

FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS *

Jorge Luis González Angulo**

En el presente artículo, el autor nos introduce en el tema de la determinación tributaria a partir del análisis de la ciencia del Derecho Tributario, exponiendo claramente que el fin de la recaudación del Estado se basa en el bien común, extrayendo una porción de la riqueza generada por los administrados a través de la Administración Tributaria.

Así, desarrolla el tema de la preponderancia de los deberes/poderes reconocidos para cada una de las partes de la relación jurídico tributaria, los objetivos de la Administración Tributaria, las facultades con que cuenta para determinar y recaudar tributos, los procedimientos que debe seguir para que la recaudación resulte ser lo más justa posible y las limitaciones a la facultad de determinación de la obligación tributaria.

Por último, el autor concluye exponiendo cuáles son los métodos que deben regir la interpretación de las normas tributarias y las reglas para interpretar las mismas.

I. INTRODUCCIÓN

La ciencia del Derecho Tributario surge de una relación jurídica de intereses contrapuestos entre las necesidades recaudadoras del Estado para el logro del bien común, y la capacidad contributiva de los administrados de responder a sus expectativas y necesidades.

En ese contexto, el Estado requiere, para el logro de sus fines y objetivos trazados, recaudar una porción de la riqueza generada por sus administrados a través de un ente administrativo (Administración Tributaria) que goce de determinadas facultades y prerrogativas (deberes/poderes)¹ que le permitan determinar la obligación tributaria y recaudar el crédito así determinado². A su vez, los administrados coadyuvan al logro del bien común mediante la entrega al Estado de una porción de los recursos que disponen, requiriendo el respeto irrestricto de su capacidad contributiva.

La función de la determinación (que incluye las labores de investigación, comprobación y control de las obligaciones tributarias a cargo del deudor tributario) es, de un lado, armonizar la relación jurídica tributaria

* El título de las siguientes líneas ha sido tomado del "Tema II: Facultades de la Administración Tributaria en Materia de Determinación de Tributos" desarrollado durante la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario llevada a cabo en Montevideo, Uruguay, del 1 al 6 de diciembre de 1996. En XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. Montevideo, Uruguay - 1 al 6 de diciembre de 1996. Conmemoración del 40 Aniversario de la Primera Jornada. Relatos Nacionales. Comunicaciones Técnicas Oficiales. Montevideo, 1996.

** Bachiller en Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

¹ Para recaudar tributos, la administración pública ejerce una función que implica deberes. Para cumplirlos, la administración debe ser dotada de poderes que son apenas instrumento para el cumplimiento de los deberes o, en otras palabras, instrumentos para alcanzar las finalidades propias de su función. Por tanto, y antes que nada, existe el deber de recaudar tributos y, en consecuencia, de fiscalizar para que no haya evasión. Los poderes existen en función a los deberes, de modo que se debe hablar de deberes/poderes de la administración en la determinación de tributos. (traducción libre). ACOSTA, Alcides Jorge: "Facultades de la Administración Tributaria en Materia de Determinación de Tributos - Brasil". En: Relatos Nacionales. Tema II: XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. Montevideo, Uruguay. 1 al 6 de diciembre de 1996. p. 319

² Para Giuliani Fonrouge, constituyen manifestaciones fundamentales de la actividad financiera del Estado, los ingresos, los gastos y la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. En: Derecho Financiero. Tomo I. p. 4, Ediciones Porrúa, Buenos Aires 1993. Citado por GARCÍA - BELAUNDE SALDÍAS, Domingo. "El Derecho Presupuestario en el Perú". Luis Alfredo Ediciones. Lima. 1998.

para que el Estado pueda satisfacer sus necesidades, y del otro, dotar de los instrumentos necesarios al deudor para que pueda cumplir con el pago de sus obligaciones tributarias, viéndose liberado de su carga fiscal.

Sin embargo, el ejercicio de los atributos y facultades otorgados por el Estado (poder tributario originario) a la Administración Tributaria (poder tributario derivado) para la determinación de la obligación tributaria constituye, en estricto, una violación de los deberes/poderes reconocidos por el Estado al deudor tributario³.

En efecto, los deberes/poderes otorgados a la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria colisionan legalmente con los deberes/poderes otorgados por el Estado a los administrados, que suponen el cumplimiento de su obligación de llevar dinero al fisco.

Preferir los deberes/poderes de la Administración Tributaria a los deberes/poderes de los administrados, determina la preponderancia de los primeros sobre los segundos (o viceversa), sin tener en cuenta que jurídicamente ambos titulares (el ente administrador y el administrado) tienen un idéntico *status* jurídico frente al sistema. Sin embargo, los deberes/poderes de idéntico *status* no pueden ser jerarquizados en virtud a que forman parte de una unidad normativa. Criterio sustentado en el principio de igualdad necesaria para la actuación de la administración frente a los administrados (y viceversa), quedando como tarea de los operadores jurídicos, al momento de la armonización del sistema, la creación de mecanismos idóneos que lo posibiliten.

Para la armonización del sistema, los operadores jurídicos deben establecer cuál es el contenido esencial de los deberes/poderes de idéntico *status* en conflicto, sobre la base de una ponderación de valores. Luego, el operador jurídico determina si en realidad existe una colisión o un conflicto normativo del cual, necesariamente, debe resultar un derecho ganador, o si el supuesto conflicto se soluciona aplicando normas supranacionales (tratados o similares).

Superada esta etapa, debe definirse el carácter sustancial del derecho, evitando generar la prevalencia de

un deber/poder sobre otro. Para el logro de dicho objetivo debemos vaciar el contenido de las normas en colisión a fin de establecer el derecho sustancial en conflicto, apreciar los criterios de aplicación del derecho (automático o diferido), la función que cumple, su finalidad, su intención de permanencia en el sistema, para finalmente determinar cuál es el derecho armonizado resultante. Es decir, buscar la racionalidad y validez legal del actuar del Estado a través del ente administrativo en su tarea recaudatoria.

La finalidad de las siguientes líneas es mostrar cuáles son los deberes/poderes reconocidos por la doctrina jurídica a la Administración Tributaria para efectuar la determinación de la obligación tributaria -instrumento base de los operadores jurídicos para armonizar el sistema sin configurar supuestos que constituyan violación o contravención de los deberes/poderes reconocidos para cada una de las partes de la relación jurídico tributaria-.

1. Hipótesis de Incidencia Tributaria

La hipótesis de incidencia tributaria es una abstracción jurídica que implica una relación económica efectuada por agentes de producción, comercialización o consumo de bienes y servicios. La hipótesis de la norma describe los actos que, siempre y cuando acontezcan, convierten el mandato contenido en ella en obligatorio, y las cualidades que las personas deberán tener frente al comportamiento prescrito en el mandato, así como las personas que lo exigirán.

La Hipótesis de Incidencia Tributaria comprende un aspecto en virtud del cual, se determina al titular del comportamiento comprendido por el mandato, el/los titulares que lo pueden exigir y otros objetivos que establecen las circunstancias (de tiempo, modo, lugar, calidad y cantidad, etc.) en las que el mandato contenido en la norma incide⁴.

2. Hecho Imponible

El hecho imponible está referido a los hechos con contenido económico que se producen en la realidad. Para que un hecho determinado sea reputado como imponible debe corresponder integralmente a las características previstas abstracta e hipotéticamente, en la hipótesis de incidencia de la norma.

³ En Derecho Administrativo se suele hablar de cláusulas exorbitantes que constituyen prerrogativas de la Administración, que son inusuales o ilícitas en el Derecho Privado, por exceder el ámbito de la libertad contractual. MAREINHOFF: "Tratado de Derecho Administrativo". Tomo III-A-74

⁴ Sobre el tema ver: ATALIBA, Geraldo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria". Industrial Gráfica. Lima, 1987.

3. Nacimiento de la Obligación Tributaria

La existencia de cualquier tributo depende exclusivamente de la realización del hecho imponible. Cabe señalar que la configuración del hecho generador y de la obligación tributaria en sí misma, y la cuantificación del adeudo o crédito tributario, no siempre resultan coincidentes⁵

Los principales aspectos de la obligación tributaria son los siguientes:

- a. Sentido general.
- b. Carácter abstracto.
- c. Supone la actuación de los principios de certeza y seguridad jurídica necesarios para la imposición de tributos, los mismos que, a su vez, son pre-determinados, es decir, el ente administrador y los administrados conocen la conducta prevista en la norma que genera la relación jurídico tributaria.
- d. En atención al principio de igualdad en la imposición, el mandato contenido en la norma debe tratar igual a los iguales en iguales condiciones o circunstancias. El establecimiento de excepciones de la obligación tributaria a favor de determinados sujetos deben encontrarse plenamente justificado.
- e. El establecimiento de una obligación tributaria supone un costo de fiscalización-beneficio para el ente administrador en función a los principios de economía y comodidad en la recaudación. En ningún caso el costo de administrar y recaudar un tributo puede ser mayor al monto recaudado.
- f. La imposición de una obligación tributaria no puede atentar contra el principio de capacidad contributiva (económica), estando proscrita constitucionalmente la imposición tributaria considerada como confiscatoria del patrimonio del deudor tributario⁶

4. Objetivos de la Administración Tributaria

La actuación de la Administración Tributaria debe estar dirigida hacia la búsqueda del equilibrio entre la

recaudación rápida y eficaz, y la debida protección de los derechos individuales de los administrados.

Los grandes objetivos de toda Administración son: la determinación de la obligación tributaria, proceso que comprende una serie de actos, tales como la declaración, verificación, complementación, enmienda, fiscalización y liquidación del tributo; y la recaudación o cancelación de los tributos.

5. Facultades de la Administración Tributaria para la Determinación y Recaudación Tributaria

Para el logro de los objetivos de la Administración Tributaria señalados en el numeral anterior, la doctrina jurídica luso-hispanoamericana⁷ reconoce a la Administración Tributaria las siguientes facultades durante el proceso de determinación tributaria.

- De calificación jurídica, comprobación e investigación, respecto de la declaración del contribuyente y de lo no declarado, la cual implica una investigación y calificación jurídica, una búsqueda de la aplicación correcta de las normas tributarias, el establecimiento de la conducta infractora en caso de incumplimiento de obligaciones tributarias, y la determinación de la sanción correspondiente.

La calificación jurídica se manifiesta a través de:

- La calificación, comprobación, e investigación de hechos imposables.
- La calificación, comprobación, e investigación de bases imposables.
- La calificación jurídica y comprobación de las liquidaciones practicadas en sus declaraciones por los administrados.
- De valoración, la misma que debe sustentarse técnicamente. Implica la valoración económica en función de precios normales del mercado o sustentado mediante tasación. Para identificar el precio normal de un bien, la Administración Tri-

⁵ Decreto Legislativo 816, Código Tributario, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de abril de 1996, modificado por las Leyes 26663, 26777 y 27038; así como por el Decreto Legislativo 845.

Artículo 1 del Decreto Legislativo 816. Concepto de la Obligación Tributaria. La obligación tributaria, que es de Derecho Público, es el vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

Artículo 2 del Decreto Legislativo 816. Nacimiento de la Obligación Tributaria. La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

⁶ "De la aplicación de la justicia tributaria horizontal se deriva que los sujetos pasivos con una misma capacidad económica tienen que contribuir en igual cuantía y la justicia vertical exige que los contribuyente con una capacidad contributiva diferente sean gravados de una forma justa en relación con los demás. La justicia horizontal tiene su punto central en la cuantificación de la base imponible, la justicia vertical en una construcción correcta de la tarifa". GARCIA FRIAS, Angeles. "Influencia de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán en el Impuesto a la Renta de Personas Físicas". En: Cuadernos Jurídicos número 44. p. 40. Citado por ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. "Informe Jurídico del Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 1998

⁷ Varios Autores: "Facultades de la Administración Tributaria en Materia de Determinación de Tributos". En: Relatos Nacionales. Tema II. Loc. cit.

butaria puede recurrir al valor de mercado, al valor de transferencia, a valores previamente establecidos por autoridad competente, entre otros.

- De liquidación, la cual supone la emisión de documentos valorados con carácter liquidatorio (en caso el sujeto pasivo no impugne el acto) o como propuesta de liquidación (supone la impugnación del acto de parte del deudor tributario). La liquidación incluye todos los componentes de la deuda tributaria reconocidos en la legislación tales como: el tributo, la multa, y los intereses.
- De obtención de información con trascendencia tributaria mediante cruces de información utilizando medios magnéticos, informáticos, banco de datos, documentos presentados por el propio sujeto pasivo o de terceros vinculados o no, así como aquella proporcionada por entidades públicas o privadas tales como las entidades rectoras del sistema bancario y financiero (Superintendencia de Banca y Seguros), del mercado de valores (Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores), la Cámara de Comercio, las centrales de información y de riesgo, entre otros. La obtención de información tiene límites objetivos previstos en la legislación, tales como el secreto bancario profesional, y la confidencialidad.
- De elaboración de estudios económicos con fines estadísticos o de información.
- De asesoramiento. Ello implica un deber de información, tanto a favor como en contra del deudor tributario. En algunos países la opinión emitida formalmente por la Administración Tributaria tiene efecto vinculante para las partes, lo cual no puede suponer una indefensión de los deberes/poderes del deudor tributario tales como: el derecho de contradicción, el derecho de defensa, entre otros.

La Administración Tributaria se organiza, usualmente, en órganos de línea de acuerdo a cada una de las

facultades reconocidas por la legislación, tal como ocurre con la organización de la Administración Tributaria peruana.

II. DETERMINACIÓN⁸ DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Entendemos por determinación⁹ al acto o conjunto de actos destinados a establecer en cada caso, la configuración del presupuesto de hecho del tributo (hecho gravado o hecho generador), así como la base imponible y la cuantificación de la obligación, mediante la aplicación de la tasa correspondiente haciéndola exigible¹⁰.

La determinación por la administración es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia, según lo previsto en el artículo 133 del Modelo del Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID¹¹.

Siguiendo a Ramón Valdez Costa, la determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia¹².

Atendiendo a otra posición enunciada por el profesor Ferreiro Lapatza, la liquidación en sentido amplio comprende no sólo la determinación de la cantidad a pagar, sino también todas las actividades previas necesarias para ello. La liquidación en sentido amplio, en los tributos fijos, se reduce a la determinación del hecho imponible realizada, a señalar cuál es la alícuota establecida por la ley. La liquidación en sentido estricto, en los tributos variables, comprende la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo, y la aplicación del tipo a la base para hallar la cuota¹³.

La determinación tributaria vincula dos situaciones en particular:

- (i) El nacimiento de la obligación tributaria determinada en la ley que genera un crédito a favor del sujeto activo (Estado); y,
- (ii) La exigibilidad del crédito por parte del sujeto activo a los administrados (deudores tributarios).

⁸ Determinación. (del latín *determinatio*, -onis). f. Acción y efecto de determinar o determinarse. Determinar (del latín *determinare*). tr. 1. Fijar los términos de una cosa. 2. Distinguir, discernir. 3. Señalar, fijar una cosa para algún efecto. 6. Der. Sentenciar, definir.

En: Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésima Primera Edición. 1992

⁹ Accertamiento, Lancamiento, en Italia y Brasil, respectivamente.

¹⁰ GOLDENBERG PEÑAFIEL, Juan-Edgardo. "Facultades de la Administración Tributaria en Materia de Determinación de Tributos - Chile". En: Relatos Nacionales. Tema II. p. 329

¹¹ Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General. Organización de los Estados Americanos. Washington, D.C. 1968. Segunda Edición.

¹² VALDEZ COSTA, Ramón. "Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano". Montevideo. 1982. p. 182

¹³ FERREIRO LAPATZA. En: Curso Financiero Español. Marcial Pons, Madrid, 1990. P. 633/634

Adicionalmente, la doctrina jurídica reconoce principalmente dos teorías para la determinación de la obligación tributaria, teniendo la aplicación legal de los lineamientos señalados en una o en otra de las teorías que propone efectos disímiles.

Por otro lado, la Teoría Constitutiva indica que como consecuencia de la determinación se reconoce y hace cierta una obligación tributaria. En este supuesto, la determinación.

Por su parte, la Teoría Declarativa reconoce y hace cierta una obligación tributaria preexistente. La norma tributaria aplicable es la que estuvo vigente al momento de la ocurrencia del hecho imponible.

Cabe resaltar que el ordenamiento jurídico peruano se enmarca dentro de la Teoría Declarativa¹⁴

1. Etapas del Procedimiento de Determinación Tributaria

Las etapas del procedimiento de Determinación Tributaria son los siguientes:

1. Iniciación, autoliquidación y liquidación: también puede admitirse en esta etapa la liquidación de oficio en determinados supuestos, siempre que la legislación lo autorice.
2. Desarrollo: actos de comprobación o verificación. Incluye cualquier modalidad de fiscalización implementada por los agentes fiscales.
3. Liquidación: por efecto de la liquidación se inicia la caducidad y prescripción de la acción de cobro de la Administración Tributaria.

2. Acto Declarativo o Constitutivo

En el Perú, la determinación es un acto administrativo declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria, vinculante y obligatorio para las partes.

Sin embargo, de acuerdo a la opción política de cada Estado, la determinación también puede ser un acto constitutivo de la declaración tributaria¹⁵.

3. Acto Administrativo o Procedimiento Administrativo

Conforme a lo señalado en el numeral anterior, la determinación es un procedimiento administrativo que incluye, a su vez, un acto administrativo, en virtud del cual la Administración Tributaria declara formalmente acerca de una determinada relación jurídica.

La diferencia entre considerar a la determinación tributaria como un acto o como un procedimiento administrativo se adscribe a la teoría que enuncia que todo acto administrativo contiene una declaración de derechos y obligaciones, o que constituye un derecho que afecta directamente a la esfera de los administrados.

En cambio, la teoría de los procedimientos administrativos como actos de la administración, o más bien, como constelaciones de actos, suele ser entendida, habitualmente, como un conjunto de actos que no declaran ni constituyen derechos del administrado, sino que tienen tan sólo un puro carácter o eficacia instrumental interna para la realización o instrucción de todo el procedimiento y que culmina en un acto, ya declarativo, ya constitutivo, de derechos u obligaciones del administrado (el cual constituye un acto negocial y definitivo).

4. Estructura del Procedimiento Administrativo de Determinación

Podemos identificar dentro de la estructura del procedimiento administrativo de determinación un único acto administrativo denominado liquidación, el cual constituye un negocio jurídico unilateral y definitivo, que declara los derechos y las obligaciones correspondientes al ente administrador y al administrado.

En segundo lugar, podemos identificar a varios actos administrativos de trámite o no definitivos, tales como la autoliquidación, la liquidación provisional, el resultado del requerimiento, entre otros.

Finalmente, identificamos varios actos instrumentos y subordinados a los actos administrativos, tales como:

¹⁴ Artículo 59 del Decreto Legislativo 816. Determinación de la Obligación Tributaria. "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".

¹⁵ El acto administrativo de liquidación provisional goza de la presunción de legitimidad, de la imperatividad y de la ejecutividad propias de los actos administrativos, que constituyen presupuestos de derechos y obligaciones. Es precisamente, y tan sólo, aquella presunción de legitimidad la que destruye, cuando se prueba *a posteriori* y dentro del procedimiento de gestión, que la declaración sobre la existencia del hecho imponible es erróneo. GONZALES GARCIA, Eusebio, por la Asociación Española de Derecho Financiero. En: *Relatos Nacionales*. p. 399

el Requerimiento o la Carta de Presentación presentada por los agentes fiscales.

5. Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria

Los distintos procedimientos de determinación implementados por la Administración Tributaria cuya aplicación no es, necesariamente, excluyente entre sí, son:

1. Determinación efectuada por el propio sujeto pasivo, también denominada autoliquidación: es un acto del administrado que provoca efectos jurídicos (declaración, propuesta de liquidación e ingreso de ser el caso).
2. Determinación efectuada por el sujeto activo o por el ente administrador con los límites objetivos previstos en la legislación.
3. Determinación mixta: implica la participación de las partes involucradas al momento de efectuar la determinación (este método es el que aplica Aduanas en algunas operaciones de importación).

La información obtenida por la Administración Tributaria¹⁶ durante el procedimiento de determinación debe destinarse exclusivamente a la liquidación del tributo, para fiscalizar a tercero, o para fines estadísticos.

III. LÍMITES OBJETIVOS A LA FACULTAD DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Los deberes/poderes otorgados a la Administración Tributaria para efectuar el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, que incluye las facultades de investigación y comprobación, deben ser asignados previamente por la ley. A su vez, tam-

bién deben encontrarse establecidos en la ley los presupuestos de hecho y de carácter general que permitan identificar en cada caso particular la obligación tributaria.

1. El Principio de Legalidad

El ente administrador y/o los administrados deben observar al momento de practicar la determinación tributaria el principio de legalidad,¹⁷ también denominado reserva de ley, principio rector del Derecho Tributario. En relación con el principio de legalidad, cabe recordar que para la validez de todo tributo, la ley no sólo debe crearlo, sino definirlo en sus elementos esenciales tales como el señalamiento del sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria, la temporalidad o vigencia de la norma o del supuesto contenido en ella, la tasa y la cuantía del tributo, entre otros, sobre los que también actúa el principio de reserva de ley.

El principio de legalidad en el Perú se encuentra vinculado estrechamente a los principios de reserva de ley, certeza y seguridad jurídica.

Los principales roles que cumple el principio de legalidad son:

- Para el contribuyente: otorga certeza (claridad, sencillez y estabilidad) y seguridad jurídica.
- Para el sujeto activo: establece la obligación de la cual es acreedor y su poder de cobro.
- Constituye un mecanismo de defensa (garantía) frente a posibles arbitrariedades de la Administración Tributaria. La aplicación del procedimiento de determinación no puede estar sometida a una actuación discrecional, sino sujeta a los supuestos legales establecidos en la propia ley.
- Impide que la determinación de la obligación tributaria sea un acto constitutivo de la misma.

¹⁶ Artículo 60 del Decreto Legislativo 816. Inicio de la Determinación de la Obligación Tributaria. "La determinación de la obligación tributaria se inicia:

1. Por el acto o declaración del deudor tributario

2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias".

Artículo 60 del Decreto Legislativo 816. Fiscalización o Verificación de la Obligación Tributaria efectuada por el deudor tributario. "La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa".

¹⁷ Artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993. "Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.

No surten efectos las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo".

- Prohíbe que en lo referente a los elementos esenciales del tributo, otras fuentes de producción normativa distintas a las de la ley.

2. Carácter Provisorio de la Determinación Fiscal

El carácter provisorio o definitivo de la determinación fiscal, en principio, sólo podrá determinarse durante un procedimiento administrativo o judicial. Así, la validez de la determinación está sujeta a la ratificación que de ésta hará un tercero.

En el Perú la primera instancia resolutoria la ejerce la propia Administración Tributaria, pudiendo ser impugnada ante el Tribunal Fiscal adscrito al sector del Ministerio de Economía y Finanzas, admitiéndose la revisión ulterior del procedimiento ante el Poder Judicial mediante la interposición de la acción contencioso-administrativa prevista en el Código Procesal Civil.

3. Determinación de la Obligación Tributaria sobre la base cierta o presunta

3.1. Determinación sobre base cierta o analítica

Durante el procedimiento de determinación, la Administración Tributaria investiga directamente los hechos generadores del tributo. La información presentada por el deudor tributario o por aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria goza de una presunción de veracidad¹⁸.

Los principales sistemas de determinación tributaria sobre base cierta o analítica son los siguientes:

- a. Sistema de Índices: Referido a hechos manifestados al exterior, pudiendo ser apreciados por terceros. Se encuentra relacionado con la valoración objetiva de la capacidad económica del contribuyente.

- b. Sistema de Declaración Controlada: Busca medir la exacta capacidad tributaria del sujeto pasivo. El procedimiento utilizado consta de la declaración, iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva.
- c. Conjunción de ambos, denominada estimación singular objetiva, en donde participan en la determinación conjuntamente el ente administrador con el administrado.

La determinación sobre base cierta o analítica puede incluir, sin perjuicio de la aplicación de otros métodos, el examen de los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, que sirvan de base para la determinación de tributos y la confrontación de inventarios. La presencia ante la Administración Tributaria del representante del contribuyente para aclarar, ampliar, ratificar, entre otros, su determinación impositiva es necesaria. Para la aplicación de este método, la Administración Tributaria debe considerar que la documentación presentada sea fidedigna y objetivamente realizada conforme a los preceptos contenidos en las normas tributarias.

3.2. Determinación sobre base presunta

El sistema de determinación sobre base presunta tiene carácter supletorio al sistema de determinación sobre base cierta y debe encontrarse regulado para evitar supuestos de indefensión del deudor tributario.

Este sistema supone la valoración de los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permiten a la Administración Tributaria inducir lógicamente la existencia y cuantía de la obligación tributaria usando bases imponibles indiciarias o presuntivas.

En el sistema tributario peruano, la determinación sobre base presunta es una facultad de la Administración Tributaria y no una obligación¹⁹.

¹⁸ Artículo 63 del Decreto Legislativo 816. Determinación de la Obligación Tributación sobre Base Cierta y Presunta. "Durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las siguientes bases:

1. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.
2. Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permiten establecer la existencia y cuantía de la obligación".

¹⁹ Artículo 64 del Decreto Legislativo 816. Supuestos para aplicar la Determinación sobre Base Presunta. "La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando:

1. El deudor tributario no haya presentado las declaraciones dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido.
2. La declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.
3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, no lo haga dentro del término señalado por la Administración.
4. El deudor tributario oculte activos, renta, ingresos, bienes o consigne pasivos o gastos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible.

Algunos supuestos reconocidos en la doctrina jurídica que autorizan a la Administración Tributaria para efectuar la determinación sobre base presunta son los siguientes:

- Cuando el contribuyente se oponga u obstaculice sin justificación alguna al inicio o desarrollo de las comprobaciones fiscales.
- Cuando el contribuyente haya omitido presentar declaración jurada o, habiéndolo efectuado, la información contenida en ella no sea considerada fidedigna.
- Cuando no se presenten los libros y registros de contabilidad, o cuando éstos hayan sido presentados, pero no resulten fidedignos. En este supuesto podría admitirse que la Administración Tributaria aplique un porcentaje sobre las operaciones anotadas que haga que la documentación y/o información presentada sea considerada como no fidedigna.
- Cuando existan omisiones en la anotación de operaciones (Registros de Ventas e Ingresos, y

de Compras), cuya anotación altere sustancialmente los valores reales de la operación; o que no figuren anotadas operaciones realizadas por terceros (uso de base de datos); o se verifique una omisión o alteración en el registro de existencias.

- Cuando no se cumpla con las disposiciones para la valuación de inventarios, o éstos no sean llevados adecuadamente.
- Uso de comprobantes de pago no fidedignos, falsos, o no autorizados.
- Errores de contabilidad manifiestos que incidan en la determinación de la base imponible.

La aplicación del sistema de determinación sobre base presunta, además de ser subsidiario al régimen de determinación sobre base cierta y considerar bases presuntas, requiere de la existencia de una conducta legalmente incorrecta por parte del sujeto pasivo, como la configuración de supuestos de evasión²⁰

5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los registros contables del deudor tributario o de terceros.
6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o el otorgamiento sin los requisitos de ley.
7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.
8. Sus libros y/o registros contables; manuales o computarizados, no se encuentren legalizados de acuerdo a las normas legales.
9. No se exhiban libros y registros contables aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asalto y otros.
10. Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.

Las presunciones a que se refiere el artículo 65 sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo".

²⁰ Siguiendo al profesor Sacha Calmon Navarro Coelho, el concepto de evasión no incluye a la tentativa, dado que el sólo hecho de pretenderla no origina un perjuicio económico para el Estado al no lograr atentar contra el ordenamiento legal sino al acto comisivo que busca un retardo o reducción deliberada de las obligaciones tributarias, con conocimiento o no, del sujeto sobre el cual se verifican.

De ahí que podamos distinguir dos tipos de evasión: la evasión omisiva (intencional o no) y la evasión comisiva (siempre intencional, ilícita o no).

La evasión omisiva admite dos modalidades, a saber: la evasión omisiva impropia, en la cual el sujeto evita entrar en la hipótesis de incidencia, absteniéndose intencionalmente de realizar alguna actividad. Al no configurarse el hecho generador, no se genera la obligación tributaria. En cambio, la evasión en sentido propio se configura cuando el sujeto niega la generación del hecho generador al omitir datos, informaciones y procedimientos que causan la ocultación, disminución, o el retraso del deber tributario. La evasión en sentido propio, admite también la modalidad configurada cuando el sujeto omite el pago del deber tributario por desconocer el contenido o alcance de la norma impositiva. En este último caso, no existe dolo en la omisión sino una ignorancia que provoca el no pago de deber tributario.

La omisión comisiva, a diferencia de la anterior, es siempre intencional y coloca al sujeto en la posibilidad de cometer un ilícito tributario. En efecto, en la primera opción, la evasión comisiva ilícita supone la ocurrencia de un fraude o una simulación, que son acciones unilaterales o bilaterales cuyo objetivo es alterar la realidad con el fin de no pagar el tributo o de retardar sus efectos, la cual es sancionada administrativamente, pudiendo también serlo penalmente. En la segunda opción, se obtiene economía fiscal a través de la alusión tributaria, la misma que puede acarrear en algunos supuesto la aplicación de una sanción administrativa.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO: "Interpretación Económica en Derecho Tributario. Prevalencia del contenido sobre la forma. Imposibilidad en el Derecho Brasileño del Principio de Legalidad". En: Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública p. 204. Noviembre-Diciembre 1989.

²¹ Artículo 65 del Decreto Legislativo 816. Presunciones. "La Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones:

1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o ingresos.
 2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras.
 3. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo.
 4. Presunción de venta o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.
 5. Presunción de ingresos gravados omitidos por patrimonio no declarado.
 6. Presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias.
 7. Presunción de ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios y balances.
- La aplicación de las presunciones será considerada para efectos de los tributos que constituyan el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tablas de Infracciones Tributarias y Sanciones.

La omisión de ingresos o ventas determinada de acuerdo a las presunciones para efecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno".

Las principales presunciones reconocidas en la doctrina jurídica²¹ para la aplicación de la determinación sobre base presunta son las siguientes:

- Presunción de equivalencia entre las inversiones y gastos del contribuyente en relación con sus ingresos. El desequilibrio entre ambos flujos acusa en principio la utilización de fondos marginados de la tributación. En este caso, para desvirtuar la presunción, el sujeto debe acreditar el origen y/o finalidad de los fondos.
- Presunción de rentabilidad de la fuente, supone la comparación de la actividad del deudor tributario materia de determinación con negocios similares.
- Presunción de existencias (mercaderías, depósitos bancarios) cuando existen diferencias (faltantes o sobrantes) en los registros contables correspondientes.

La presunción establecida en la ley, en ningún caso debe implicar la creación de nuevos supuestos imposables. Asimismo, con respecto a la determinación presunta, los criterios de valoración que determinan la base imponible del tributo en función al valor del mercado de los bienes u operaciones involucradas, deberían efectuarse a favor del contribuyente, aunque lo dicho corresponde a la opción política que sobre el tema imponga el Estado.

4. Facultades de Tasación de la Administración

También denominada Ajuste de Operaciones de valores de mercados²². Esta facultad posibilita que la Administración Tributaria recurra a elementos obje-

tivos de estimación valorativa en los casos en los que no pueda determinar el valor de mercado de las operaciones mediante la tasación efectuada por un tercero, de preferencia independiente a las partes involucradas.

5. Prescripción

La prescripción origina la extinción de la acción de cobro de los tributos administrados²³. Genera un efecto liberatorio del crédito tributario del deudor para con la Administración Tributaria. En el Perú la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario. El reconocimiento de la prescripción tiene directa relación con los principios de economía y comodidad en la recaudación.

6. Privacidad

Implica el respeto al derecho de privacidad del deudor tributario reconocido constitucionalmente²⁴. Usualmente la legislación indica cuáles son los supuestos reservados a la facultad de determinación, así como las atribuciones otorgadas a la Administración Tributaria que implican una atenuación del respeto al derecho de privacidad.

Los ámbitos en los cuales se manifiesta el derecho de privacidad son los siguientes:

- Secreto bancario.
- Secreto profesional.
- Inviolabilidad de las comunicaciones.

²² Artículo 74 del Decreto Legislativo 816. Valorización de los elementos determinantes de la Base Imponible. "Para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible, la Administración podrá utilizar cualquier medio de valuación, salvo normas específicas".

²³ Artículo 43 del Decreto Legislativo 816. Plazos de Prescripción. "La acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado su declaración respectiva".

Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido. La acción para efectuar la compensación o para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.

²⁴ Artículo 47 del Decreto Legislativo 816. Declaración de la Prescripción. "La prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario".

Artículo 85 del Decreto Legislativo 816. Reserva Tributaria. "Tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtengan por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros.

Los órganos de la Administración Tributaria podrán intercambiar, entre sí, la información reservada que requieran para el cumplimiento de sus fines propios, previa solicitud del jefe del órgano solicitante, y bajo su responsabilidad.

Están exceptuados de la reserva tributaria:

- a. La exhibición de documentos y declaración que ordene el Poder Judicial en los procedimientos sobre tributos, alimentos, disolución de la sociedad conyugal o en los procesos penales; el Fiscal de la Nación en los casos de presunción del delito y la Comisión de Fiscalización o de las Comisiones Investigadoras del Congreso, con acuerdo de la comisión respectiva, con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado.
- b. Los expedientes de procedimientos tributarios respecto de los cuales hubiera recaído resolución que ha quedado consentida, cuando sea autorizada por la Administración Tributaria.
- c. La publicación que realice la Administración Tributaria de los datos estadísticos, siempre que por su carácter global no permita la individualización de las declaraciones informales, cuentas o personas.

Adicionalmente, a juicio del jefe del órgano administrativo de tributos, la Administración Tributaria, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, podrá incluir dentro de la reserva tributaria determinados datos que el contribuyente proporcione a la Administración Tributaria a efecto que se le otorgue el Registro Único de Contribuyentes (RUC), y en general, cualquier otra información

- Derecho de propiedad.
- Derecho de defensa y al debido proceso.
- Otros derechos fundamentales relativos a la determinación.

7. Elementos para la Interpretación de las Normas Tributarias

Como premisa señalamos que en la práctica no existe una teoría normativa de interpretación, sino un conjunto de cánones y directivas interpretativas y de ponderación de valores que no son consistentes, ni coherentes ni completos en sí mismos. Estos conjuntos aprendidos constituyen la particular ideología de interpretación del operador jurídico, que incluye a los principios constitucionales y tributarios que informan al derecho, así como las normas de la teoría general²⁵.

Todo sistema jurídico se organiza en función de una multiplicidad de ejes que confluyen en la determinación del supuesto jurídico, a los cuales podemos identificar como las fuentes del derecho, reconocidos particularmente en cada país. Tal es el caso de: (i) el eje estático constituido por las normas jurídicas, el cual es determinado por la vigencia (aspecto temporal y espacial) y el imperio de la ley, admitiendo en algunos casos supuestos de aplicación ultractiva, retroactiva o suspensiva de la norma dependiendo del reconocimiento de parte del sistema jurídico de la teoría de los hechos cumplidos o de los derechos

adquiridos o de sus variantes; (ii) el eje dinámico que es la realidad que se pretende regular, (iii) otro eje también dinámico determinado por la doctrina informadora; y, (iv) otro eje estático conformado por la jurisprudencia.

Mediante la aplicación de métodos interpretativos buscamos establecer el punto de conexión que unifica los distintos criterios informadores provenientes de las fuentes del derecho en función al hecho generador de las relaciones jurídico tributarias, de ahí que la necesidad de interpretar pueda surgir respecto de la norma en sí misma, cuando su literalidad no sea clara, así como respecto del hecho económico verificado en la realidad, aun cuando la norma fuera clara en su literalidad.

Al intentar establecer el punto de conexión, pueden surgir diversos problemas derivados de la interpretación de la ley, o de la interpretación del hecho generador de la obligación tributaria. Una vez establecido el punto de conexión, podremos determinar cuál es la consecuencia jurídico tributaria derivada de la abstracción señalada en la ley respecto de los hechos verificados en la realidad.

7.1. Métodos de Interpretación²⁶

La doctrina jurídica reconoce los siguientes métodos de interpretación²⁷.

que obtenga de los contribuyentes, responsables o terceros. En virtud a dicha facultad no podrá incluirse dentro de la reserva tributaria:

1. La publicación que realice la Administración Tributaria de los contribuyentes y/o responsables, sus representantes legales, así como los tributos determinados por los citados contribuyentes y/o responsables, los montos pagados, las deudas tributarias materia de fraccionamiento y/o aplazamiento, y su deuda exigible, entendiéndose por ésta última, aquella a la que se refiere el artículo 115. La publicación podrá incluir el nombre comercial del contribuyente y/o responsable, si lo tuviera.
2. La publicación de los datos estadísticos que realice la Administración Tributaria, siempre que por su carácter general no permitan la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas.
3. La información que solicite el Gobierno Central respecto de sus propias acreencias, pendientes o canceladas, por tributos cuya recaudación se encuentre a cargo de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, o la Superintendencia Nacional de Administración de Aduanas - ADUANAS, siempre que su necesidad se justifique por norma con rango de Ley o por Decreto Supremo. Se encuentra comprendida en el presente numeral, la información que sobre las referidas acreencias requiera el Gobierno Central, con la finalidad de distribuir el canon minero. Dicha información será entregada al Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Gobierno Central previa autorización del Superintendente del órgano de la Administración Tributaria correspondiente.

La Administración Tributaria no se encuentra obligada a proporcionar a los contribuyente, responsables o terceros la información que pueda ser materia de publicación al amparo de los numerales 1 y 2 del presente artículo.

La obligación de mantener la reserva tributaria se extiende a quienes accedan a la información calificada como reserva en virtud a lo establecido en el presente artículo, inclusive a las entidades del sistema bancario y financiero que celebren convenios con la Administración Tributaria de acuerdo al artículo 55, quienes no podrán utilizarla para sus propios fines.

No incurren en responsabilidad los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria que divulguen información no reservada en virtud a lo establecido en el presente artículo, ni aquéllos que se abstengan de proporcionar información por estar comprendida en la reserva tributaria".

²⁵ RUBIO CORREA, Marcial. "El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho". Quinta Edición corregida y aumentada. Colección de Textos Jurídicos de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial, 1991.

²⁶ Norma VIII del Decreto Legislativo 816, Código Tributario. Interpretación de normas tributarias.- Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

²⁷ MUR VALDIVIA, Miguel. "Elementos para la Interpretación de las Normas Tributarias". En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. 24. Junio, 1993.

a. Método literal: implica el análisis gramatical del contenido de las normas jurídicas. Si el contenido y alcance de las normas materia de interpretación es claro respecto del hecho económico acontecido en la realidad no se requerirá acudir a otros métodos interpretativos.

b. Método Lógico: busca determinar la causa impositiva de la norma jurídica. El presente método tiene como límite la creación de supuestos de imposición no previstos en la ley, contraviendo el principio de legalidad. El método lógico de interpretación nos puede llevar a sostener interpretaciones extensivas o restrictivas, las cuales deben estar en armonía con el resto del ordenamiento jurídico. Adicionalmente, en muchos casos las palabras utilizadas por el legislador en la redacción de normas tienen una acepción científica, incluyendo al derecho, y otra coloquial, lo cual no determina la prevalencia de una acepción sobre la otra en cualquier supuesto, sino que ésta depende del caso concreto.

1. *Ratio Legis*: implica la búsqueda del sentido de la norma atendiendo a la voluntad del legislador. Se fundamenta en el análisis de los antecedentes legislativos de las normas que hayan sido emitidas sobre la materia. Al respecto, debemos admitir que en muchas ocasiones el legislador no es técnico en la materia y, aunque lo fuera, puede optar por utilizar términos gramaticales en uno u otro sentido que generan dudas al momento de la imposición del tributo. El método cuenta con los siguientes elementos:

- Gramática.
- Lógico.
- Histórico.
- Sistemático (contexto jurídico).

2. Método Funcional: conforme a este método, además de criterios jurídicos, la interpretación de normas y hechos debe contemplar aspectos económicos y sociales que inciden en la imposición de tributos.

a. Método de Interpretación Económica: conforme a este método la interpretación debe estar orientada hacia hechos económicos que la ley pretende gravar, lo que supone diferenciar entre hechos jurídicos imposables y hechos económicos imposables. Las formas o estructuras jurídi-

cas no evitan que la operación se encuentre gravada.

El método supone una primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para no estar dentro del ámbito de aplicación del tributo (interpretación teleológica)²⁸.

b. *Indubio contra Fiscum*: sobre la base del cual, en caso de duda la interpretación debe hacerse a favor del contribuyente. Sin embargo, es de advertir que en algunas legislaciones resulta aplicable el *indubio pro fiscum*, fórmula contraria a la señalada primeramente. Este método se sustenta en el carácter denigrante que tenía la imposición de tributos, bajo la cual los ciudadanos contribuían al sustento arbitrario de los gobernantes, posición superada en los Estados democráticos en los cuales la imposición de tributos se sustenta en el reparto igualitario de las cargas fiscales entre los contribuyentes bajo criterios de justicia y generalidad constitucionalmente aprobados.

c. La Interpretación Auténtica: es aquella efectuada por el propio legislador o por el propio ente emisor de la norma jurídica. Este tipo de interpretación origina una discusión sobre su carácter constitutivo o declarativo, siendo esta última la posición que no atenta contra los derechos sustanciales de los administrados.

d. Integración: entendemos por integración el medio por el cual podemos establecer un derecho cuando no exista norma que resuelva el caso o, si existe, lo hace de manera defectuosa. Esta interpretación enfrenta el principio de reserva de ley con el principio de capacidad contributiva.

Admite dos modalidades: integración en el terreno normativo (ley o norma reglamentaria); así como integración ante una laguna normativa (ausencia de ley o norma reglamentaria).

La técnica de la integración se realiza mediante el recurso de los principios generales del derecho y el empleo de la analogía²⁹, y en algunos supuestos se puede acudir a la equidad. Cualquier modalidad de integración supone una ausencia de una norma legal que regule el supuesto de hecho sobre el cual se

²⁸ MONTERO TRAIHEL, J.P.: "Derecho Tributario Moderno". Tomo I. Derecho Tributario Material. Vol. 1. Fundación de Cultura Universitaria. 1977. Uruguay.

²⁹ LARA MARQUEZ, Jaime. "La Analogía en el Derecho Tributario". En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. 32. Junio 1997. Editada en junio de 1998.

verifican las relaciones económica que se pretende regular.

Al respecto, debe tenerse presente que la aplicación de la integración no puede suponer en ningún caso la creación, supresión o imposición de un tributo.

7.2. Reglas para interpretar normas tributarias

Siguiendo a Rodríguez Rubato³⁰, se puede distinguir las siguientes reglas que debe seguir el operador jurídico al momento de interpretar normas tributarias.

- a. Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de dar a la ley una identidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.
- b. Por su naturaleza específica, las normas que señalan el sujeto, el objeto, el momento de nacimiento y de pago del crédito fiscal, las exoneraciones, las infracciones y las sanciones deben interpretarse en forma estricta o literal.
- c. Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe referirse a su sentido técnico. Sólo cuando una norma legal le otorgue una acepción distinta a la ciencia a que corresponda el término, se referirá a su sentido jurídico.
- d. La interpretación analógica debe prescribirse en la interpretación de las normas que recoge en el punto b) anteriormente desarrollado, o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente.

CONCLUSIONES

1. La Ley debe señalar los deberes/poderes de los que gozan los operadores jurídicos en la determinación de tributos, sus límites aplicativos e impositivos, buscando la armonización del sistema jurídico con el objeto de evitar configurar supuestos de violación o contravención legal de derechos paritarios proscritos en nuestra legislación
2. La determinación de la obligación tributaria es un acto formal que reconoce un hecho jurídico realizado por los agentes económicos atendiendo a la abstracción jurídica establecida en la ley.

La determinación constituye el único medio legal generador de obligaciones tributarias.

3. Los elementos configuradores de cualquier tributo deben encontrarse íntegramente regulados en la ley o en norma de rango similar, procurando, en lo posible, evitar la remisión parcial o total a normas reglamentarias, sobre todo, cuando se traten de elementos sustanciales para la determinación de la obligación tributaria.

La capacidad legislativa del ente administrativo sólo debe corresponder a supuestos de mero trámite.

4. La posibilidad de volver a determinar o reliquidar obligaciones tributarias debe estar restringida a situaciones graves (sino gravísimas) previstas en la ley y no contemplarse como una posibilidad abierta a ejercer por la Administración Tributaria.
5. Igualmente, la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta sólo debe efectuarse subsidiariamente a la determinación sobre base cierta o analítica y en determinados supuestos contemplados objetivamente en la Ley.
6. Admitir supuestos de develamiento del secreto bancario, del secreto profesional, de la inviolabilidad de las comunicaciones, del derecho de propiedad, así como del derecho de defensa y al debido proceso, supone atentar directamente contra los principios de seguridad jurídica necesarios para la imposición de tributos. En algunos países se contempla el derecho del administrado de dar por concluido el procedimiento de fiscalización en el momento en que lo considere pertinente eligiendo la sanción administrativa que corresponda (derecho a no autoinculparse).
7. No existe una teoría normativa para la interpretación de normas tributarias. Cada uno de los operadores jurídicos tiene su particular ideología de interpretación normativa.
8. En la interpretación de normas y hechos con relevancia tributaria debe reconocerse todos los métodos admitidos por la doctrina jurídica con los particulares limitaciones que esta disciplina exige.

³⁰ RODRIGUEZ RUBATO, Raúl. "Derecho Fiscal". Colección de Textos Jurídicos Universitarios. México.