

gaciones en las que un ente público es acreedor de una determinada prestación pecuniaria, que le es debida por otro ente público o por un particular, y que deriva de un título de Derecho público, puede también acontecer que la norma positiva sitúe en momentos distintos el nacimiento de la obligación (v.gr.: al realizarse el presupuesto de hechos previstos en la norma) y el cumplimiento de la prestación (v.gr.: en épocas o períodos en los que los órganos administrativos estén en condiciones de exigir tales prestaciones, y de hacer efectivos los ingresos correspondientes). Bastará considerar que esa separación puede venir justificada por razones jurídicas, económicas o de pura organización administrativa". Para Sáinz de Bujanda, el hecho de que el acto liquidatorio sea constitutivo de efectos jurídicos distintos, entre ellos el de la exigibilidad de la deuda, de la constitución en mora, de la apertura de un nuevo plazo de prescripción o de cualesquier otros que el legislador quiera asignar al acto administrativo de liquidación, pudiendo un acto ser mixto, como el mismo Berliri lo reconoce, es decir, a la vez declarativo de una obligación pre-existente y constitutivo de otras obligaciones. Parece completamente razonable que "las obligaciones surgidas *ex-lege* no sean exigibles desde luego —es decir, desde que nacen por la realización del presupuesto de hecho previsto en la norma—, si la propia ley que las establece decreta que la exigibilidad sea un efecto jurídico derivado de un ulterior acto administrativo de liquidación o determinación del débito tributario", lo que supone que desde el punto de vista del momento del cumplimiento de la obligación tributaria, "pueden y deben distinguirse dos hipótesis claramente diferenciadas: a saber: 1a. Que la obligación sea exigible desde el instante en que nace, esto es, desde el momento en que se produzca el presupuesto de hecho, y 2a. Que la obligación, ya surgida, no sea exigible hasta que se produzca el acto liquidatorio. Esta última posibilidad no es sólo teórica, sino que encuentra su respaldo constante en los ordenamientos positivos, que con manifiesta reiteración sitúa en momentos distintos el nacimiento de la deuda tributaria y su exigibilidad".¹⁶

La doctrina anterior tiene aplicación en el Derecho positivo mexicano, ya que el Código Fiscal de la Federación, claramente distingue entre nacimiento y exigibilidad del crédito fiscal (Arts. 17 y 18), pues mientras que, en consonancia con la doctrina prevaleciente, como antes lo hemos indicado, sitúa el nacimiento de la obligación tributaria en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho ("las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales", para ser textual), dispone que "el crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida", con lo que atribuye una diferente

¹⁶ SÁINZ DE BUJANDA, F., Notas, pp. 239, 264, 266 y 267, y en el artículo "El Hecho Imponible", RDF y HP, ns. 58 y 59.

denominación a la misma relación tributaria en dos momentos distintos, "obligación fiscal", en el momento del nacimiento, y "crédito fiscal", en el momento de su determinación o liquidación, y para cuando se trate de créditos fiscales que deben ser determinados o liquidados por la autoridad administrativa, los hace inexigibles antes de dicha liquidación y de su posterior notificación al deudor, aplazando su pago hasta que hayan transcurrido quince días a partir de que haya surtido sus efectos la notificación, por lo que, tratándose de obligaciones tributarias que requieren determinación o liquidación administrativa, se produce el fenómeno observado por Berliri y por Alorio, de que no pueden ser pagados por los deudores antes de la liquidación, aun en el supuesto de que el propio deudor quisiera hacer dicho pago, ya que está supeditado, o sujeto a una condición y a un plazo, siendo la condición que la autoridad tributaria haga la determinación, y el plazo, a que una vez hecha, sea notificada y transcurran quince días de la fecha en que hayan surtido sus efectos.

Por otra parte, tratándose de obligaciones tributarias que deben ser determinadas o liquidadas por los deudores tributarios, y suponiendo desde luego que los deudores cuentan con un plazo de veinte días para realizar la determinación, no es sino hasta el transcurso de dicho plazo cuando los créditos fiscales previamente liquidados devienen exigibles por la autoridad tributaria.

El Tribunal Fiscal de la Federación distinguió lo anterior con mucha claridad desde casi su fundación, pues en 1937 dictó una resolución en que se afirmaba que la relación tributaria "tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación precisa en cantidad líquida y, finalmente, a su exigibilidad, siendo claramente antijurídico confundir el nacimiento, la determinación en cantidad líquida, o sea el accertamento según la expresión de la doctrina italiana, y la exigibilidad". (RTFF, no. 12, p. 5985, resolución del 11 de diciembre de 1937), y en la sentencia del 13 de enero de 1941, el Pleno del Tribunal sostuvo que en virtud de lo dispuesto por el artículo 31 del Código Fiscal y la adopción de la doctrina de Mario Pugliese, "procede considerar las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esa orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la

existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria". (RTFF, Tesis 1937-1948, pp. 249-250).

6. Clases de Determinación

En nuestro Derecho, así como en la mayor parte de las legislaciones extranjeras, pueden señalarse varias clases de determinación o liquidación:

- a) La liquidación que realiza el sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno, según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa; a esta forma de liquidación la llaman los tratadistas "autodeterminación" (usada también por el Tribunal Fiscal de la Federación), "autoimposición" y determinación por el sujeto pasivo.¹⁶⁻¹
- b) La determinación que realiza la autoridad tributaria, con la colaboración del sujeto pasivo, que es considerada en Europa como el procedimiento "normal" de determinación, y que aún puede ser realizada sin la cooperación del obligado.
- c) La determinación de la base imponible por un acuerdo entre los sujetos activo y pasivo, llamada "concordato".

7. La determinación de la Obligación Tributaria por el Sujeto Pasivo

En consonancia con el sistema de los impuestos más importantes en nuestro país (por lo pronto, simplemente anotamos los impuestos a la renta y sobre ingresos mercantiles), el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 80 erige como general a este sistema de determinación, cuando prescribe que "la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponden a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario". Ello constituye el reconocimiento de que el Derecho Tributario tiende a ser, cada vez en mayor medida, un Derecho de las Obligaciones Tributarias.¹⁶⁻²

En la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, éste reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye, mediante

¹⁶⁻¹ El Tribunal Fiscal de la Federación ha usado la expresión "autodeterminación"; "La determinación del crédito fiscal en principio, es hecha por el propio contribuyente; esto es, *autodeterminación por el sujeto pasivo*". Resolución plenaria del 13 de noviembre de 1968, RTFF, 1968, ns. 382-384, p. 160.

¹⁶⁻² Pérez de Ayala afirma que las funciones esenciales del procedimiento de gestión son las de cuantificar y hacer líquida la deuda tributaria, es decir, los efectos típicos del procedimiento de gestión no operan tanto en el plano de la declaración de la existencia de la obligación tributaria, cuanto en el de determinación de su contenido material y que puede generar obligaciones accesorias a la principal de derecho tributario material. (Pérez de Ayala, J. L., Derecho Tributario, p. 220).

la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y paga en la caja recaudadora dicha cantidad de dinero.

Normalmente, si la actividad liquidatoria fue cumplida con exactitud por el sujeto pasivo, el nacimiento, la determinación y la extinción de la obligación tributaria se cumplirán como una actividad exclusiva del sujeto pasivo, sin interferencia alguna del sujeto activo. De no haber procedido con apego a la ley, la autoridad administrativa al revisar la declaración, y al encontrar inadecuación entre ella y las normas legales aplicables, podrá producir un acto rectificatorio, es decir, un acto de determinación por parte de la autoridad tributaria.

Sin embargo, existen algunos autores que niegan el carácter de determinación a dicha actividad liquidatoria del deudor tributario.

Jarach, por ejemplo, sostiene que de la naturaleza misma de la determinación resulta "que es una actividad propia de la autoridad administrativa encargada de la tarea de establecer la obligación tributaria", y que "excluimos de la figura de la determinación lo que algunos autores han denominado "autodeterminación" y otros "determinación por el sujeto pasivo". En el aspecto positivo significa, además, que la determinación sólo compete a la administración con o sin la colaboración de los contribuyentes o responsables.¹⁷

Por su parte, Berliri, después de señalar la "obvia necesidad" de la determinación, agrega que es fácil observar que tal determinación cuando es realizada exclusivamente por el contribuyente "no tiene ninguna relevancia jurídica", ya que es una mera "operación mental" que puede haber sido realizada o no, correcta o incorrectamente, por el contribuyente, y pone el ejemplo del causante del impuesto del timbre, que sin conocer el impuesto que debe pagar simplemente adhiere y cancela los timbres que estima conveniente, de tal suerte que si por casualidad adhirió timbres suficientes no se producirá ninguna consecuencia, ya que "la única cosa que cuenta es el pago del tributo".¹⁸

Nosotros creemos que debe rechazarse dicha doctrina, en primer lugar, porque la sustancia y los pasos de la determinación son los mismos, ya sea cuando la cumple el sujeto pasivo o la realiza la administración y ambas conducen al mismo resultado. En segundo lugar, porque no puede sostenerse que se trate de una mera operación mental sin consecuencias o efectos jurídicos, pues si bien es cierto que no puede haber actos jurídicos en los que no haya interve-

¹⁷ JARACH, D., *op. cit.*, p. 410.

¹⁸ BERLIRI, A., *op. cit.*, p. 192. En el mismo sentido de operación mental, entre otros, GIANNINI, A. D., I. concetti, p. 291.

nido la mente, los resultados de esa operación mental, si no son los previstos u ordenados por la ley, producirán efectos jurídicos para su autor, como recargos, sanciones, etc. Además, es obvio que si la determinación es el cumplimiento de un deber establecido por la ley a cargo del sujeto pasivo, apegándose a instrucciones precisas y detalladas (recuérdese el caso del impuesto al ingreso global de las empresas para los causante mayores), y de que además expresa la pretensión de que sea reconocida en sus elementos por la autoridad destinataria, tiene forzosamente que reconocérsele un carácter jurídico.

La determinación efectuada por el sujeto pasivo es definitiva y lo hace responsable por su contenido, sin perjuicio de su revisión y eventual rectificación por parte de la autoridad administrativa.

En la legislación mexicana federal encontramos que ha sido establecido el sistema de autodeterminación en los siguientes impuestos: sobre la renta, sobre ingresos mercantiles, sobre vehículos propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo, sobre venta de aceites, grasas y lubricantes, sobre la sal, sobre tabacos labrados, sobre cerillos y fósforos, sobre portes y pasajes, sobre hilados, tejidos y acabados; sobre operaciones de primera mano de anhídrido carbónico, sobre compraventa de primera mano de aguas envasadas, sobre consumo de algodón, sobre despepite de algodón en rama, a las empresas que explotan estaciones de radio y televisión, sobre ingresos por servicios telefónicos, sobre envasamiento de bebidas alcohólicas; sobre producción y consumo de cerveza; impuesto sobre azúcar.

En el procedimiento de la determinación por el sujeto pasivo tiene una particular relevancia de declaración, por lo que en seguida vamos a ocuparnos de ella.

8. La Declaración. Concepto y Naturaleza Jurídica

Berliri escribe, que puesto que puede resultar sumamente difícil a la Administración tributaria conocer la realización de los hechos generadores que en forma múltiple pueden producirse sin su conocimiento, "es lógico que la ley imponga, sea el deudor del tributo, y en algunas circunstancias a terceros, más o menos relacionados con aquél, la obligación de informar a la Administración de la realización del presupuesto de hecho, de la entidad de la base imponible, así como de todos los otros elementos necesarios o simplemente útiles para la aplicación del tributo, y de comunicarle todos aquellos hechos y circunstancias que puedan consentirle un más eficaz desarrollo de su función determinadora".¹⁹

¹⁹ BERLIRI, A., *op. cit.*, p. 203.

Para Vanoni, la declaración es "la comunicación, realizada por el sujeto a quien obliga la ley, a la administración tributaria, de haberse realizado el presupuesto y los elementos idóneos para fijar en concreto la prestación debida".²⁰

Según Jarach, "es un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitoria de la obligación sustancial".²¹

Gazzerro la define como "el acto por el cual el contribuyente debe cumplir la obligación de determinar las rentas sujetas a impuesto mediante los datos y los elementos relativos a los hechos y a la situación que constituyen el presupuesto de la obligación tributaria".²²

Nosotros intentaremos definir la declaración una vez que hayamos despejado el problema de su naturaleza jurídica, pues, como veremos en un momento, es distinta la declaración que presenta el sujeto que autodetermina el crédito fiscal de la declaración que se presenta para que la autoridad tributaria haga esa determinación.

Podemos sentar como conclusión admitida por todos los autores que la declaración es un acto debido, esto es, un acto que se realiza en cumplimiento de un mandato de la ley, como lo ha reconocido también el Tribunal Fiscal de la Federación.²³

²⁰ Citado por GAZZERRO, *op. cit.*, p. 39.

²¹ JARACH, *Corso*, p. 402.

²² GAZZERRO, *op. cit.*, p. 30.

²³ En la resolución plenaria el 13 de noviembre de 1968, Juicio 52/69/1906/67, se dice: "En tanto estuvo en vigor la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1954 hasta el Decreto de 28 de diciembre de 1961, las declaraciones de los causantes de este impuesto sujetas al estudio de las autoridades hacendarias y a la calificación de las mismas, calificación que significaba que la declaración de los causantes era simplemente un acto debido de colaboración de los mismos con las Autoridades Hacendarias, que no solamente quedaban sujetas al control de las mismas, sino que era necesaria la resolución respectiva para que el impuesto quedara determinado y liquidado por las propias autoridades pues eran éstas a quienes correspondía en los términos del artículo 77 del Código Fiscal de la Federación dicha determinación, formulación de las bases para la liquidación del impuesto, su fijación en cantidad líquida, o bien a los organismos fiscales autónomos a que se aludía en el artículo 79 del mismo Código... Este sistema que fue sustituido por Decreto de 28 diciembre de 1961, que modificó entre otros, el artículo 203 de la Ley en el sentido de que, a partir de esta fecha, la declaración presentada por el causante constituiría el cumplimiento, por parte de él, de la obligación de pagar el impuesto sobre la renta, siendo el causante a quien, en principio, le correspondía la determinación y liquidación del Impuesto a su cargo; de tal suerte que la declaración debía ser objeto simplemente de revisión por parte de la autoridad, lo que significa que ya la autoridad no tenía el deber de examinar todas y cada una de las declaraciones presentadas por el contribuyente y dictar una resolución o calificación que analizara exhaustivamente los diferentes datos consignados en aquella decla-

Algunos tributaristas han querido ver en el contenido de la declaración una confesión extrajudicial, en cuanto que los datos o información que proporciona el declarante pueden ser usados en su contra por la Autoridad administrativa. Sin embargo, entre la declaración y la confesión extrajudicial pueden señalarse las siguientes diferencias:

a) La confesión es un acto voluntario que requiere el *animus confidendi*; la declaración, en cambio, es un acto obligatorio.

b) La confesión es por principio general "contra se"; la declaración, por el contrario, es un acto "pro se", en cuanto que el declarante afirma la veracidad de ella y pretende que sea reconocida y aceptada por la autoridad destinataria.

c) La confesión opera en el ámbito del proceso (civil); en ella no es concebible el error de derecho; la declaración, en cambio, opera en el ámbito administrativo y admite tanto el error de hecho como el error de derecho y las consecuentes rectificaciones.

d) La confesión tiene el carácter y la función de prueba; la declaración tiene por el contrario un carácter obligacionario y sólo puede convertirse en prueba en un momento o etapa posterior del procedimiento, esto es, cuando se tramita el proceso contencioso-administrativo.

e) El objeto de la confesión es un hecho que el confesante declara haberse o no realizado, según determinada modalidad, mientras que el objeto de la declaración son apreciaciones, esto es, valuaciones sobre elementos objetivos.²³⁻¹

f) La función de la confesión es constituir una prueba legal plena, mientras que el de la declaración es comunicar a la Administración tributaria que una obligación fiscal ha nacido y poner en movimiento la actividad administrativa que puede conducir a la determinación de esa obligación.

g) En el procedimiento tributario, dominado por el principio inquisitivo, tanto la confesión como la declaración valen como simples elementos de juicio, liberalmente apreciables por la autoridad, de donde la contraposición entre declaración y confesión deviene, en gran parte, irrelevante, (Berliri).

Así lo ha reconocido el Tribunal Fiscal de la Federación, pues en forma

ración para determinar en su totalidad el crédito fiscal a cargo del contribuyente, sino que las mismas autoridades solamente estaban facultadas para revisar esas declaraciones, y en caso de encontrar omisión del impuesto requerir el pago de la omisión y en su caso, de las sanciones procedentes, lo que ponía a la autoridad en la aptitud de que no tuviere que estudiar ya íntegramente la situación del contribuyente, sino de ir formulando liquidaciones a medida que, por nuevos datos obtenidos por ella y que influyeran en la determinación de la verdadera base del tributo, aparecieran diferencias de impuestos omitidos", (RTFF, ns. 382 a 384, 1968, pp. 157-158).

²³⁻¹ BERLIRI, A., *op. cit.*, p. 195.

expresa sostuvo que la declaración "no constituye una confesión sino un documento sujeto a revisión y control de las autoridades hacendarias que éstas deben verificar en su exactitud". (RTFF, n. 13, p. 330).

También existen discrepancias entre los tributaristas extranjeros, en cuanto a si el contenido de la declaración es de ciencia, o de voluntad, o de ambos.

Gazzerro sostiene que la declaración "no puede considerarse como una simple comunicación de datos a la Administración tributaria o una declaración de ciencia porque en ella el declarante pone un bien preciso requerimiento a la autoridad, requerimiento limitador del poder-deber de imperio de ésta, al menos mientras no se encuentren elementos inatendibles... el contribuyente, cumpliendo la obligación legalmente establecida, delimitando así los límites de acción del destinatario, ... no se limita a comunicar ni admitir datos, ... poniendo en acto la manifiesta voluntad de que el destinatario no pueda divergir, sin prueba en contrario, de los elementos deducidos y probados" ... por lo que constituye un requerimiento tendiente a constituir una determinación. Agrega Gazzerro que "es una declaración de voluntad, no de ciencia, que quiere que los elementos inciertos de la obligación tributaria sean determinados con los criterios y en la medida indicados en la declaración y contiene un vínculo para la Administración que deriva de la voluntad de la ley, la que tomará el juicio expresado en la declaración como base de la determinación, salvo prueba de lo contrario".²⁴

Esta pretensión y sus consecuencias fueron admitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación cuando resolvió que "únicamente pueden emitir (las autoridades determinadoras) resoluciones (calificaciones) que se aparten de los datos declarados, cuando los causantes no comprueben los contenidos en sus declaraciones o éstas no se ajusten a los requisitos establecidos por la ley, ya que la base primera que fija para determinar el monto del impuesto está constituida por la propia declaración del causante". (RTFF, No. 8, p. 3630).

Efectivamente, toda declaración contiene cuando menos el reconocimiento de la producción del hecho generador y la expresión de los datos necesarios para cuantificar la deuda tributaria que se pretende sean aceptados por la autoridad. Otras declaraciones van más allá, puesto que contienen también la determinación en cantidad líquida de esa deuda; todas además implican la voluntad de pagar la prestación. Por tanto, la declaración no tiene un contenido meramente informativo, sino la pretensión de que la Autoridad destinataria acepte como verdaderos los datos de la declaración, y en algunos casos la misma liquidación de la deuda tributaria. En esas condiciones, es obvio que la declaración tiene no sólo un contenido de ciencia, que nadie puede poner en duda, sino que también es una declaración de voluntad. Al afirmar

²⁴ GAZZERRO, *op. cit.*, pp. 40-41, 43, 51-53