto es particularmente importante en los países cuya legislación permite que la compensación de pérdidas se efectúe sin límite de tiempo.

En tal escenario, si el plazo de prescripción fuera cuatro años y el Fisco sostuviera en (5) que la pérdida que se ha ido considerando era, en realidad, de un monto menor al que declaró el contribuyente en (1), ello podría significar que la compensación solo era factible, por ejemplo, hasta el ejercicio (4) en que debió darse por recuperada la pérdida. Para esa eventualidad se plantea si la Administración podría fiscalizar el ejercicio (1) prescrito, argumentando que no determinará obligación alguna por ese periodo sino que solo busca establecer si la obligación ha sido correctamente calculada en los ejercicios no prescritos.

### 2.3. La repetición por el contribuyente y su incidencia en la fiscalización

Si el contribuyente sostiene que en el ejercicio (5) ha pagado en exceso un impuesto de periodicidad anual y solicita su devolución, basándose en la declaración jurada y documentación sustentatoria correspondiente a ese ejercicio, podría ocurrir que hechos sucedidos en años anteriores (ya prescritos) tengan repercusión en el específico período por el que se pide la devolución.

Así, es frecuente que las leyes de Impuesto a la Renta permitan u obliguen a “amortizar” determinados gastos. Es decir que, no obstante que el egreso se ha “devengado” en un cierto lapso, su importe afecta los resultados de los ejercicios siguientes, con arreglo a principios contables que la legislación recoge. En otros casos, los ingresos deben atribuirse a más de un ejercicio, como sucede cuando se enajenan bienes (generalmente inmuebles), mediante contratos en los que se ha pactado largos plazos para el pago.

En tales circunstancias, lo acontecido en un periodo continúa influyendo en los posteriores. Por lo tanto, cuando el contribuyente presenta una solicitud de repetición, ¿podría el Fisco argumentar que el eventual derecho del sujeto solo puede determinarse con precisión si se revisan los años

remotos, en que puede encontrarse el origen del presunto pago en exceso?

Se plantea si, en ese supuesto, el contribuyente podría oponer prescripción y exigir que el Fisco proceda a la devolución sin necesidad de fiscalizar los ejercicios ya prescritos, entendiéndose que los resultados declarados en los periodos abiertos se basan en cifras originadas en los anteriores que no fueron cuestionados en su oportunidad y que, por lo tanto, son inmodificables.

### 3. Derecho a fiscalizar ejercicios prescritos por su conexión con períodos abiertos

Si respecto del ejercicio (1) ha prescrito el derecho de la Administración a fiscalizar al contribuyente, puede considerarse que ella no está facultada para solicitar la documentación referida al mismo, aun cuando se afirme que solo se pretende analizar un periodo que todavía se encuentra abierto.

La razón para ello es obvia: la Administración Tributaria contó con el tiempo necesario, previsto en la ley, para revisar y eventualmente impugnar aquellas operaciones realizadas por la empresa durante el año (1). Si no se efectuó la fiscalización o, habiéndose realizado no dio lugar a reparos, debe asumirse que quedó firme el derecho del contribuyente a considerar inmodificable tanto la renta declarada en dicho ejercicio como los factores que sirvieron para determinarla, incluyendo la deducción de los gastos contabilizados. Lo contrario significaría violentar la seguridad jurídica pues, por vía indirecta, la Administración estaría atribuyéndose la facultad de impugnar hechos que son legalmente irrevocables en razón del transcurso del tiempo.

En eso consiste precisamente la prescripción en todos los ámbitos del Derecho, como señala Ferreiro Lapatza<sup>(1)</sup>: “La prescripción en la obligación tributaria responde al mismo fundamento y sirve al mismo principio (el de seguridad en las relaciones jurídicas) que la prescripción en general(...)”.

Para Giuliani Fonrouge<sup>(2)</sup> la prescripción es una “(...) contribución a la certeza del derecho, y aunque no puede ser declarada de oficio, se produce de pleno derecho por el simple transcurso del tiempo (...)”.

(1) FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. 14ta. edición. Madrid: Marcial Pons, 1992. p. 419.

(2) GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I. 4ta. edición. Buenos Aires: Depalma, 1987. p. 609.

Del mismo modo, Belaunde Guinassi<sup>(3)</sup> precisa que “El fundamento jurídico para admitir la prescripción (...) se encuentra en que las obligaciones están condicionadas por el tiempo y si no se ejecutó en un lapso determinado por el titular del derecho, se debe presumir que hay abandono de este, y como no es posible mantener la incertidumbre frente a un derecho no exigido, frente a la inacción se aceptó la prescripción (...)”.

En consecuencia, si de acuerdo con el ordenamiento legal el término prescriptorio es de cuatro años, la Administración se encuentra impedida de exigir en el ejercicio (5) y siguientes la presentación de la documentación relativa al año (1), por tratarse de un periodo respecto al cual ha perdido su facultad para determinar la obligación y exigir el pago, de tal manera que sus atribuciones solo pueden ejercerse respecto de los años que aún no han prescrito. Es con relación a estos que puede solicitar y analizar la documentación, libros y registros correspondientes, entendiendo que los saldos que provienen de ejercicios anteriores son correctos por no haber sido cuestionados y, además, ser irrevisables.

Si bien es cierto que la fiscalización tiene por objeto establecer si el contribuyente ha cumplido con el mandato legal, también es verdad que para ello existe un plazo específico fijado por la Ley, solo dentro del cual puede efectuarse la intervención de la Administración, de manera que vencido ese término esta no tendría razón habilitante para la revisión. Por lo tanto, si se produjo la fiscalización de un determinado ejercicio sin objetar el costo computable que una empresa atribuyó al activo fijo adquirido, o no se cuestionó una suma cargada al gasto o, simplemente, no se examinaron estos extremos, no resulta posible advertir el fundamento que podría tener para hacerlo muchos años después y pretender alterar un valor que se configuró en un ejercicio no reparado.

Dicho de otro modo, si hasta el momento en que caduca el derecho de la Administración a fiscalizar al contribuyente aquella no ha efectuado ninguna observación, puede concluirse que por razones de seguridad jurídica todos los elementos que legalmente confluyen para establecer la base imponible y el tributo, han quedado definitivamente fijados. Ello incluye el costo computable de los

bienes del activo, la pertinencia de las sumas cargadas a gasto, el importe de las inversiones realizadas, las pérdidas declaradas y los demás conceptos que suelen ser materia de determinación cuando se examina un ejercicio.

Sostener lo contrario podría llevar a la zozobra permanente y a la inseguridad absoluta, pues los sujetos obligados no sabrían si pueden o no utilizar en determinado ejercicio los valores referenciales originados en periodos prescritos. Asimismo, estarían imposibilitados de destruir declaraciones, formularios y documentos de décadas anteriores, por el temor de que en algún momento ellos pudieran ser solicitados por la Administración.

No obstante, frente a la posición expuesta podría contraargumentarse que lo importante es que la obligación se cumpla en la forma prevista en la ley, de manera que no puede objetarse la revisión de años prescritos, cuando el único propósito es establecer si el tributo correspondiente a periodos abiertos ha sido o no pagado de la forma querida por el legislador. La prescripción es un medio de defensa para oponerse a una pretensión de la Administración, como consecuencia de la inacción de esta. Por ello, solo puede esgrimirse si el Fisco lo que pretende es revisar un ejercicio prescrito para determinar el tributo de ese período.

Según el Tribunal Fiscal, en su Resolución 100-5-2004 “la prescripción, como mecanismo de defensa, solo acarrea la imposibilidad de fijar el monto de la deuda tributaria del ejercicio prescrito, fase previa de la cobranza, por ser esa la consecuencia del principio de seguridad jurídica que fundamenta la institución, sin que ello implique ninguna validación de los efectos tributarios de las operaciones realizadas”.

Adicionalmente, el Tribunal Fiscal considera que “los deudores tributarios deben guardar y mantener su documentación contable de las operaciones relacionadas con tributos cuya determinación aún no ha prescrito, incluyendo la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado pero que guarden una relación ‘directa, lógica y temporal’ con la determinación de la obligación tributaria no prescrita (...)”.

Nosotros disentimos de tales apreciaciones, pues -según hemos expresado- consideramos que la ley otorga a la Administración un plazo más que razonable para llevar a cabo la fiscalización y

(3) BELAUNDE GUINASSI, Manuel. *Código Tributario concordado y comentado*. Lima: Desarrollo. p. 595.

(…) el contribuyente no es responsable de la ineficacia de los empleados del fisco pues la reapertura de acotaciones solo puede admitirse si el obligado ha ocultado a la Administración algunos elementos básicos

establecer si, en efecto, se adeuda o no algún tributo. Vencido que sea ese plazo, todas las cifras consignadas en los balances y declaraciones juradas deben considerarse firmes, de modo que no resulta válido sostener que los ejercicios prescritos pueden revisarse para efectuar determinaciones en los años abiertos.

Obsérvese que en el caso de construcciones la depreciación toma 33 años y si no se admitiera el límite señalado, ello podría significar que hacia el final de la vida útil de ese bien podría solicitarse la revisión de los libros, registros y documentación de hace tres décadas. La respuesta obvia es negativa y, jurídicamente no existe ninguna discrepancia entre ese plazo y uno menos pues lo que importa es el aspecto conceptual. Los ejercicios prescritos son irrevisables tanto en lo que respecta a ellos en forma endógena, como a sus consecuencias exógenas.

#### 4. La modificación del artículo 45 del Código Tributario

El artículo 45 del Código Tributario establece las diversas causales de interrupción de la prescripción y, en la versión original, su último párrafo, señalaba: “El nuevo término prescriptorio para exigir el pago de la deuda tributaria se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio”.

La norma transcrita materializa lo que resulta obvio. Al interrumpirse la prescripción por cualquiera de las causales previstas en la norma no surge un nuevo plazo para permitir otra fiscalización. Lo único que ocurre es que se inicia el cómputo del lapso dentro del cual puede exigirse el pago de la deuda previamente determinada, materia de la notificación. En consecuencia, si al efectuarse la fiscalización se formulan ciertos reparos y se

notifica la correspondiente resolución que establece una suma por pagar, se inicia de inmediato un nuevo plazo pero que está dirigido única y exclusivamente a fijar el límite temporal del derecho del Fisco a cobrar esa suma. Tal notificación no habilita para llevar a cabo nuevas verificaciones y formular otros reparos que conduzcan a exigencias distintas de las que se establecieron cuando el valor original se puso en conocimiento del deudor.

El Tribunal Fiscal en su Resolución 4697-1-2005 ha recogido este criterio que, a su vez, fue objeto de una decisión adoptada por la Sala Plena, como consta en el acta de dicha reunión de 19 de julio de 2005, donde se indica: “(…) la notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor, situación reconocida en el último párrafo del texto original del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF(…)”.

La misma resolución del Tribunal Fiscal alude al Acuerdo de Sala Plena 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, donde se establece lo siguiente:

“(…) están sujetas a plazos de prescripción la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, la acción para exigir su pago y la acción para aplicar sanciones. Así lo establece el artículo 43 del Código Tributario. Por su parte el artículo 45 de dicho cuerpo de leyes, establece las causales de interrupción de la prescripción, entre las cuales se encuentra la notificación de la resolución de determinación, las que dan lugar al cómputo de un nuevo plazo de prescripción, el que por disposición expresa del segundo párrafo del artículo 45 del cuerpo de leyes en comentario, está referido a la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en la resolución de determinación notificada”.

En similar sentido se pronuncia un sector de la doctrina: “Una vez que la deuda ha sido determinada mediante la resolución de la Administración, corre nuevamente su prescripción desde el día siguiente a la notificación de ese acto (artículo 45). Esta vez la prescripción cuyo curso se inicia es la de la acción para cobrar la deuda tributaria”<sup>(4)</sup>.

(4) *Manual del Código Tributario*. Tomo I. Lima: Economía y Finanzas, 2004. p. 100.3.

Planteamientos similares habían sido expuestos previamente por el Tribunal Fiscal, en la Resolución del Tribunal Fiscal 4638-1-2005 del 22 de julio de 2005, a la que se dio el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

Coincidimos con las conclusiones a las que llega el Tribunal Fiscal. La interrupción del término prescriptorio con la notificación de la resolución de determinación solo supone el nacimiento de un plazo para la cobranza de la suma notificada y de ninguna manera implica que se ha abierto para la Administración el derecho a emitir nuevas acotaciones.

Pero tales conclusiones se basan en la naturaleza de las cosas y no solo en el mandato de la versión original del citado último párrafo del artículo 45 del Código Tributario.

La seguridad jurídica que debe rodear las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, impide que la Administración pueda estar facultada ilimitadamente para llevar a cabo fiscalizaciones y exigir pagos respecto del mismo tributo y período en forma indefinida. Si ello fuera así, el contribuyente jamás podría tener la certeza de que se encuentra al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Tal incertidumbre resulta inadmisibles pues “la seguridad jurídica constituye un principio a cuyo respecto aspira toda sociedad democrática”, como lo destacaron las XVI Jornadas Latinoamericanas del Derecho Tributario.

Por lo tanto, una vez notificada la determinación ella no puede ser modificada sino media un recurso impugnativo. Solo es exigible la obligación que consta en el instrumento que se alcance al contribuyente, aun cuando después pudiera considerarse que existían reparos adicionales. En efecto, “la prescripción que se interrumpe con la notificación de la resolución de determinación y de la orden de pago es la de la deuda liquidada. Si por algún motivo esta es diminuta, la parte no liquidada de la deuda sigue su curso prescriptorio”<sup>(5)</sup>.

Cuando en la ya citada Resolución del Tribunal Fiscal 4697-1-2005, el Tribunal Fiscal sustenta su posición centralmente en el derogado texto del último párrafo artículo 45 del Código Tributario, lo hace porque ello resultaba suficiente para abordar la cuestión controvertida en el específico caso del expediente a que dio lugar dicha resolución. Allí

se expresa: “Que no resulta aceptable la pretensión de la Administración de amparar su tesis interpretativa en el texto del artículo 45 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo 953, vigente a partir del 7 de febrero de 2004, toda vez que ello supondría una aplicación retroactiva de dicho texto, el mismo que no tiene alcances aclaratorios sino modificatorios del texto del artículo 45 (...)”.

Del párrafo transcrito parecería desprenderse que, al haberse modificado el referido artículo, ahora sería posible que la Administración considerara que al notificar una resolución de determinación, está habilitada para fiscalizar nuevamente el mismo tributo y período. Evidentemente, ese no puede haber sido el propósito de tal resolución, pues ello conduciría a conclusiones jurídicamente atroces, como admitir la imprescriptibilidad de la facultad de fiscalizar, lo que resulta inaceptable en un estado de derecho.

En la nueva versión del último párrafo del citado artículo 45 del Código Tributario se establece: “el nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio”. La circunstancia de que ahora no se consigne expresamente que dicho nuevo término es “para exigir el pago de la deuda tributaria”, no altera en absoluto las seguridades que el Derecho debe ofrecer a los contribuyentes.

Cuando el texto indica la relación de causales de interrupción de la prescripción, solo quiere significar que el contribuyente ya no puede oponer este medio de defensa frente a los requerimientos del fisco, pues la notificación ha ocurrido dentro del plazo hábil. La regla no tiene otro alcance. No significa que se faculta automáticamente a la Administración para intentar nuevas fiscalizaciones y emitir resoluciones de determinación adicionales por el mismo tributo y período. Notificada la acotación el Fisco solo puede cobrar la suma expresada en ella. Si esta se calculó en función de determinados reparos sin que los revisores se percataran de que existían otros, ello no puede conducir a practicar acotaciones complementarias.

Prueba de ello es que no se ha introducido ninguna modificación en el artículo 108 del Código Tributario, que consagra la intangibilidad de las resoluciones de determinación notificadas. Esta garantía carecería en absoluto de contenido si se

(5) *Ibid.*; p. 100.1

permitiera, por la vía del nuevo texto del artículo 45 de dicho Código, la emisión de resoluciones provisionales y resoluciones complementarias de acotación, que sería la consecuencia indirecta de la interpretación que recusamos.

Una posición distinta causaría un daño irreparable, pues pretender que por el solo hecho de notificar una resolución de determinación, la Administración puede efectuar una nueva fiscalización integral, equivale a sostener que resultaría posible realizar notificaciones periódicas sucesivas sobre cualquier extremo del mismo tributo y ejercicio, para que el órgano acotador pueda llevar a cabo fiscalizaciones reiteradas, *ad infinitum*, de manera que el contribuyente jamás podría oponer prescripción. Obviamente se trata de una interpretación que no puede admitirse.

El órgano administrador del tributo debe determinar la obligación tributaria y exigir su pago, así como aplicar sanciones, dentro de un específico periodo previsto en la ley. A tal efecto, el Código Tributario concede a la Administración todas las facultades necesarias para que ejerza sus atribuciones dentro del término señalado.

No existe posibilidad de efectuar una interpretación que conduzca, aunque sea en forma oblicua, a la conclusión de que el derecho de la Administración a fiscalizar no tiene un marco temporal. En tal sentido, “la prescripción que se interrumpe con la notificación de la resolución de determinación y de la orden de pago es la de la deuda liquidada. Si por algún motivo esta es diminuta, la parte no liquidada de la deuda sigue su curso prescriptorio (...). La observación también es importante respecto de los casos en que por mediar los hechos a que se refiere el artículo 178, inciso 1 y los de connivencia entre el personal de la Administración y el deudor tributario, procede reabrir la determinación según el artículo 108, inciso 1, así como en los de notificación de la orden de pago, la cual siempre deja abierta la posibilidad de formular la determinación definitiva (...)”<sup>(6)</sup>.

De la misma manera, Ferreiro Lapatza<sup>(7)</sup> señala que “Como es lógico, y esto es válido para todos los actos interruptivos (...) un acto de la Administración no interrumpe la prescripción de todas las demás deudas que con ella tenga el

sujeto pasivo a quien se dirige, sino solo las del derecho que se hace valer o se reconoce”.

Cuando se produce una causal de interrupción del término prescriptorio, ella incide únicamente en la deuda determinada por la Administración, (o, en su caso, por el contribuyente), de modo que el plazo original no sigue corriendo sino que se inicia uno nuevo vinculado con la cobranza de esa específica deuda. Ello no afecta en forma alguna el término prescriptorio respecto de la eventual deuda no determinada; es decir de aquella que surgiría en caso que, en realidad, existieran otros reparos que hicieran surgir una mayor obligación.

Este temperamento es compartido por Octavio<sup>(8)</sup> cuando señala: “En nuestro concepto, dada la naturaleza divisible de la obligación tributaria, el efecto de la interrupción solo se refiere al monto indicado en el acto interruptivo, bien sea una exigencia de cumplimiento de parte del fisco acreedor, o una renuncia expresa o tácita del sujeto pasivo. En apoyo de esta posición, consideramos que atribuirle al acto interruptivo del acreedor un efecto sobre la totalidad de la obligación, por encima de la cuantía exigida, implicaría atribuirle al Fisco una voluntad no expresada y tendría la consecuencia de extender el lapso de prescripción, respecto al excedente no exigido a un tiempo mayor que el fijado en la ley (...)”.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal coincide con la doctrina citada. En la Resolución del Tribunal Fiscal 01089-2-2003 del 27 de febrero de 2003, se expresa: “(...) como consecuencia de la fiscalización realizada al recurrente por el ejercicio 1992, entre otros, se le notificó la resolución de determinación (...) sobre intereses devengados por omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta (...) la deuda tributaria cuyo pago fue requerido mediante la citada resolución de determinación fue reclamada por el recurrente, siendo desestimado su recurso por la Administración mediante resolución de intendencia (...) la cual fue apelada y declarada nula e insubsistente por este Tribunal (...) que el importe materia de la presente solicitud de devolución no fue materia de impugnación en el procedimiento contencioso tributario descrito en el párrafo anterior, dado que, como se indicó, fue materia de

(6) *Ibid.*; p. 100.1.

(7) FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Op. cit.*; p. 422.

(8) OCTAVIO, José Andrés. *La Prescripción Extintiva de la Obligación Tributaria*. En: *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1999. p. 1247.

análisis el reparo referido a los intereses devengados por omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta (...) pero no así, el saldo a favor del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1992 declarado por el recurrente (...) Por tal motivo, en el caso de autos no se ha configurado ninguna de las causales de interrupción o suspensión del término prescriptorio contempladas en el mencionado Código (...).

Del mismo modo, la Resolución del Tribunal Fiscal 713-5-2000 del 20 de setiembre de 2000, estableció que: "(...) cuando el mencionado artículo 45 (del Código Tributario) señala que la prescripción se interrumpe por la notificación de la resolución de determinación, de multa y de la orden de pago, en realidad establece el inicio del cómputo de la prescripción de la acción para exigir el cobro, ya que al haberse determinado la deuda tributaria, carece de sentido que se inicie un nuevo cómputo de la prescripción de dicha acción, lo que se inicia es el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de tales deudas (...)"

Igual criterio ha seguido el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal 536-3-98 del 17 de junio de 1998, donde se señala: "Que según el literal a del artículo 45 del Código Tributario, la prescripción se interrumpe con la notificación de la resolución de determinación o de multa, con lo que el nuevo término prescriptorio, para exigir el pago de la deuda, se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio".

Obsérvese que los fundamentos expuestos resultan válidos por sí mismos, es decir no es necesario que se basen en el texto original del último párrafo del artículo 45 del Código Tributario, pues la interrupción de la prescripción no puede referirse a una deuda inexistente, que se desconoce, que no ha sido establecida.

Cuando la Administración cursa una resolución de determinación respecto de un tributo por monto y periodo específico, el término prescriptorio se interrumpe única y exclusivamente respecto de la deuda así notificada, con relación a cuya cobranza empieza a correr un nuevo término prescriptorio. En cambio, por la eventual deuda no incluida en la determinación no se interrumpe el cómputo del plazo de prescripción, por la obvia razón de que sobre ella no se ha producido ninguna exigencia. A dicha conclusión debe llegarse, sin importar la modificación introducida en el último párrafo del artículo 45 del Código Tributario.

Si se permitiera que la notificación por cualquier monto o concepto interrumpa la prescripción del íntegro del tributo -aunque no se conozca su cuantía- bastaría que la Administración periódicamente, atribuyera a un sujeto cualquier deuda, por pequeña que sea, para conseguir que no se agote nunca su posibilidad de girar nuevas acotaciones.

No es necesario mayor esfuerzo de imaginación para comprender de inmediato la atroz conclusión que surgiría de esa tesis. De aceptarse esa ilegítima posición, se habría extinguido para el contribuyente la posibilidad de invocar prescripción. Ello pone evidencia que estaríamos frente a un procedimiento para conculcar uno de los derechos esenciales de cualquier contribuyente: la seguridad de que, por el transcurso del tiempo, no tiene obligaciones frente al Fisco respecto de un determinado ejercicio. Se violentaría, así, la certeza del derecho y desaparecería la seguridad jurídica, pues la prescripción resulta esencial para no mantener la incertidumbre sobre la existencia o no de una obligación.

## **5. Intangibilidad de las resoluciones de determinación notificadas**

Al hacer uso de sus atribuciones, la Administración puede revisar las declaraciones juradas, libros y documentación relativos a un tributo y ejercicio determinados. En esa operación puede formular ciertos reparos (A y B) los que darían lugar a la correspondiente resolución de determinación.

Ahora bien, podría ocurrir que en el periodo analizado existieran otras observaciones (C y D), de las que no se percataron los revisores fiscales durante el examen al contribuyente, pero que son detectadas posteriormente. En ese supuesto, cabe preguntarse si la Administración estaría facultada para volver a fiscalizar al mismo contribuyente por el mismo periodo, con el propósito de confirmar que existe mérito para ampliar la resolución de determinación original.

En nuestra opinión, la respuesta es negativa. Las resoluciones determinativas de la obligación tributaria una vez notificadas son intangibles, de modo que no puede volver a fiscalizarse un ejercicio que ya fue revisado (con la excepción de la hipótesis de delito tributario). Por ello, el contribuyente tiene derecho a negarse a un nuevo



examen, sosteniendo que un mismo ejercicio no puede inspeccionarse más de una vez con relación al mismo tributo, si es que ya se notificó la acotación correspondiente.

En el ejemplo planteado, la no formulación de determinados reparos (C y D), por la Administración no impide que el término prescriptorio siga corriendo respecto del mayor tributo que podría derivarse de estos. En efecto, si bien es cierto que la resolución determinativa interrumpe el término prescriptorio, ello es así única y exclusivamente respecto del tributo generado por los específicos cuestionamientos (A y B) contenidos en dicha resolución, pero no del que se derivaría de otros que pudieran existir, pero que no han sido incluidos en el documento notificado al contribuyente. Dicho de otro modo, como la resolución notificada es intangible y no cabe una nueva fiscalización, continúa corriendo la prescripción por el eventual mayor impuesto que pudiera derivarse de los reparos no evidenciados.

La situación adquiere algunos matices diferentes si el contribuyente impugna la liquidación ya que, en tal hipótesis, la Administración está apta para reexaminar todos los aspectos del asunto controvertido. En algunos casos ello podría dar lugar a una exigencia mayor que la prevista inicialmente.

En cambio, la resolución de determinación original es inmodificable si el sujeto expresa su conformidad con ella y cumple con pagar el monto establecido por la Administración. Los mismos efectos se producen si tal instrumento se limita a confirmar que no existe ninguna exigencia adicional, porque el sujeto ha satisfecho plenamente su obligación.

Permitir que se emita una nueva resolución de determinación para incluir reparos que no se hicieron al informarse la resolución original, llevaría a la incertidumbre absoluta, pues a pesar de haberse notificado deuda por un cierto monto que el contribuyente acepta expresamente, el Fisco podría ampliar su exigencia en función de objeciones que no hizo en la ocasión anterior. Esta operación podría repetirse de manera indefinida, con lo cual desaparecería por completo la seguridad jurídica.

Según este planteamiento, que rechazamos, bastaría que la Administración cada cierto tiempo atribuyera al contribuyente cualquier deuda, por diminuta que sea, para conseguir que no caduque nunca su derecho a seguir fiscalizando a ese sujeto y a continuar exigiéndole sucesivas prestaciones, sin que pueda tenerse nunca la certeza de que la obligación ha sido íntegramente cumplida.

No es necesario mayor esfuerzo de imaginación para comprender de inmediato la conclusión que surgiría de esa tesis. Se trataría de un medio indirecto para impedir al contribuyente invocar prescripción, conculcando uno de los derechos esenciales de cualquier persona: la seguridad de que no tiene prestaciones pendientes frente al Fisco respecto de un determinado periodo y tributo.

La resolución de determinación tiene que ser única, integral y definitiva. Una vez notificada, sin que el contribuyente interponga recursos impugnatorios, la misma ya no puede ser modificada, pues como sostiene Villegas "(...) los efectos de la resolución determinativa deben ser diferentes para el Fisco que para el sujeto pasivo, debiendo quedar el primero ligado en mayor medida que el segundo a dicha resolución (...). Mientras los derechos impugnativos del sujeto pasivo son amplios y solo se encuentran limitados por el principio de legitimidad del acto determinado, la administración queda vinculada al resultado arribado, y si el acto fue notificado al determinado y reunió las condiciones esenciales para su validez (forma y competencia), la decisión determinativa tendrá efectos preclusivos para la administración en cuanto a su evaluación de los elementos para ella conocidos al momento de determinar"<sup>(9)</sup>.

Por su parte, Lago Montero señala que: "Como todos los actos administrativos -refiriéndose a las liquidaciones definitivas- se beneficia de la presunción de legalidad, así como de los caracteres que esta acarrea: es ejecutivo y ejecutorio, vincula a sus destinatarios a su cumplimiento (...)"<sup>(10)</sup>.

De la Garza enseña que: "Dictada y notificada la liquidación esta no puede modificarse en perjuicio del contribuyente, por aplicación del principio de 'irrevocabilidad' de las resoluciones administrativas"<sup>(11)</sup>.

(9) VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1997. p. 346.

(10) LAGO MONTERO, José María. *El Procedimiento de Liquidación. Tratado de Derecho Tributario*. Tomo II. Bogotá: TEMIS, 2001. pp. 399-411.

(11) DE LA GARZA, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*. p. 750.

Por tales razones, nosotros consideramos que no deben admitirse las resoluciones "provisionales" pues ello permitiría fiscalizar una y otra vez al mismo periodo con relación al mismo tributo. La Administración no puede cursar nuevas resoluciones de determinación por periodos que ya fueron revisados y que dieron lugar a previas acotaciones cuyo contenido fue aceptado por el contribuyente. Para ello debe entenderse que la fiscalización tiene que abarcar todos los extremos contemplados en la ley, de manera que una vez notificados los resultados, estos adquieren carácter definitivo. Tales resultados son vinculantes para la Administración y la resolución en que ellos consten es inmodificable.

Lo contrario implicaría ingresar en el reino de la inseguridad y la indefensión, ya que al no garantizarse este derecho se iniciaría un círculo de reiteradas exigencias que podrían prolongarse hasta el infinito, sin que el obligado tenga la posibilidad de impugnar la actitud del Fisco. Con ello se eliminaría cualquier viso de certeza respecto del cumplimiento de las obligaciones impositivas. Se trata de un planteamiento inaceptable que otorgaría a la Administración la facultad de dejar sin efecto las notificaciones previamente cursadas para modificarlas cuantas veces considere conveniente.

Si la Administración ha dispuesto del tiempo adecuado para proceder a la fiscalización del contribuyente y ha tenido ocasión de revisar libros, registros y documentación, emitiendo al final la pertinente resolución de determinación, sería contrario a la seguridad jurídica que se permitiera una nueva fiscalización sobre el mismo lapso e igual materia. El contribuyente tiene derecho a saber que la determinación efectuada es definitiva e inmodificable. A partir de este hecho puede tomar decisiones importantes (distribuir dividendos, aumentar el capital, transferir activos, etcétera) lo que sería imposible si el Fisco pudiera modificar sus exigencias una y otra vez.

La fiscalización realizada tiene que dar al contribuyente la seguridad de que el monto del adeudo notificado constituye el importe definitivo de la obligación que le atribuye el Fisco, salvo que interponga recursos impugnatorios.



Al respecto, Bocchiardo<sup>(12)</sup> nos recuerda que "(...) ningún tipo de relación jurídica tributaria que surge entre el fisco y los sujetos pasivos luego de creado el tributo es una relación de poder, pues en todas, aun cuando sea de naturaleza administrativa, el Estado actúa sometido al derecho, su actividad es una actividad reglada, característica que se da en forma más nítida en la obligación tributaria porque esa relación de poder que está en la génesis del tributo se agota con el dictado de la ley para dar paso a una relación de equilibrio, de igualdad de las partes".

Los funcionarios no pueden sustituir al legislador. Una vez notificada la resolución de determinación ya no puede variarse su contenido, pues conforme al artículo 107 del Código Tributario: "Los actos de la Administración Tributaria podrán ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación".

Tal actividad reglada no puede ser alterada unilateralmente por la Administración pues, como se ha dicho la determinación tributaria debe ser única, integral y definitiva, de modo que, una vez notificada si el contribuyente no interpone

(12) BOCCHIARDO, José Carlos. *Derecho tributario sustantivo o material*. En: *Tratado de Tributación*. Tomo I. Volumen II. Buenos Aires: Astrea, 2003. pp. 130 y 131.

reclamación contra ella, la misma ya no puede ser modificada.

El artículo 108 del Código Tributario establece algunas excepciones al principio de intangibilidad, señalando que: “Después de la notificación, la Administración Tributaria solo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos:

1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178, así como en los casos de convivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario;

2. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo (...).”

Entre las razones que permiten modificar las acotaciones cursadas, interesa remitirse al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, que tipifica como infracción: “No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones (...) o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares”.

La remisión al referido texto no puede suponer que se precipita la causal de modificación de la resolución determinativa, si la interpretación de los mismos hechos por la Administración Tributaria es ahora distinta de la que efectuó durante la fiscalización que condujo a la resolución de determinación notificada.

Dicho de otro modo, tiene que tratarse de circunstancias nuevas, antes desconocidas por el Fisco. Si no existe ninguna de tales circunstancias, el eventual cambio de criterio de la Administración no puede llevar a variar la determinación ya notificada.

En resumen, no procede la revocación o cambio de la resolución cursada así los hechos examinados durante la fiscalización no hayan sufrido modificación alguna ni se haya descubierto que, en la realidad, tenían un contenido distinto del que aparecía en los libros registros o documentación sustentatoria del contribuyente.

Este es el temperamento que adoptó el Tribunal Fiscal en su Resolución 2058-5-2002, donde

estableció que la Administración Tributaria solo puede revocar, modificar, sustituir o complementar un valor emitido como consecuencia de una fiscalización, cuando se presenten algunos de los supuestos del mencionado artículo 108 del Código Tributario. Esta apreciación es complementada por las importantes consideraciones que aparecen en la Resolución del Tribunal Fiscal 04265-4-2004, según la cual:

“(...) la detección de hechos que constituyen el supuesto de las referidas normas y que puede motivar la revocación, modificación, sustitución o complementación de resoluciones de determinación que han puesto fin a una fiscalización, conlleva a que la Administración haya examinado situaciones nuevas respecto de las que dieron lugar al inicio de la fiscalización culminada, pues de otra manera se infringiría el principio de seguridad jurídica, toda vez que se autorizaría a la Administración para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en cualquier circunstancia (...) toda vez que es principio jurídico de carácter general el de la inmutabilidad de las resoluciones no impugnadas, constituyendo supuestos de excepción, los previstos por los artículos 108 y 109 del Código Tributario (este último para la nulidad), siendo que un caso de excepción no puede resultar en uno de alcance general, como ocurriría si se permitiese a la Administración revocar, modificar, sustituir o complementar cualquier resolución de determinación respecto de los mismos hechos que ya han sido materia de un examen anterior (...). Que de lo actuado, no se aprecia que la fiscalización iniciada a la recurrente (...) se deba a que la Administración haya examinado situaciones o hechos posteriores a los observados en la fiscalización efectuada (...).”

La modificación no puede justificarse por el simple hecho de que el contribuyente haya cometido un error de cálculo o efectuado una equivocada interpretación de la norma. Tales circunstancias no tienen la “entidad” suficiente para violentar el principio de intangibilidad de las acotaciones, ya que para llegar a una consecuencia tan grave tiene que existir tener una causa muy significativa, porque de lo contrario la garantía que otorga el artículo 108 del Código Tributario resultaría meramente ilusoria.

En efecto, una interpretación indebida del artículo 178 de dicho Código podría conducir a modificar una acotación notificada si

posteriormente se “detecta” un reparo que obliga al pago de una suma irrisoria para, a partir de allí, efectuar una nueva fiscalización integral.

Evidentemente no existiría proporción entre la razón invocada y el efecto. Una interpretación de tal naturaleza desvirtuaría por completo la garantía establecida por el legislador. Esta posición implicaría que, en la práctica, el Fisco tendría siempre la posibilidad de modificar una acotación notificada ya cursada, siendo así que todos los reparos deberían haberse establecido durante la fiscalización que dio origen a la misma.

Por ello, los hechos habilitantes para la modificación deben originarse en una actuación del contribuyente que hubiera impedido al Fisco tomar conocimiento de la existencia de la obligación o liquidar con exactitud el monto del tributo. Es decir que tales hechos deben consistir en actos que para la Administración son nuevos, y que, por razones imputables al contribuyente, le resultó imposible conocer.

Por las consideraciones expuestas, resulta preocupante que el Tribunal Fiscal no haya adoptado claramente esta posición, como parece desprenderse de la Resolución del Tribunal Fiscal 4697-1-2005 donde se expresa:

“que respecto a (...) que las nuevas situaciones detectadas deben haber sido ocasionadas por el proceder del contribuyente, corresponde indicar que los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, consideran como uno de los supuestos de infracción la sola omisión de circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, independientemente de la intencionalidad de dicha omisión, siendo que (diversas resoluciones del Tribunal Fiscal) si bien han destacado la necesidad que se hayan examinado nuevas situaciones o hechos respecto de los observados en la primera fiscalización a efectos que proceda la emisión de resoluciones de determinación complementarias, no se ha establecido en ninguna de ellas que las nuevas situaciones detectadas deben haber sido ocasionadas por el proceder del contribuyente, en tanto ello no se desprende de lo señalado por el numeral 2 del artículo 108 del Código Tributario, toda vez que resulta de interés público la correcta determinación de la obligación tributaria de los contribuyentes(...)”.

Una interpretación literal del citado pronunciamiento, permitiría modificar cualquier resolución de determinación respecto de un período no prescrito argumentando que se han “detectado” nuevas situaciones, a pesar de tratarse de extremos específicos que han sido ampliamente conocidos por la Administración durante un examen previo. Con esta tesis, las revisiones podrían prolongarse hasta el infinito, sin que el contribuyente tuviera el menor derecho a reclamar.

Estáramos, así, generando inseguridad jurídica y eliminando cualquier viso de certeza respecto del cumplimiento de las obligaciones. Esta tesis haría desaparecer el concepto de “cosa decidida” y el contribuyente se encontraría en absoluta indefensión frente al órgano acotador, con lo cual se habría producido un retroceso en materia de las garantías que el ordenamiento otorga a los contribuyentes en sus relaciones con el Fisco.

En cambio la doctrina considera que la modificación de resoluciones de determinación ya notificadas, solo puede efectuarse si los hechos nuevos invocando no han sido conocidos por la Administración debido a la actitud del contribuyente.

En efecto, como señala Giuliani Fonrouge<sup>(13)</sup>: “Aunque la determinación de la obligación fiscal no es un acto de índole jurisdiccional y, por lo tanto, no puede hablarse de cosa juzgada a su respecto, la certeza del derecho -que es uno de sus fines- exige que una vez considerados los elementos informativos del caso y exteriorizada la opinión de la autoridad administrativa, ella no pueda ser alterada discrecionalmente si fue puesta en conocimiento del deudor o responsable y aceptada por este. El acto puede ser modificado antes, pero no después de la notificación, pues una vez puesto en conocimiento del particular afectado, el acto ha salido del campo unilateral de la administración, engendrando un derecho por parte de aquel al mantenimiento de la situación creada, salvo situaciones anómalas que examinaremos (...). Es incuestionable el derecho del Fisco a modificar la determinación, cuando se descubren nuevas circunstancias o antecedentes que fueron sustraídos al conocimiento de la Administración o, mejor dicho, cuando por acción u omisión del deudor o responsable (culpa o dolo), el órgano estatal no pudo disponer de todos los elementos necesarios para la correcta determinación del

(13) GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Op. cit.*; pp. 562 y siguientes.

tributo; como es el caso del contribuyente que oculta bienes afectados por el impuesto sucesorio o abulta deudas; que omite denunciar réditos o comunicar documentos que influyen en el monto imponible (...). En consecuencia, para modificar la determinación firme, es necesario que el error haya sido ocasionado por el proceder del contribuyente o responsable o que razonablemente pueda imputársele (...). Consideramos inadmisibles la revisión del acto de determinación consentido, por la circunstancia de que los funcionarios administrativos hayan incurrido en errónea apreciación de datos y elementos conocidos en oportunidad, pues como ha dicho la Corte Suprema, no es obligación de los particulares fiscalizar, controlar o aperebrar al Estado por el descuido o ineficacia de sus empleados (...). Con el mismo propósito de certeza del derecho y estabilidad de los negocios jurídicos (...) el contribuyente no debe satisfacer ningún suplemento de impuesto en tanto la deficiencia no obedezca a mala fe, culpa o dolo de su parte (...) únicamente es admisible la rectificación de errores materiales o aritméticos (no de concepto) que no pudieron pasar inadvertidos para el particular, como sería el caso -por ejemplo- de que en los fundamentos del acto se haga mención de una cifra y en la parte dispositiva se consigne un importe menor del que aritméticamente corresponda, o exista un error de suma o transposición de números”.

De lo expuesto se sigue, que el contribuyente no es responsable de la ineficacia de los empleados del Fisco pues la reapertura de acotaciones solo puede admitirse si el obligado ha ocultado a la Administración algunos elementos básicos. Si todos los documentos, libros e información necesarios estuvieron a disposición de los inspectores, estos no pueden alegar que no se percataron de determinado aspecto para, en base a su propia negligencia, pretender que tienen derecho a modificar la acotación ya notificada. Así, dentro de esta tesis, los inspectores estarían invocando su culpa como fundamento para el ejercicio de un derecho, lo que resulta inaceptable.

Al respecto, Ferreiro Lapatza<sup>(14)</sup> señala que la Administración puede hacer una revisión de oficio de sus actos “cuando se aporten nuevas pruebas

que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión”.

Si no existe nada que se haya ocultado a los revisores cuando se efectuó la fiscalización que dio lugar a la resolución de determinación original, esta es intangible. La reapertura de la revisión solo sería posible si el desconocimiento de hechos esenciales se debe a razones atribuibles al contribuyente. En nuestra opinión es a ello a lo que se refiere el artículo 108 del Código Tributario, que permite la modificación: “cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178” (no incluir en las declaraciones [...] rentas, patrimonio o actos gravados [...]).

La remisión a un artículo que considera como circunstancia habilitante para la modificación el “detectar” determinados hechos, pone de manifiesto que el propósito del legislador ha sido circunscribir la reapertura solo a casos en que, como señala la doctrina, se haya producido el ocultamiento de actos, información o documentación esenciales para una adecuada fijación del tributo a pagar.

En efecto, por “detectar” se entiende “poner de manifiesto, por métodos físicos o químicos, lo que no puede ser observado directamente”; “descubrir”. Ambas acepciones nos descubren que el sentido de la norma alcanza solo a aquellos casos en los cuales es necesario poner de manifiesto lo que estaba oculto, descubrir lo que no se conocía. Por lo tanto, si ninguno de los elementos necesarios para acotar eran desconocidos para la Administración, esta no puede pretender la reapertura invocando el artículo 108 del Código Tributario pues, en tal supuesto, no se habrían “detectado” determinados hechos, sino solo habrían sido negligentemente omitidos, en razón de impericia, descuido, indiferencia o falta de aplicación del funcionario encargado de la fiscalización original.

Por lo tanto, si el contribuyente ha actuado con transparencia, proporcionando toda la información y documentación sustentatoria requerida, la reapertura no resulta jurídicamente viable.

A esta misma conclusión llega Ziccardi<sup>(15)</sup> al referirse a la intangibilidad de las resoluciones de

(14) FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Op. cit.*; p. 513.

(15) ZICCARDI, Horacio. *Derecho tributario administrativo o formal*. En: *Tratado de Tributación*. Tomo I. Volumen 2. Buenos Aires: Astrea, 2003. p. 236.

determinación y la restringida posibilidad de modificarlas por parte del Fisco, cuando señala: “En este aspecto es importante destacar la autorización que la ley le otorga a la Administración de alterar ese precepto cuando han surgido nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior”.

Agrega este autor que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia argentina “consideró que admitir la modificabilidad de la determinación significaría no solo desvirtuar el principio de la eficacia de la determinación para definir la obligación tributaria, sino también el principio de la estabilidad jurídica, eliminando la firmeza de la determinación”. En consecuencia, la modificación de las resoluciones de determinación solo puede admitirse “para el caso en que la Administración se haya visto inducida al error por el dolo del administrado. En caso contrario rige el principio de que el organismo recaudador debe cargar con sus propios errores”.

Es importante no coincidir con tales apreciaciones. Si el contribuyente ha proporcionado todo lo solicitado en los

requerimientos de los revisores, y estos han contado con el amplio plazo que les otorga la ley, no resulta admisible que luego de notificada la acotación se pretende efectuar nuevas fiscalizaciones por el mismo tributo y periodo para modificar los términos de dicha acotación.

Sobre este extremo también se pronuncia Jarach<sup>(16)</sup> señalando: “Debe excluirse en cambio la posibilidad de revisión con modificación de la determinación, cuando la Administración misma sin la existencia de hechos imputables a los administrados, haya cometido errores de hecho o de derecho en su pronunciamiento. En otras palabras la norma en cuestión no permite (al Fisco) modificar posteriormente sus decisiones para subsanar sus propias deficiencias. Si así no fuera no habría determinación firme con respecto a la administración tributaria”.

Una posición contraria, además de la inseguridad que supone, no constituye incentivo alguno para que los inspectores fiscales actúen con diligencia en el cumplimiento de sus labores, pues sabiendo que la reapertura es factible cuantas veces se desee, no tendrían el apremio de actuar con minuciosidad.<sup>MF</sup>

# ESTUDIO GHERSI

---

## ABOGADOS

---

(16) JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Cangallo, 1983. p. 449.