

# NATURALEZA JURÍDICA DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Lic. Ernesto Jinesta Lobo  
Letrado de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.  
Ivstitia. Año N° 5, N° 58, octubre 1991

## 1. Definición

En nuestra legislación nos vamos a encontrar con expresiones tales como "fijación", "liquidación" y "determinación". Así, por ejemplo, la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en su ordinal 82 se refiere al "acto o disposición sobre fijación o liquidación de impuestos"; al respecto la antigua Sala de Casación aclaró el uso de estos conceptos en el siguiente sentido: " ... el término "fijación" ahí empleado hay que entenderlo como el acto de imposición o de determinación" (1), es decir, en el sentido utilizado por el legislador en el Título IV, Capítulo II, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por lo anterior, pueden admitirse, al amparo de nuestro ordenamiento jurídico, los términos "fijación", "liquidación" y "determinación" para referirse a la misma categoría dogmática del derecho tributario.

Después de nacida la obligación tributaria, ésta debe pasar por un procedimiento liquidatorio o *iter* procedimental, pues la ley enuncia de manera abstracta los presupuestos del tributo y los criterios de su determinación, por lo cual es menester establecer concretamente si ha surgido una deuda impositiva y su importe.

Fue Giannini, quien definió la determinación del siguiente modo: es "el acto o 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 del tipo gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente" . (2)

En efecto, la norma tributaria abstracta (ley en sentido formal) establece el supuesto hipotético generador de la sujeción al tributo; no obstante tal supuesto debe adaptarse a la situación particular y concreta de cada sujeto pasivo, a ese proceso se le denomina determinación de la obligación tributaria. (3)

Podríamos definirla como la forma de concretar la indeterminación genérica y abstracta de la norma tributaria, para aplicarla a la situación particular de cada sujeto pasivo (4).

A la luz de nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971), la determinación de la obligación tributaria, puede definirse, como el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Tributaria o de los

administrados para establecer en cada caso concreto, el sujeto pasivo, la base imponible y el importe de la obligación. (5)

En los tributos fijos consistirá en un acto para constatar el hecho generador, calificarlo e indicar el importe del tributo, en tanto que en los variables habrá una concatenación de actos a través de los cuales se identifica el hecho imponible, se fija la base de cálculo y finalmente, por aplicación de la alícuota o tarifa, se establece el *quantum debeat*. En resumen, la determinación está referida a un caso singular, dado que el supuesto hipotético debe concretarse ante su acaecimiento fáctico, para determinar así el sujeto pasivo, la base imponible y el importe del tributo (6).

## **2. Naturaleza jurídica**

La doctrina se ha debatido entre dos corrientes preponderantes, los que sostienen el efecto declarativo de la determinación y quienes propugnan su efecto constitutivo.

### **A. Efecto declarativo**

Para quienes participamos de esta tesis, la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o en la serie de actos necesarios para la constatación y valoración tributarias de los varios elementos constitutivos del débito tributario (presupuestos materiales y personales, base imponible o de cálculo), con la consiguiente aplicación de la tarifa y la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria. (7).

De acuerdo con Giannini el núcleo central de esta teoría consiste en lo siguiente: " la obligación tributaria surge en el momento en que se verifica el presupuesto legislativamente previsto" (8), esto es, al concurrir los dos factores que la determinan: la norma legislativa y la verificación empírica del presupuesto.

Por consiguiente, la determinación de la obligación tributaria no la constituye ni la hace existir, pero sí la hace cierta, líquida y exigible, al permitir la cuantificación final del débito tributario.

Como corolario de lo anterior, la obligación tributaria nace al producirse el supuesto de hecho previsto en la ley, es decir, independientemente de toda actividad de la Administración Tributaria (9). Por ello, esta postura doctrinal es la más consecuente con el carácter *ex lege* de la obligación tributaria, pues ni el contribuyente ni la administración tributaria pueden constituir una obligación nacida por imperio de la ley. (10)

Por lo anterior, para establecer con claridad meridiana la naturaleza jurídica de la determinación, es menester partir de la naturaleza jurídica de la obligación tributaria.

En doctrina se le considera como una obligación *ex lege*, cuya fuente inmediata es la ley en conexión con un determinado hecho jurídico (hecho generador o imponible previsto por la norma tributaria). Le corresponde al Estado, ejerciendo su potestad

tributaria, transformar, por intermedio del legislador, en hechos generadores aquellas situaciones o acontecimientos socioeconómicos considerados más idóneos para la exacción del tributo, respetando, claro está, los límites constitucionales. (11)

El mandato abstracto, contenido en la ley, se particulariza con la realización empírica del presupuesto de hecho tipificado por aquélla, y al confluír en el mismo todos los elementos objetivos y subjetivos de su configuración. Por esto, la determinación efectuada por el Fisco se reduce a un acto formal en virtud del cual se reconoce y califica el presupuesto como elemento idóneo y causa suficiente para el surgimiento de la obligación tributaria a cargo de un sujeto determinado. (12)

Se trata, entonces, de una obligación nacida cuando acaece la especie fáctica prevista por la ley, estando su contenido "rígida e inderogablemente predeterminado en la propia norma que impone la obligación. Sólo así puede evitarse la arbitrariedad, en la que inevitablemente se cabría si correspondiese a los órganos de la Administración definir, discrecionalmente, para cada caso concreto, el contenido de tales obligaciones". (13)

Es a la ley, en sentido formal, a la que le compete definir la naturaleza y extensión de la prestación debida por el sujeto pasivo, y no a la Administración Tributaria.

La voluntad del ente público no puede intervenir en su contenido para establecer la naturaleza y extensión de las correspondientes prestaciones (14). Bajo esta inteligencia, la actividad administrativa " ... enderezada a liquidar los créditos fiscales y a hacer efectivas las correspondientes prestaciones tributarias, no es, en sentido propio, una actividad "impositiva", sino meramente gestora; no se dirige a imponer el tributo - que ya sido impuesto y regulado por la ley -, sino a liquidarlo. La palabra recaudación se emplea en este momento, no en el sentido estricto de percepción de cuotas tributarias por en ente público, sino en el más comprensivo de actitud administrativa de aplicación de las normas tributarias para dar efectividad al tributo". (15). Así la norma tributaria prevé el hecho generador, disponiendo que cuantas veces se produzca en la realidad surge, respectivamente, a cargo del sujeto pasivo y activo el débito y el crédito impositivo. (16)

Por lo anterior, no es de extrañar la expresión "nacimiento inmediato del crédito impositivo", es decir, su surgimiento no depende de comprobación, declaración, determinación o resolución alguna por parte de la Administración Tributaria.

En suma, para el nacimiento de la obligación tributaria se precisa de la conjunción de dos elementos genéticos *sine qua non*: la norma jurídica tributaria y el hecho generador. La norma le da relevancia y juridicidad al supuesto de hecho, y se sirve del mismo para la producción de los efectos o consecuencias jurídicas.

El presupuesto de hecho o los hechos jurídicos incorporados en la norma, son los medios que ésta utiliza para la producción de los efectos jurídicos. (17)

Para guardar una coherencia científica, metodológica y legislativa, si la obligación

tributaria nace al momento de producirse en la realidad el hecho generador previsto por la norma - carácter *ex lege* -, debe concluirse ineludiblemente que el acto de determinación o liquidación tiene una "doble función declarativa".

1ª. De reconocimiento de la existencia, a cargo de un determinado sujeto, de la obligación antedicha; y

2ª De fijación de la cuantía del expresado débito. (18)

Consecuentemente, al realizarse el presupuesto de hecho, nace el crédito tributario y su correlativa deuda, constituidos *ope legis*, sin ser necesario el ejercicio de un derecho potestativo del Fisco para constituirse en acreedor, y sin dejar de nacer por la abstención del mismo en el ejercicio de sus facultades determinativas. Por otra parte, el sujeto pasivo está obligado al cumplimiento de la prestación pecuniaria aún cuando no se tenga certidumbre de su existencia y cuantía, es decir, el deudor existe antes de la determinación de la obligación tributaria. (19)

## II. Efecto constitutivo

Los principales exponentes de esta tesis, partiendo de la doctrina alemana, distinguen entre tributos instantáneos (inmediatos) o "sin imposición" (poseen un presupuesto simple ) y tributos de eficacia diferida (con un supuesto de hecho complejo, de formación sucesiva). En los primeros basta la realización del presupuesto de hecho para pagar la deuda, no siendo la determinación un momento imprescindible de la relación tributaria; con relación a los últimos el acto determinativo es constitutivo de la obligación tributaria. (20)

Al tenor de esta opinión, se requiere de un acto expreso de la Administración Tributaria, para establecer la existencia y precisar el monto de la obligación tributaria, y a partir de ese momento el débito tributario se constituye y deviene exigible (21); de esta manera vinculan el origen de la obligación tributaria con la actividad administrativa de liquidación o determinación en el hecho generador de la misma. En síntesis, la obligación tributaria no nace hasta tanto no se produzca el acto de determinación.

Los dos principales exponentes de esta construcción teórica, lo fueron Berlín y Allorio, por lo que a continuación se hará una sinopsis descriptiva y crítica de sus posiciones.

Berlín sostuvo, en teoría, la admisibilidad de un derecho potestativo de la Administración Financiera a constituirse en acreedora de un determinado tributo, entendiéndose por tal el derecho a producir, por efecto de la voluntad de su titular, una modificación de la esfera jurídica del sujeto pasivo, sin que éste pueda evitar tal mutación, debiendo soportar, no pudiendo abstraerse de las consecuencias negativas derivadas del ejercicio del poder (sujeción) (22). Para ese jurista, del ejercicio de un derecho de esa índole puede nacer una obligación, pues del presupuesto de hecho nace el derecho potestativo para realizar un acto, y del cual surge ulteriormente la obligación tributaria.

De tal derecho potestativo en cabeza del ente impositor, derivan dos consecuencias importantes, en abono a la tesis constitutiva:

1. La obligación tributaria puede tener su fuente inmediata en un acto administrativo, y no en la ley, dejando de ser una obligación *ex lege*.

2. La relación jurídico tributaria, se desenvuelve en tres fases: el nacimiento del poder liquidatorio (derecho potestativo), al realizarse el supuesto de hecho; nacimiento de la obligación al ejercitarse aquél, y extinción de la misma.

Sin embargo, el propio Berlin admite, de *iure conditio*, que el carácter declarativo o constitutivo del acto determinativo, depende de la disciplina legal de cada tributo.

A nuestro juicio, este criterio choca frontalmente con el principio de reserva de ley en materia tributaria, conforme al cual únicamente la ley, en sentido formal, puede crear, modificar o suprimir un tributo (artículos 121, inciso 13, de la Constitución Política y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributario). De la realización de la especie fáctica del tributo nace un derecho de crédito para el Fisco, y no un derecho potestativo.

En este último sentido Sainz de Bujanda afirma lo siguiente "... es claro que el nacimiento de la deuda fiscal no puede nacer, dentro de un ordenamiento jurídico en que rija el principio de legalidad tributaria, por efecto de la sola voluntad de la Administración financiera, sino por la concurrencia del precepto legal que tipifica el presupuesto de hecho y por la realización efectiva de este último concurrencia del precepto legal tipifica el presupuesto de hecho y por la realización efectiva de este último. La voluntad del ente público únicamente puede dirigirse a hacer efectiva la deuda del contribuyente a través del procedimiento liquidatorio que en cada caso corresponda, pero dando siempre por supuesto que dicha deuda existe, ya que la voluntad del Fisco, por sí sola, jamás podría llegar a engendrarla". (23).

Desde otra perspectiva, Allorio arguye la inexistencia de una relación jurídica perfecta antes del acto determinativo, pues el sujeto pasivo, no tiene que pagar y no puede hacerlo anticipadamente, aunque lo quisiera.

Empero, de la imposibilidad de efectuar la prestación en el momento elegido por el deudor, no cabe inferir la inexistencia de la obligación. Es perfectamente plausible que no coincidan en el tiempo el momento de la extinción de la obligación (momento del pago) con el de su nacimiento, por razones de interés público, ya que, existen períodos durante los cuales los órganos administrativos están en condiciones de exigir las prestaciones y recaudar los ingresos. De lo contrario sería inminente un caos tributario, al permitirle a cada sujeto pasivo liquidar y extinguir la deuda impositiva en cualquier momento (v. artículo 40 Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

A la ley le corresponde disponer cuando nace el crédito tributario, y cuando se extingue, no se trata, entonces, de dos momentos ineluctablemente coincidentes, pues la ley

"es soberana para decretar un distanciamiento temporal entre el nacimiento y el cumplimiento de la obligación". (24)

Otro argumento esgrimido por Allorio, es que la anulación del acto determinativo (justo o injusto) implica la desaparición de la obligación tributaria. Sin embargo, el acto determinativo injusto no puede implicar la desaparición de lo que nunca ha existido: la obligación tributaria; y el acto determinativo justo solo llama al pago al que ocupe la posición de sujeto pasivo según la ley. La sentencia ilegal que anula ese acto impide la producción de los efectos de la obligación pero no la hace desaparecer (25).

En nuestra opinión Allorio establece el germen de la autodestrucción de su tesis, al admitir ciertos casos en que la obligación tributaria no nace del acto de determinación (y. gr. cuando hay declaración). En tales hipótesis, considera que si la Administración Tributaria, no hace uso de sus poderes de recalificación o rectificación, en el tiempo establecido por la ley, la obligación tributaria se consolida sobre la base de la declaración, diciendo que antes de ser una "auto - imposición" constituye el reconocimiento de la base imponible, al cual la ley le concede eficacia constitutiva, sea la obligación tributaria nace de la declaración contribuyente. (26)

A lo anterior se puede replicar diciendo que si el sujeto pasivo declara, y tributa conforme a lo declarado, lo hace porque ha nacido previamente una obligación tributaria, y si la declaración es recalificada no significa que halla pagado indebidamente. (27)

En opinión de Allorio, la determinación no sólo produce la exigibilidad y concreción de la deuda tributaria, sino también su propia existencia. Nos indica como los partidarios de la corriente declarativa, admiten que la determinación produce efectos jurídicos, siendo inadecuada tal denominación.

A esa objeción se puede responder afirmando que indudablemente la determinación produce efectos jurídicos, teniendo, por ende, carácter constitutivo pero no de la obligación - ya constituida - sino de otros efectos distintos (exigibilidad de la deuda, constitución en mora, nuevo plazo de prescripción o cualquier otro que le asigne el legislador). Ello implica que los actos pueden tener un carácter mixto: declarativos de realidades preexistentes y constitutivos de efectos diferentes.

Para Allorio, la tesis declarativa lleva a reputar la obligación tributaria como un vínculo sujeto a condición o plazo, considerando inadmisibles tal conclusión. Empero, la transformación de la obligación tributaria en líquida y exigible, en virtud de la determinación, no implica tenerla como una obligación sujeta a plazo o condición alguna. Las obligaciones pueden ser inexigibles en su nacimiento, y esto es lo propio y característico de las obligaciones *ex lege*. La exigibilidad es un efecto posterior al nacimiento de la obligación tributaria, resultante de una actuación ulterior. La ley suele situar en dos momentos distintos el nacimiento de la obligación tributaria y su exigibilidad. Antes del acto de determinación existe una obligación *ex lege*, no exigible por la ausencia de un acto del particular o del Fisco al cual la ley vincula el efecto jurídico de la

exigibilidad.

Por otra parte, Allorio, considera que antes de la determinación es incierto el momento del surgimiento de la obligación, sin embargo, el concepto de evasión fiscal únicamente cobra sentido si se admite la preexistencia de la obligación respecto de la determinación, pues la misma consiste en el incumplimiento de prestaciones pecuniarias derivadas de obligaciones existentes no conocidas y exigidas por el Fisco. (28)

Igualmente, estima inconcebible la idea de un juicio declarativo del tributo antes de la determinación, al no estar frente a una relación jurídica, concepto al cual es inherente la susceptibilidad de un juicio de esa índole para la aplicación concreta de la norma.

No obstante, para suscitar un juicio declarativo se requiere, también, de una situación de conflicto o elemento de tensión. No resulta, entonces, lógico negar la existencia de una relación jurídica tributaria perfecta antes de la determinación, porque el conflicto entre sujeto activo y pasivo usualmente falta mientras la Administración no actúa para la aplicación de las normas tributarias aplicables al caso en litigio. (29)

En realidad, toda la actividad de la Administración Tributaria se orienta a dar efectividad a una obligación cuya existencia y contenido han sido predeterminados por la ley. Si bien la actividad de la administración puede resultar necesaria, de su ausencia no deriva la inexistencia de la obligación tributaria. Se trata de una actividad impuesta por la ley a los órganos de la Administración Tributaria, para dar efectividad a las obligaciones ya nacidas. El acto de determinación da satisfacción a la norma legal al ejecutar la voluntad de la ley, consistente en la satisfacción de una prestación tributaria, por el sujeto pasivo, al producirse el presupuesto de hecho. (30)

Desde el campo del Derecho Procesal, Allorio, sostiene que el procedimiento tributario está montado sobre el concepto de interés legítimo, siendo una jurisdicción de anulación más que declarativa, la cual entra en funcionamiento tan pronto como se de un acto determinativo impugnado por ilegítimo, siendo necesaria su corrección.

El sujeto pasivo antes del acto de liquidación no es titular de un derecho subjetivo, sino de un interés legítimo a la producción de un acto determinativo con arreglo a derecho, en razón de actuar el Fisco en ejercicio de un poder reglado o vinculado por la norma tributaria.

A pesar de lo anterior, es necesario indicar que realizado el supuesto hecho, la posición acreedora le corresponde a la Administración y la deudora al sujeto pasivo. A la Administración le corresponde un derecho subjetivo de crédito. Por lo anterior resulta innecesaria una jurisdicción declarativa antes del acto determinado, pues a la Administración, le corresponde actuar de oficio y poner en marcha el procedimiento de gestión, determinación y recaudación de débitos fiscales en los supuestos en los cuales las obligaciones nacidas de la ley no se cumplan espontáneamente por el sujeto pasivo. En la relación tributaria, el sujeto pasivo carece de posibilidades para la autodefensa legítima de

sus derechos, sólo él puede experimentar la necesidad de acudir a la vía jurisdiccional, para impugnar las resoluciones de la Administración conculcadoras de sus derechos tributarios, requiriendo su nulidad. (31)

### **C. Ordenamiento jurídico costarricense**

En nuestro ordenamiento jurídico, la obligación tributaria nace al producirse el presupuesto de hecho del tributo (hecho generador) previsto por la ley, teniendo la determinación un efecto declarativo, pues a través de la misma se reconoce formalmente y documentalmente una obligación tributaria preexistente, fijándose la base calculada, propia de la situación particular, sobre la cual se aplica la tarifa y se obtiene el quantum de la deuda.

El fundamento de la afirmación anterior lo encontramos en varios preceptos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios cuya claridad resulta elocuente, además de no prestarse para equívocos o interpretaciones ambiguas.

El numeral 11 establece: "La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley ..." ; por otra parte, el canon 31 de ese texto legal dispone: ' El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación

El artículo 51 ibidem, al regular la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación (tres años cuando ha mediado declaración del contribuyente o responsable, y cinco cuando la declaración sea calificada de fraudulenta o no se haya presentado), deja entrever, implícitamente, la preexistencia de la obligación respecto de la determinación.

El ordinal 115 ibidem es muy explícito al presuponer la naturaleza declarativa de la determinación, al señalar lo siguiente: "Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deben cumplir dicha obligación - deber de iniciativa en la declaración - por sí mismos, cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria ..." Ese artículo supone que al acaecer (producirse o realizarse) el hecho generador tipificado por la norma tributaria, nace la obligación tributaria, por lo cual el sujeto pasivo debe cumplirla, aun cuando no intervenga el Fisco.

La jurisprudencia sentada por la Sala Primera de la Corte, ha sido consecuente con el carácter diáfano de tales normas y ha estimado, en un fallo reciente redactado por el Magistrado Dr. Ricardo Zeledón Zeledón, sobre el tópico, que la determinación de la obligación tributaria" tiene un efecto declarativo ya que la obligación tributaria nace al producirse el supuesto de hecho previsto por la norma tributaria o la hipótesis legal condicionante, es decir, el hecho imponible que describe y tipifica el tributo correspondiente. El deber de satisfacer la obligación tributaria y el correlativo derecho a

exigirla, no se encuentran condicionados a ningún acto sustancial posterior. La determinación tributaria implica y supone un reconocimiento formal de una obligación preexistente. Tanto el contribuyente como la Administración Tributaria, al determinar, para la situación concreta, la base imponible y el monto de la deuda, no crean ni perfeccionan obligación alguna, simplemente reconocen y declaran una obligación preexistente a la determinación. El carácter declarativo de la determinación es la tesis más consecuente con el carácter innegable *ex lege* de la obligación tributaria. Sobre el particular nuestra legislación tributaria dispone que: " El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación (artículo 31) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); lo anterior significa que basta que se de el supuesto hipotético contenido en la norma tributaria para que la obligación tributaria nazca a la vida jurídica (artículo 11 Código de Normas y Procedimientos Tributarios )". (32)

La anterior constituye la línea hermenéutica de ese alto órgano jurisdiccional, pues sobre el punto la antigua Sala de Casación, consideró lo siguiente:

La ley es la fuente de la obligación tributaria; según ella la deuda impositiva nace al producirse la situación de hecho que según la norma da lugar al impuesto, cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las mismas (doctrina del art. 2 del Código Tributario). La obligación tributaria surge en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley (doctrina del artículo 11 del mismo Código); y el hecho generador que es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación, se considera que ocurre en las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente, le corresponden (doctrina de los arts. 31 y 32 del mismo Código ). De acuerdo con esas normas vigentes hay que entender que la obligación nace al darse el presupuesto del tributo, al producirse las circunstancias de hecho que dan lugar al impuesto, y que la determinación de la obligación tributaria, que consiste en el 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 imponible y el alcance cuantitativo de la obligación sólo tiene un simple efecto declarativo (subrayado es nuestro) ((33).

### **3. Procedimientos de determinación**

En doctrina suele hacerse una clasificación tripartita de los procedimientos de determinación.

#### **A. Determinación por el sujeto pasivo (autodeterminación o autoliquidación)**

La tendencia moderna del derecho tributario preconiza el cumplimiento espontáneo, por el sujeto pasivo, de las obligaciones y deberes que impone la norma tributaria, lo que no descarta una actividad aplicativa del Fisco para asegurar el cumplimiento real y efectivo de los deberes legales de aquél, o bien, para ajustarlos a una forma y tiempo de pago

determinados. En tal sentido Sainz de Bujanda señala: " ... en todo caso, la actividad administrativa dirigida a la actuación, en concreto, de las normas legales tributarias ha de situarse, dentro de la ordenación jurídica del tributo, en un plano secundario o instrumental:

1º. Porque dicha actividad puede ser innecesaria, y, en todo caso, ha de quedar reducida a aspectos accesorios y formales del cumplimiento de las obligaciones, y

2º. Porque, a través de la misma, no puede modificarse el nacimiento, el contenido ni la extinción de las obligaciones tributarias, aspectos sustantivos que han de venir predeterminados por la ley, en aquellos ordenamientos positivos en que rija el principio constitucional de legalidad tributaria". (34)

La autodeterminación se realiza con fundamento en las declaraciones juradas presentadas por el sujeto pasivo (contribuyente o responsable), teniendo la Administración Tributaria posibilidades de verificación y rectificación. En este caso el declarante llena el formulario de la declaración jurada especificando los aspectos relacionados con el hecho generador, y luego, partiendo de la base imponible y de la aplicación de la alícuota determina el importe del tributo.

Cuando el sujeto pasivo cumple espontáneamente hay voluntad de cumplir la obligación impuesta por la ley, en tanto la voluntad de la Administración Financiera busca reafirmar la voluntad de la ley frente a los administrados.

Nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, estatuye qué se debe entender por declaración jurada al señalar: es la determinación de la obligación tributaria efectuada por los contribuyentes o responsables bajo juramento y presentada en la forma y el tiempo establecidos por la Administración Tributaria (artículo 117 *ibidem*).

Hay quienes adversan este tipo de determinación, pues sólo conciben ese concepto cuando media un acto intelectual y de voluntad a través del cual el obligado constata la realización de la especie fáctica prevista por la norma abstracta a fin de cumplir el precepto legal.

Así, por ejemplo, en algún momento se subrayó que "Las autoliquidaciones, además de no ser actos administrativos, no se presentan, a efectos jurídicos, como una liquidación, ya que para que, insisto, jurídicamente nos encontremos ante un liquidación hace falta, siempre y en todo caso ... un pronunciamiento administrativo. Sin ese pronunciamiento no existe liquidación. Por ello, jurídicamente, la diferencia entre las denominadas autoliquidaciones y el acto de liquidación está en que aquéllas son propuestas de los sujetos pasivos a la oficina gestora sobre el contenido del acto de liquidación. O dicho de otro modo más simple, en que las denominadas autoliquidaciones, jurídicamente hablando, no son liquidaciones". (35)

Indubitablemente en la determinación por el sujeto pasivo no existe un pronunciamiento administrativo ni tácito ni presunto sobre el importe de la obligación tributaria, empero no por ello deja de haber determinación. Podría reputarse como un acto debido de colaboración, sometido a comprobación y rectificación por el Fisco (36); por ello

el artículo 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios eleva a la categoría de deber formal del sujeto pasivo la presentación de las declaraciones juradas, por su contenido se presume fiel reflejo de la verdad.

## **B. Determinación de oficio (*ex officio*)**

Aquí la Autoridad Tributaria despliega una actividad orientada al conocimiento y cualificación del presupuesto, para concretar y hacer exigible la obligación ya nacida. (37)

El artículo 116 de nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios conceptúa la determinación por la Administración Tributaria como "... el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia"; esta noción viene a reforzar el carácter declarativo de la determinación.

La determinación de oficio es la practicada por el Fisco en los tres supuestos contenidos en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a saber:

- a) cuando el sujeto pasivo no ha presentado la declaración jurada;
- b) por haber sido objetada la presentada, al considerarla falsa, ilegal o incompleta,
- c) cuando habiéndola presentado no aporta la información y documentos para la apreciación exacta del hecho imponible.

Los numerales 109, inciso c), en relación con el 118 ibidem, al disponer que la Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por los medios y procedimientos legales, quedando expresamente autorizada para "Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes, a efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente", someten las declaraciones juradas a comprobación o rectificación, para lo cual el Fisco puede requerir registros, libros, informes, correspondencia, comprobantes de las operaciones realizadas y cualquier documento relacionado con la situación impositiva del sujeto pasivo (artículo 110 ibidem). En ausencia de tales documentos o cuando sean insuficientes o contradictorios el Fisco debe tener en cuenta los indicios que permitan estimar la magnitud del hecho imponible, la base de cálculo y del importe del tributo (artículo 111, 119 - párrafo in fine - y 120, inciso b, ibidem).

Por ello la determinación de oficio puede hacerla la Administración Tributaria sobre base cierta o presunta (artículo 2120 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

La determinación sobre base presunta suele denominarse "presuntiva o inductiva" y se efectúa cuando no se ha declarado del todo o habiéndose declarado es necesario determinar la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo, a través de indicios precisos

y concordantes reveladores del desfase existente entre lo declarado o lo no declarado y lo efectivamente percibido.

Realmente es un método de determinación excepcional en cuanto permite presumir la magnitud de la base imponible, por ello el Tribunal Superior de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, ha manifestado que al efectuar una determinación o tasación sobre base presunta la Administración Tributaria no puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin mayores explicaciones y debe en todo caso usar promedios y coeficientes generales y acercarse, en lo posible a los hechos reales, tornando en cuenta todos los elementos disponibles, y a falta de índices probatorios, apoyarse en coeficientes experimentales ". (38)

Se suele distinguir, también, entre determinación provisional y definitiva, la primera se da cuando no ha existido comprobación y valoración del hecho generador por parte de la Administración Tributaria, en ella los órganos gestores establecen aproximadamente el importe de la obligación tributaria material, por no tener un conocimiento completo del hecho generador o de cualquier otro elemento determinando del *quantum* de la obligación tributaria. Si se ha dado el importe de la obligación tributaria y todos los elementos determinantes de su *quantum* (39). Nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios admite la determinación provisional para el caso de los contribuyentes o responsables que "... no presenten declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales y la Administración Tributaria conozca por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar en períodos anteriores ..." (artículo 122 ibidem).

La determinación provisional, obedece a razones eminentemente recaudatorias, tendentes a obtener un ingreso anticipado de la deuda tributaria, aun cuando no esté valorada y declarada de un modo definitivo. Con esa determinación la Administración no dice la última palabra sobre el importe de la obligación tributaria ni decide el fondo del asunto, además de estar en función de la determinación definitiva.

La Sala Primera de la Corte en otra importante resolución del presente año, hizo hincapié en la índole de la determinación de oficio al indicar: "Dentro de los modos de determinación de la obligación tributaria, existe la determinación de oficio, la cual practica el Fisco o la Administración Tributaria, cuando el sujeto pasivo no ha presentado la declaración jurada, por ser impugnada la misma, al considerarla falsa, ilegal o incompleta, o bien cuando habiéndola presentado no aporta la información y documentos para la apreciación exacta de la existencia y magnitud del hecho imponible (artículos 116, 119 y 120 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). La determinación de oficio suele ser un procedimiento de naturaleza accesoria y excepcional, en cuanto generalmente complementa o suple la determinación por el sujeto pasivo (declaración jurada a través de formulario) su excepcionalidad deriva de que la regla es la determinación del tributo por el propio contribuyente a través de la declaración jurada". (40)

### **C. Determinación mixta**

Se realiza merced a la gestión concurrente (cooperación y colaboración) del Fisco y del sujeto pasivo. En ella el último aporta los datos solicitados por el primero, el cual fijará el importe del tributo. Esta forma de determinación no opera ni en nuestro ordenamiento jurídico, ni en la mayoría de los sistemas latinoamericanos.

## Conclusiones

1. Existe determinación de la obligación tributaria aun cuando no medie un acto o pronunciamiento de la Administración Tributaria (v. gr. determinación por el sujeto pasivo - declaración jurada no rectificadora -

2. La determinación produce un efecto declarativo en relación a la obligación tributaria preexistente.

3. Nuestro ordenamiento jurídico sigue la tesis declarativa de la determinación, siendo ello totalmente consecuente con el principio de reserva de ley en materia tributaria establecido por nuestra Carta Magna, y con el carácter *ex lege* de la obligación tributaria.

---

(1) Sala de Casación N<sup>2</sup> 134 de 14:20 hrs. del 1~ de diciembre de 1971.

(2) Citado por SAINZ DE BUJANDA (Fernando), Nacimiento de la Obligación Tributaria, Hacienda y Derecho, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, IV, 1966, p. 39.

(3) V. GIULIANI FONROUGE, (Carlos M. ) Derecho Financiero, Buenos Aires, Depalma, 3a. Edición, Volumen 1, 1984, p. 451.

(4) V. MARTIN (José María) y RODRIGUEZ USE (Guillermo), Derecho Tributario Procesal, Buenos Aires, Depalma, 1987, p. 53.

(5) V. GIULIANI FONROUGE (CM.), op. cit., p. 453

(6) V. VILLEGAS (Héctor), Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Bs As, Depalma, 3a. edición, 1984, pp. 279 - 282.

(7) y. COCIVERA (Benedetto), Accertamento Tributario, Enciclopedia del Diritto, Giuffrè Editore, Tomo 1, 1958, p. 246.

(8) Citado por D'AMATI (Nicola), Derecho Tributario, Teoría y Crítica, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1989, p. 201.

(9) y. GIULIANI FONROUGE (CM.), op. cit. p. 454.

(10) V. Op. ult. cit., p. 461.

(11) V. SAINZ DE BUJANDA (Fernando), op. cit., pp. 18 - 19.

(12) V. SAINZ DE BUJANDA (Fernando), op. cit., pp. 133 - 134.

(13) Op. cit. cit., p. 138.

(14) V. op. cit. cit., p. 19.

(15) Op. cit., p. 19.

(16) V. op. cit., p. 23.

(17) V. SAINZ DE BUJANDA (Fernando), op. cit., pp. 36.

(18) Op. cit. p. 41.

(19) V. op. cit., p. 58.

(20) V. D'AMATI (Nicola), op. cit., pp. 202 - 203, COCIVERA (Benedetto), op. cit., p. 247.

(21) V. GIULIANI FONROUGE (CM.), op. cit., p. 455.

(22) V. SAINZ DE BUJANDA (Fernando), op. cit., p. 43.

(23) V. SAINZ DE BUJANDA (Fernando), op. cit., p. 52.

(24) Op. cit., p. 91.

(25) V. SAINZ DE BUJANDA (Fernando), op. cit., p. 92 - 93.

(26) V. op. cit., pp. 64 - 67.

- (27) V. SAINZ DE BUJANDA (Fernando), op. cit., p. 94 - 97.
- (28) V. SAINZ DE BUJANDA (Fernando), op. cit., p. 106 - 113.
- (29) Op. cit., p. 120.
- (30) V. op. cit., pp. 99 - 102.
- (31) V. SAINZ DE BUJANDA (Fernando), op. cit., p. 125.
- (32) Sala Primera de la Corte, N<sup>2</sup> 71 de las 14;40 hrs. del 29 de mayo de 1991.
- (33) Sala de Casación, N<sup>o</sup> 93 de las 14,00 horas del 14 de setiembre de 1979.
- (34) SAINZ DE BUJANDA (Fernando), op. cit., p. 142.
- (35) CLAVIJO HERNANDEZ, (Francisco) El acto de liquidación. Revista Española de Derecho Financiero, N<sup>o</sup> 20, octubre-diciembre 1978, p. 654.
- (36) V. MICHELI (Gian Antonio), Curso de Derecho Tributario, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, s.e., 1975, pp. 263 - 264.
- (37) V. SAINZ DE BUJANDA (Fernando), op. cit., pp. 131 - 132.
- (38) Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda de las 10;25 hrs. del 7 de setiembre de 1979.
- (39) V. CLAVIJO HERNANDEZ (Francisco), op. cit., p. 655.
- (40) Sala Primera de la Corte, N<sup>2</sup> 112 de las 9;40 hrs. del 12 de julio de 1991.