

HJ 9355

937

RASQ 26-E-85



1020081253

LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Por el LIC. SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA
Ex Profesor de la Facultad de Derecho
de la Universidad de Nuevo León

1. Introducción

PARA UBICARNOS en el tema de la determinación de la obligación tributaria, séanos permitido recordar aquí, en forma somera, algunos conceptos básicos que tienen una íntima conexión con el tema principal que vamos a desarrollar en los siguientes párrafos.

Las obligaciones en general, pueden tener tres fuentes:

1. La ley, por sí misma, sin conexión con ningún hecho jurídico: a las obligaciones que nacen en esta forma, se les da el nombre de obligaciones *meramente legales*.

2. La ley, unida a la realización de un hecho generador, previsto por ella, y distinto de la voluntad de obligarse: a estas obligaciones se les llama obligaciones legales u obligaciones *ex lege*.

3. La voluntad de un sujeto, dirigida a producir a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en obligado, y reconocida por la ley como tal fuente de obligación: a estas obligaciones se les denomina obligaciones *voluntarias*.¹

Por lo que se refiere a las obligaciones meramente legales, puede sostenerse que no existen en el Derecho Tributario, pues si bien Berliri ha propuesto dos casos en la legislación italiana, las críticas que han recibido nos convencen de

¹ SÁINZ DE BUJANDA F., *Notas de Derecho Financiero*, Madrid, 1957, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, 1967, pp. 211 y s.s. así como el mismo autor en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (en lo sucesivo RDF y HP), ns. 58 y 59, artículo intitulado "El Nacimiento de la Obligación Tributaria".



587
Capilla Alfonsina
Biblioteca Universitaria
55819
FONDO UNIVERSITARIO

que no son ejemplos afortunados. En los demás países (Alemania, Francia, España, Argentina, etc.) los tratadistas están acordes en la inexistencia de este tipo de obligaciones en materia tributaria.

Las obligaciones voluntarias o contractuales tampoco existen en el Derecho Tributario, en virtud del principio de legalidad, que es básico en todo Estado de Derecho, del que resulta la indisponibilidad del poder y de la potestad tributarios por parte de la Administración financiera. Los ejemplos que algunos autores ofrecen son fruto de un análisis ligero o bien son casos de violación del citado principio de legalidad tributaria. Como dice Blumenstein: "El fundamento jurídico del crédito impositivo está, en todo caso, constituido por la ley tributaria. Sólo ella puede autorizar al ente público a recaudar un impuesto y ella misma regula taxativamente el nacimiento, el contenido y la extensión del crédito correspondiente. La naturaleza pública de la relación impositiva excluye la posibilidad de que ésta aparezca fundada en bases contractuales. Esta afirmación es válida incluso para el supuesto de que la fijación del impuesto se produzca por medio de concierto. También en este último caso el crédito de impuesto únicamente puede nacer gracias a la ley. Lo mismo sucede respecto a la responsabilidad solidaria antes mencionada. El crédito impositivo reposa, por tanto, sin excepción, sobre una "obligación ex lege".²

Hensel, siguiendo la orientación de la legislación tributaria alemana de 1919, sostuvo que la obligación tributaria es una obligación legal, u obligación *ex lege*, cuyo nacimiento requiere dos elementos: uno, la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; dos, la realización, en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la ley. Blumenstein, en Alemania, acoge la doctrina de Hensel. En Italia la adoptan, entre otros, Giannini, Tesoro, Pugliese, Vannoni, Cocivera y Alessi. En Argentina, Giuliani Fonrouge, Jarach; en Brasil, Gómez de Souza y Araujo Falcao; en Ecuador, Riofrío.

Esta doctrina fue adoptada, certeramente, por los redactores del Código Fiscal de la Federación de 1938, pues en su artículo 31 disponía que "el crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal".

El Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo, consecuentemente, que la obligación tributaria "nace, de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una

² BLUMENSTEIN, E., *Sistema di Diritto delle Imposte*, Guiffré, 1954, pp. 2 y 10.

obligación tributaria para con el Fisco Federal, siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliese en su *Derecho Financiero*", (RTFF, Tesis 1937-1948, pp. 249-290).

Flores Zavala decía, comentando dicho precepto: "No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito."³

El nuevo Código Fiscal que entró en vigor el 1o. de abril de 1967, ratificó la adopción de dicha doctrina, pues en el artículo 17 se dispone que "la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".

No nos es posible detenernos más, ni en la exposición de la doctrina del hecho imponible, cuya realización fáctica constituye el hecho generador del impuesto, ni en la problemática del nacimiento del crédito fiscal o de la obligación tributaria, pues el propósito de nuestro trabajo es otro, aunque conectado con aquellos.⁴

Ahora bien, sentadas las premisas anteriores, podemos iniciar la exposición del tema principal que nos ocupa, y que es el de la determinación de la obligación tributaria.

2. Terminología

En Italia, tanto la legislación como los tratadistas, han acuñado la palabra "accertamento" para referirse a la actividad de la autoridad administrativa o de los sujetos pasivos de los tributos encaminada a "la fijación de los elementos inciertos de la obligación".⁵

José Silva, traductor de las *Istituzioni di Diritto Finanziario* de Mario Pugliese utiliza el vocablo italiano, sin traducirlo, a todo lo largo de la obra. Jorge I. Aguilar, en la versión taquigráfica de sus conferencias en el curso de Derecho Fiscal, utiliza también el vocablo italiano *accertamento*.

En España y en Argentina, algunos autores como Jarach, Giuliani, Fonrouge, Sáinz de Bujanda, utilizan indistintamente los vocablos *determinación* y *liquidación*. A veces también la palabra "aplicación".

³ FLORES ZAVALA, ERNESTO, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México, 1959, n. 35.

⁴ Para un tratamiento de este tema en el Derecho Mexicano, puede consultarse, DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1968, pp. 389-424 y pp. 512-516.

⁵ Expresión de VANONI, contenida en GAZZERRO, F., *La Dichiarazione Tributaria nell'Accertamento e nel Contenzioso*, Guiffré, 1969, p. 9.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 usa las palabras "determinación" y "liquidación", de manera indistinta. El Código Fiscal vigente (1967) también utiliza como equivalentes esos dos vocablos:

a) El artículo 17 dice que la obligación fiscal "se determinará y liquidará" conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento.

b) El Artículo 18 prescribe que "el crédito fiscal es la obligación determinada en cantidad líquida"; el mismo precepto se refiere a que a las autoridades puede corresponder "formular la liquidación" y que en otros casos es a los sujetos pasivos a quienes corresponde "determinar en cantidad líquida" la prestación.

c) El Artículo 80 define que "la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponde a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario".

d) El mismo precepto dispone que "cuando las leyes establezcan que la determinación o liquidación deban ser hechas por las autoridades" corresponden ciertas obligaciones a los sujetos pasivos.

Sin embargo, en otras disposiciones parece que la "determinación" es una actividad distinta de la "liquidación", refiriéndose la primera a la identificación de la existencia del hecho generador y reservando la expresión "liquidación" a la actividad de cuantificación del crédito fiscal; por ejemplo, eso sucede en los siguientes preceptos:

a) El Artículo 83 prescribe que "las autoridades fiscales, a fin de determinar la existencia del crédito fiscal, dar las bases de su liquidación o fijarlo en cantidad líquida" tienen ciertas facultades.

b) El Artículo 88 dispone la caducidad en cinco años de las facultades de las autoridades fiscales para "determinar la existencia de las obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida".

Entre los tratadistas, Flores Zavala utiliza indistintamente los vocablos "determinación" y "liquidación". Margáin Manautou usa más la palabra "determinación".

Como no creemos que el legislador haya optado por dar un significado específico a cada una de esas expresiones, y aun cuando podría haber más precisión en aplicar el vocablo "determinar" a la actividad consistente en la identificación del nacimiento del hecho generador y en utilizar la palabra "liquidar" para fijar en una cantidad cierta la suma debida por el causante, utilizaremos en forma sinónima ambas expresiones.

3. Función de la Determinación

Giannini, expone que "no está lógicamente excluido que la ley imponga un tributo en una suma preestablecida, a personas individualmente determinadas; pero no puede tratarse sino de casos esporádicos, absolutamente excepcionales.

"En los actuales ordenamientos tributarios, la ley, en cuanto relaciona la deuda tributaria con la realización de una situación de hecho, de la cual establece sus elementos constitutivos, no puede enunciar sino en abstracto los presupuestos del tributo y los criterios para su liquidación. Para determinar, aquí, en concreto, la existencia y el monto del débito tributario, es necesario en cada caso investigar si los referidos presupuestos se han realizado y cumplir cualquier otra indagación o valoración que la ley misma prevé y disciplina. Esta investigación puede ser simple o compleja, requerir laboriosas indagaciones de hecho o técnicas (para determinar por ejemplo, la renta neta de un negocio industrial o la renta presunta de un edificio no alquilado) o indagaciones jurídicas delicadas (así para descubrir bajo la forma aparente la naturaleza intrínseca y los efectos de un acto sujeto a registro); cuando se da una situación de hecho no controvertida y una base imponible fácilmente mensurable puede agotarse en una simple operación mental, pero que siempre constituye un momento insuprimible en el desarrollo de la relación tributaria."⁶

Berliri explica que "salvo excepciones sumamente raras, la norma que disciplina un impuesto puede esquematizarse de la siguiente manera: 'Cuando se realiza esta hipótesis, quien se encuentra en esta situación, debe a pagar a título de impuestos X o, si se trata de un impuesto gradual, proporcional o progresivo, la suma derivada de la aplicación de esta alícuota a este parámetro.

"De aquí la obvia necesidad, para poder establecer lo que Ticio debe pagar a título de impuesto, de determinar: a) Si en relación con él se ha realizado un presupuesto de hecho; b) Cuáles son el parámetro y la alícuota de cuya combinación resulta la suma que debe pagar; c) Cuál es la cantidad concreta del parámetro y consiguientemente del impuesto a pagar."⁷

4. Concepto de la Determinación

Para Gazzo la determinación es "la actividad de la administración finan-

⁶ GIANNINI, A. L., *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Utet, 1956, pp. 271-272.

⁷ BERLIRI, A. CORSO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, 1965, vol. I, pp. 191-192.

ciera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible”, y “el procedimiento . . . de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos”, así como también “el acto administrativo que concretiza la constatación”.⁸

Vanoni dice que es “la fijación de los elementos inciertos de la obligación”.⁹

Giuliani Fonrouge define la determinación como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imposible y el alcance cuantitativo de la obligación”.¹⁰

Jarach afirma que “la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva”.¹¹

Para nosotros, la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.

De la anterior definición podrá advertirse que para nosotros la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo (por adeudo propio o por deuda ajena), como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria.

La determinación es considerada como un paso ineludible de la obligación tributaria por algunos tratadistas, sobre todo por aquellos que admiten que su autor puede ser el sujeto pasivo. Así, por ejemplo, para Giuliani Fonrouge y para Gazzero. Su necesidad es aceptada también por Berliri (aunque niega la autodeterminación), pero quien explica, que existen dos tipos de impuestos: “aquellos en que entre la realización del presupuesto de hecho y la extinción de la obligación tributaria no se interpone ningún acto diverso del pago, y aquellos en los cuales (por el contrario, la obligación tributaria no puede ex-

⁸ GAZZERRO, *op. cit.*, pp. 3-4.

⁹ Citado por GAZZERRO, *op. cit.*, p. 9, nota.

¹⁰ GIULIANI FONROUGE, C. M. *Derecho Financiero*, 2a. edición, Depalma, Bs. As., 1970, n. 230.

¹¹ JARACH, DINO, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Bs. As., p. 402.

tinguirse si antes no es determinada su consistencia concreta por la administración financiera”.¹²

En el mismo sentido Giannini, quien explica: “La liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste, precisamente, en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible), con la consiguiente aplicación de tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente. Siendo ésta la razón de ser y la función de la liquidación, es claro que constituye una fase ineludible en el desenvolvimiento de la relación impositiva, cuya lógica necesidad deriva de la simple consideración de que, conteniendo la norma tributaria un mandato abstracto e hipotético (mandato que se expresa en estos términos: si se realiza un hecho determinado, tales personas quedarán obligadas a pagar una cierta suma), no resulta posible afirmar que alguien debe al Estado o a otro ente público una suma determinada si no es cumpliendo las operaciones arriba indicadas. De aquí se desprende que la liquidación es necesaria y que se produce en cualquier especie de impuesto, por ser consustancial con el carácter mismo de la obligación tributaria, como obligación *ex lege*.”¹³

Otros autores, por ejemplo, Jarach, para quien la determinación es siempre un acto de la administración financiera, consideran que no es un acto necesario para la existencia ni un momento indispensable de la vida de la obligación.

Nosotros creemos que todo hecho generador requiere la determinación. No sólo tratándose de impuestos con parámetros complejos y alícuotas progresivas, sino aun de los más simples, como podría ser el impuesto de capitación (en que cada persona, por el sólo hecho de su existencia deba pagar el adeudo tributario), o en el de los tributos llamados fijos. En todos los hechos generadores es necesario que alguien, sea sujeto pasivo o sea la Administración, constaten la realización del hecho generador, atribuyan o reconozcan la atribución en relación con un determinado sujeto y cuantifiquen la deuda tributaria para que pueda hacerse el pago.

5. Naturaleza jurídica y efectos del acto de determinación

En el Derecho Tributario Italiano (con trascendencia al de otros países, como España), se ha producido, desde hace tiempo, sin que hasta la fecha haya concluido definitivamente, un vivo debate, respecto a la conexión que

¹² BERLIRI, A., *op. cit.*, Corso, vl. I, p. 193.

¹³ Instituciones de Derecho Financiero, Madrid, 1957, n. 53.

pueda existir entre el nacimiento de la obligación tributaria, por una parte, y los efectos del acto administrativo de liquidación, por la otra. Debemos aclarar que para aquellos tributos cuya determinación puede hacerse sin la intervención de la Administración Fiscal, sea que se reconozca a tal acto con el carácter de determinación o que se le niegue esa naturaleza, pacíficamente se ha reconocido que el nacimiento del crédito fiscal se produce en el momento en que se realiza el hecho generador previsto por la norma legal.

En cambio, para aquellos impuestos para los que la ley exige que, previamente a su pago, la Administración Tributaria los determine o liquide, se ha venido discutiendo si el acto administrativo de liquidación tiene efecto constitutivo, si tiene efecto declarativo, o bien si produce tanto efectos constitutivo como declarativo.

A) LA TESIS DEL EFECTO DECLARATIVO

El principal expositor de la teoría que atribuye efecto declarativo a la determinación es A. D. Giannini quien enseña que la obligación tributaria, como natural consecuencia de ser una obligación *ex lege*, nace en el preciso momento en que concurren los dos factores: la norma legal, por una parte, y la realización del presupuesto, por la otra parte, aun cuando ello no excluye que el legislador pueda adoptar una regla diversa, cual es la de aplazar el nacimiento de la obligación al momento en que es determinada posteriormente por la autoridad administrativa, cuya determinación, obviamente, tiene un efecto meramente declarativo.

B) LA TESIS DEL EFECTO CONSTITUTIVO

Por otro lado, Allorio, quien es el más radical exponente de la tesis contraria, sostiene que el nacimiento de la obligación tributaria ocurre únicamente en el momento en que la Administración Tributaria produce el acto administrativo, al que da el nombre de "acto de imposición", el cual, por tanto, tiene un efecto constitutivo sobre la obligación, apoyándose para ello en la disposición de una ley italiana que previene que antes de la producción de ese acto administrativo, el contribuyente, aunque lo desee, no puede hacer el pago del tributo. A esta doctrina se adhiere, en España, Miguel Fénech.

Berliri, por su parte, sostiene una posición menos radical, pues expone que antes de la determinación (accertamento), la Administración no tiene un derecho en contra del sujeto pasivo, sino un mero derecho postetativo (la diferencia de Allorio que sostiene que en ese momento sólo existe un interés).

Afirma Berliri que el accertamento produce como efecto constitutivo el nacimiento de la obligación tributaria.

C) LA TESIS DE QUE EL ACTO DE DETERMINACIÓN PRODUCE EFECTOS DECLARATIVO Y CONSTITUTIVO

Realmente, aunque el mismo Giannini se enlista entre los sostenedores de la tesis que reconoce efecto declarativo a la determinación, sostiene que además produce otros efectos, que tienen carácter constitutivo.

Dice Giannini que, tomando en cuenta la necesidad y la forma jurídica en que se realiza el acto administrativo de determinación, deben obtenerse los siguientes corolarios:

"a) Puesto que la liquidación es un elemento indispensable para determinar si un crédito impositivo ha surgido y cuál es su importe, es evidente que el ente público se encuentra en la imposibilidad de realizarlo y que el sujeto obligado no tiene posibilidad de satisfacer su deuda antes de que se haya practicado la liquidación. Esta constituye, por tanto, una condición para la exigibilidad del crédito; condición necesaria, pero no siempre suficiente, ya que se requiere, además, que la deuda esté vencida, pudiendo ocurrir que el vencimiento se produzca en un momento posterior a la liquidación.

"b) Finalmente, puesto que el derecho objetivo confía al ente público acreedor la determinación de su crédito mediante un acto administrativo, que, al igual que cualquier otro acto de la misma naturaleza, goza de una presunción de legitimidad y es sin más ejecutivo, se desprende que el último efecto de la liquidación consiste en determinar, con eficacia obligatoria, la existencia del crédito y su cuantía".¹⁴

Otro tributarista italiano, Alessi, ha sostenido también que "la obligación existe desde el momento de la realización del presupuesto, pero no es aún eficaz hasta que sobreviene la llamada liquidación".¹⁵

Muy claro en su concepción es el tributarista español Sáinz de Bujanda, quien al hacer la crítica de las doctrinas de Berliri y de Allorio afirma que "no existe razón alguna —de orden lógico ni legal— para que el nacimiento del vínculo y la posibilidad de su disolución hayan de producirse en el mismo instante. Por el contrario, son múltiples los argumentos para sostener que, tanto en el terreno de los principios como de las exigencias prácticas, ambos fenómenos deban, en ciertos supuestos, quedar separados en el tiempo. En el campo de las relaciones jurídico-públicas, y, concretamente, en el de las obli-

¹⁴ GIANNINI, A. D., *Instituciones*, n. 54. Tesoro es otro sostenedor de esta doctrina.

¹⁵ ALESSI, R. Y STAMATI, G., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Utet, s.f., p. 87.