

La determinación tributaria por los sujetos pasivos



Lenin José Andara Suárez

Prólogo:
Serviliano Abache Carvajal

 **Andara Editor**

LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA POR LOS SUJETOS PASIVOS

Lenin José Andara Suárez

Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca
Profesor de Finanzas Públicas y Derecho Financiero
de la Universidad de Los Andes (ULA)

La determinación tributaria por los sujetos pasivos

Andara Editor

Mérida, 2025

Título: La determinación tributaria por los sujetos pasivos

Autor: Andara Suárez, Lenin José.

HECHO EL DEPÓSITO DE LEY

Depósito Legal: ME2025000077

ISBN 978-980-18-6249-9

Diseño de portada y diagramación: Disegraf

disegrafproducciones@gmail.com

@disegraf_ca

Este libro es de libre difusión con fines académicos no comerciales.

El presente trabajo fue publicado originalmente en la
Revista de Derecho Tributario N° 165, 2020,
Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

Se han realizado ajustes en la distribución de citas a pie de página
pasadas a texto principal y agregado algunas definiciones.

CONTENIDO

Prólogo	1
I. Introducción.....	7
II. Las diversas modalidades de determinación	8
III. La determinación en el sistema tributario español.....	16
IV. La determinación en la doctrina latinoamericana.....	21
V. La determinación por el sujeto pasivo	24
VI. La inutilización de efectos timbrados	29
VII. La autoliquidación (declaración-liquidación)	31
VIII. Uso errático de los términos autodeterminación y autoliquidación.....	39
IX. Conclusiones	41
X. Bibliografía.....	43

PRÓLOGO

En la determinación de la obligación tributaria se da cita, sabido es, la tensión dialéctica entre lo material y lo formal del Derecho tributario¹. De un lado, se precisa si existe la obligación tributaria (*an debeat*) y, en caso de haber nacido, se cuantifica su importe (*quantum debeat*)². Del otro, tiene lugar la aplicación de la norma material en el caso concreto³. Tal intersección teórica, a la vez que práctica, da cuenta de la importancia de su estudio. Y es a este fundamental aspecto del fenómeno tributario al que se dedica el Prof. Dr. Lenin Andara Suárez en este nuevo libro, intitulado *La determinación tributaria por los sujetos pasivos*.

Ni Lenin ni su dedicación a esta área de la tributación requieren presentación. Este ya consagrado investigador y profesor de Finanzas Públicas y Derecho Financiero de la Universidad de Los Andes, Doctor en Derecho de la Universidad de Salamanca, cuenta con una importante obra escrita, dentro de la cual destaca — precisamente— su producción científica en torno a la determinación tributaria, mereciendo especial mención su tesis doctoral, titulada *De la liquidación a la autoliquidación en los ordenamientos tributarios de España y Venezuela*⁴, así como sus monografías sobre *La autoliquidación y su incidencia en el sistema de aplicación de los tributos en España*⁵ y *El acto de liquidación tributaria. La determinación por la Administración tributaria*⁶. Como podrá notar el lector, son muchas horas de vuelo en *lides determinativas* las que hoy acumula en su trayectoria el Prof. Andara.

¹ RUAN SANTOS, Gabriel: “Nuevo replanteo de viejas cuestiones” (Discurso de Orden para las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario), *Revista de Derecho Tributario*, núm. 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, pág. 217.

² VILLEGAS, Héctor B.: *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, 8ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2002, pág. 395.

³ VALDÉS COSTA, Ramón: *Instituciones de Derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1996, pág. 14.

⁴ ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *De la liquidación a la autoliquidación en los ordenamientos tributarios de España y Venezuela*, tesis doctoral, Universidad de Salamanca, España, 2017.

⁵ ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *La autoliquidación y su incidencia en el sistema de aplicación de los tributos en España*, Bosch Editor, Barcelona, 2018.

⁶ ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *El acto de liquidación tributaria. La determinación por la Administración tributaria*, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, y Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes, Mérida, 2013.

Pero además de tener, por razones de amistad, el inmenso honor de preparar un nuevo prólogo para una obra de Lenin⁷, en esta oportunidad también me complace hacerlo para introducir al lector en un trabajo que se enmarca en una línea de investigación que compartimos —y en la que he preparado algunos estudios⁸—, como lo es la correspondiente a la determinación tributaria y, en este caso en particular, la efectuada por los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

* * * *

El Prof. Andara estructura su estudio en nueve capítulos, en los cuales (i) introduce el trabajo, (ii) aborda las diversas modalidades de determinación, (iii) se ocupa de la determinación en el sistema tributario español, (iv) revisa la doctrina latinoamericana de la institución, para (v) enfocarse en la determinación por el sujeto pasivo, a propósito de lo cual se encarga de (vi) la inutilización de efectos timbrados, así como se adentra en (vii) los particulares de la autoliquidación, para acto seguido (viii) denunciar el uso errático de los términos autodeterminación y autoliquidación, y finalmente (ix) traer sus conclusiones sobre lo disertado.

Son muchos los aciertos del trabajo. Sin embargo, por cuestiones de espacio debo limitarme a comentar brevemente las cuestiones que me parece gozan de especial peso, tanto en lo teórico como en lo práctico. De entrada, Lenin pasa debida revista a las distintas modalidades determinativas por el sujeto (autodeterminación, determinación mixta, determinación oficiosa y determinación judicial⁹) y a su particular evolución en el sistema tributario español,

⁷ ABACHE CARVAJAL, Serviliano: “Prólogo”, en ANDARA SUÁREZ, Lenin José, *Manual de Derecho tributario I. Derecho sustantivo*, autor, Mérida, 2018.

⁸ En mi más reciente libro, escrito con otro querido amigo, me ocupé nuevamente de distintos aspectos de la determinación tributaria. Al respecto, *vid.* ABACHE CARVAJAL, Serviliano y ROMERO MORALES, Erwin Iván, *Los derechos del contribuyente en acción*, Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario - Universidad de San Carlos de Guatemala, Ciudad de Guatemala, 2023.

⁹ Clasificación subjetiva cuatripartita que, hace ya algún tiempo, desarrollé en el contexto del sistema tributario venezolano, en: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “La determinación de la obligación tributaria”, en SOL GIL, Jesús *et al.* (Coords.), *Manual Venezolano de Derecho*

con las distintas referencias doctrinales a la “privatización de la gestión tributaria”¹⁰, así como al camino recorrido a partir de la inicial resistencia para reconocérsele verdadero carácter de liquidación a la efectuada por el sujeto pasivo, que vino a concretarse con la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, dando paso —así lo explica el autor— a un “un auténtico cambio de paradigma sobre la participación del contribuyente en la aplicación de los tributos”.

Luego centra su atención en la doctrina latinoamericana. Aquí se ubica, nos parece, un aspecto particularmente relevante del trabajo a nuestros fines, dado su carácter de natural insumo conceptual para la doctrina venezolana. Al estudiar las enseñanzas latinoamericanas sobre la determinación tributaria, el Prof. Andara empieza por precisar que, a contracorriente de la situación española, los tributaristas latinoamericanos han tenido una concepción más amplia de la categoría bajo comentarios, habida cuenta que tempranamente admitieron —con contadas excepciones¹¹— la posibilidad de que la determinación tributaria se llevase a cabo por los propios sujetos pasivos. Pero, además, desde ya deja ver algo sobre lo que volverá más adelante en su estudio, y que también comentaré luego, en relación con el uso indistinto y confuso de los términos “determinación” y “liquidación”.

De esta manera, Lenin da paso al próximo capítulo de su trabajo, en el que se ocupa del tema medular del mismo: la determinación por el sujeto pasivo. Empieza, sin perder tiempo alguno, deslizando unas consideraciones críticas sobre el término “autodeterminación”, teniendo en cuenta que el mismo no comprendería las determinaciones de terceros, esto es, las que deben realizar los agentes de retención o percepción por mandato de la ley. Sin duda, lleva razón el autor. En esta línea sugiere que, cuando se trate de la

Tributario, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, págs. 466-472.

¹⁰ FERREIRO LAPATZA, Juan José: “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, Madrid, 1983, pág. 81 y ss.

¹¹ JARACH, Dino: *El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo*, 2ª ed., Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 1971, pág. 36.

declaración y liquidación de obligaciones tributarias *propias* se les refiera como “autoliquidaciones”, mientras que, con apoyo en la doctrina¹², en los supuestos de declaración y liquidación de obligaciones de terceros se les identifique como “heteroliquidaciones”.

Igualmente, no debe pasarse por alto que, si bien la denominación de “autodeterminación” pudiera ser la forma más difundida de rotular esa modalidad determinativa, no es menos cierto que también se le suele referir como determinación por el sujeto pasivo, la cual no sólo sería más acertada en lo semántico, sino también en lo pragmático, habida cuenta que la figura del sujeto pasivo tributario comprende, como es sabido, tanto al contribuyente (quien por realizar el hecho imponible se concibe como deudor por deuda propia) como a los responsables (quienes no realizan el hecho imponible, pero por mandato de ley se identifican con deudores por deuda ajena frente a la Administración tributaria), dentro o al lado de los cuales se ubicarán —en atención al ordenamiento jurídico del que se trate— los sustitutos (en lugar del contribuyente o deudor por deuda propia).

También explica el Prof. Andara, siguiendo a la mejor doctrina española¹³ que, indistintamente de que el sujeto pasivo lleve a cabo su determinación de la obligación tributaria, el mismo no gozará de “seguridad jurídica concluyente” hasta tanto no tenga lugar la cuantificación definitiva del importe por parte de la Administración tributaria. Entendiendo lo que se plantea, también luce de relevancia tener a mano que, como lo he sostenido en varios estudios¹⁴, la posición determinadora de la Administración tributaria sería precisamente eso, “una posición”, en lo absoluto definitiva ni —

¹² MORILLO MÉNDEZ, Antonio: “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: visión crítica del Título IV del R.D. 1065/2007”, *Carta tributaria monografías*, núm. 9, Edición Fiscal Ciss, Valencia, 2008, pág. 17.

¹³ GARCÍA NOVOA, César: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 215.

¹⁴ Entre otros, *vid.* ABACHE CARVAJAL, Serviliano: *La atipicidad de la “presunción” de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana - Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Colección Estudios Jurídicos, núm. 93, Caracas, 2012, pág. 220.

mucho menos— firme, hasta que el acto determinativo que la declaró y liquidó, lo sea. Este sería el caso, precisamente, del acto consentido (no recurrido) o de la sentencia que determine de manera definitivamente firme la obligación tributaria a cargo del contribuyente, con ocasión de su impugnación de la “posición determinativa” del ente fiscal, en cuyo momento —ahora sí— el sujeto pasivo tendrá certeza plena sobre el nacimiento (o no) de la obligación tributaria, así como de su definitiva cuantía.

Luego el autor se adentra en la inutilización de los efectos timbrados, recordando que es la forma más antigua de determinación por el sujeto pasivo —si bien, como también lo precisa, ha quedado en buena medida relegada en los sistemas tributarios modernos—, así como en la autoliquidación y, particularmente, en la declaración-liquidación, que se presenta en la actualidad como la modalidad más común de determinación por el sujeto pasivo. En este sentido, el Prof. Andara revisita varias definiciones que ha aportado la doctrina sobre la “declaración-liquidación”, tanto en clave descriptiva, crítica y propositiva, para concluir que lo determinante en una aproximación sobre esta categoría se identifica con siempre traer a colación sus aspectos esenciales, a saber, los sujetos, el contenido y el resultado de la misma.

Para concluir con el recorrido del trabajo, quiero destacar otro aspecto de la mayor relevancia conceptual, que tiene que ver con la correcta designación de las instituciones jurídicas. Me refiero, aquí, a las aportaciones del autor en cuanto a la denominación de la categoría bajo estudio, que aborda en el capítulo dedicado al “Uso errático de los términos autodeterminación y autoliquidación”. En efecto, Lenin hace un barrido por varias normas del Código Orgánico Tributario venezolano, luego del cual concluye que esta ley concibe a la autoliquidación como un tipo de declaración. Se presenta notable el análisis de la materialidad de la norma que trae el autor, en tanto antídoto dirigido a mitigar el uso desatinado de las

expresiones legales (*nomen iuris*), cuya trascendencia se hace notable en la afectación de la seguridad jurídica¹⁵.

Y es precisamente en esta línea que vale la pena destacar para ir cerrando, en relación con las referencias que suelen hacerse a la “determinación tributaria” y a la “liquidación tributaria”, en no pocas ocasiones a modo de sinónimos, y más allá de la antes comentada práctica legislativa y doctrinaria española en el sentido de la segunda, que en Latinoamérica y, a nuestros fines inmediatos, en Venezuela, la doctrina¹⁶ se encargó hace algún tiempo de distinguir la determinación y la liquidación tributarias, considerando que ésta se identifica con la fase final de aquélla: la cuantificación de la obligación.

* * * *

La determinación tributaria por los sujetos pasivos ha tenido la mayor relevancia desde su adopción en los distintos sistemas tributarios. De ello se da cuenta en este muy bien logrado trabajo del Prof. Dr. Lenin Andara Suárez, quien es un consumado experto en la materia. Habrá que esperar los cambios que se avecinan y que, muy posiblemente, se concreten en cuanto a la determinación tributaria a partir de los agigantados pasos que se están dando por razón de la implementación de nuevas tecnologías, particularmente las infinitas aplicaciones de la inteligencia artificial en el día a día, así como en el contexto de la tributación. Para ello, como es sólo lógico pensar, también será de la esencia misma conocer las categorías finamente abordadas en este estudio. ¡Enhorabuena, amigo!

Caracas, 1 de julio de 2025

Serviliano, Abache Carvajal
Coordinador de la Especialización en Derecho Tributario
de la Universidad Central de Venezuela

¹⁵ GARCÍA NOVOA, César: *El principio de....* cit., pág. 155.

¹⁶ VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse: *In Memoriam Ilse van der Velde Hedderich (compilado y adaptado por Alejandro Ramírez van der Velde)*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2001, págs. 5-6.

I. INTRODUCCIÓN

La cuantificación de la obligación tributaria tiene como inherente la figura de la “determinación” pues a través de ella se alcanza el conocimiento del monto debido al ente público o el monto a favor del contribuyente. La misma ha sido objeto de estudio desde diversos puntos de vista, especialmente tomando en consideración el sujeto del cual emana, así, si procede de la Administración tributaria asume la forma de liquidación administrativa mientras que si emana del particular la situación puede asumir diversos supuestos.

La determinación a cargo de los particulares es el objeto de la presente investigación, la misma ha adquirido un mayor predominio frente a la determinación administrativa en los modernos sistemas tributarios, si bien dicho fenómeno no se produjo de forma homogénea en el mundo occidental, vale decir Europa y América. Así lo señalaba De La Garza¹ en el año 1968, quien diferenciaba los sistemas tributarios americanos (México, Estados Unidos, Argentina) de los sistemas europeos. En el primer grupo, el autor observaba la amplia difusión que tenía el sistema en el que los propios contribuyentes hacían por sí mismos y de forma espontánea la aplicación de la norma tributaria material, por lo cual reconocían la existencia de un hecho generador y determinaban la magnitud de la obligación, sin la intervención de la Administración tributaria; del lado europeo el autor observaba que la tendencia era exactamente la contraria.

La investigación analiza los conceptos fundamentales de la determinación tributaria por los sujetos pasivos. Se inicia con las diversas modalidades de determinación atendiendo a los sujetos que la realizan, criterio que debe ser complementado con la clasificación según el grado de la misma. Seguidamente se aborda la determinación en el sistema tributario español y su predilección por su equivalente terminológico como es la “liquidación”; luego se

¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Derecho Financiero Mexicano*, 3ª. ed., Porrúa, México, 1968, pág. 519.

desglosa el carácter amplio con el que fue concebida la “determinación” en Latinoamérica para adentrarse en la determinación por los particulares y sus dos formas fundamentales: la inutilización de efectos timbrados y la autoliquidación. Se valora el uso errático de los términos autodeterminación y autoliquidación para luego formular las correspondientes conclusiones.

II. LAS DIVERSAS MODALIDADES DE DETERMINACIÓN

El legado administrativo del Derecho tributario, así como la sencillez y volumen de las operaciones económicas permitieron el florecimiento de la concepción según la cual la intervención de Administración era fundamental para la recaudación de los tributos. En términos generales, solo los efectos timbrados constituyeron una excepción sobre este particular. Pero como se deriva de la evolución de los sistemas tributarios occidentales, la forzosa intervención administrativa se convirtió en algo de imposible realización para cada obligación tributaria.

Así, llegó a admitirse, prácticamente en todos los sistemas occidentales, que el sujeto podía cumplir esta función, de manera que los sistemas de aplicación de tributos pasaron a ser mixtos. Son diversos los argumentos que favorecieron el paso a una predominante participación de los particulares a los fines de la aplicación de los tributos, pero debemos resaltar, por evidente argumento a favor, el hecho que la determinación de la obligación tributaria podría ofrecer pocas dificultades y que es realizada de forma reiterada.

Para ilustrar esta diversidad podemos traer lo señalado por Perulles Bassas² quien en 1961 manifestaba: “[l]a determinación de la obligación tributaria en algunos impuestos ofrece tan pocas dificultades y hay que efectuarla tan reiteradamente con relación a un mismo sujeto pasivo, que se admite que este último lleve a cabo

² PERULLES BASSAS, Juan José: *Manual de Derecho Fiscal (parte general)*, Bosch, Barcelona, 1961, págs. 370-371.

su fijación, por lo menos con carácter provisional, ya que de no hacerlo así, los gastos inherentes a su determinación importarían más que el propio impuesto, con evidente olvido del principio de economía en la gestión financiera, por lo que la Administración, cuando se da la situación expuesta, renuncia a la fijación por sí misma de la obligación tributaria”.

En relación con el ordenamiento tributario francés, Beltrame³ señala: “En principio, la liquidación del impuesto corresponde a la administración. Es así cuando el impuesto se percibe en virtud de listado o registro (impuesto sobre la renta, impuestos locales). Sin embargo, en el ámbito de los impuestos sobre sociedades y sobre la cifra de negocio, la liquidación corresponde al contribuyente, y la administración se limita a controlar los cálculos efectuados por el obligado. Finalmente, en los supuestos en que se recauda el impuesto vía retención en la fuente (es éste el caso del impuesto sobre la renta en la mayor parte de los países desarrollados, excepto Francia), liquida el tercero que abona el rendimiento sometido a gravamen”.

Asimismo, la masificación de las relaciones tributarias hizo imposible sostener la liquidación administrativa como paso indispensable para realizar el ingreso al erario público. En anterior oportunidad⁴ nos hemos referido al “sistema tributario masificado” para “ilustrar la aplicación general de un tributo en una sociedad cada vez más compleja y marcada por el principio de generalidad en el sistema tributario”.

En este sentido, es fundamental traer a colación la distinción que hiciese Blumenstein al clasificar la determinación (*accertamento*) desde una perspectiva subjetiva, esto es, de acuerdo a la persona que lo realiza (*cooperare*), distinguiendo entre:

³ BELTRAME, Pierre: *Introducción a la fiscalidad en Francia* (título original: *La fiscalité en France*, trad. SANZ DÍAZ-PALACIOS y MORENO GONZÁLEZ), Atelier, Barcelona, 2004, págs. 41-42.

⁴ ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *La autoliquidación y su incidencia en el sistema de aplicación de los tributos en España*, Bosch Editor, Barcelona, 2018, pág. 115.

- 1.- Autodeterminación (*autoaccertamento*).
- 2.- La determinación de oficio (*l'accertamento di ufficio*).
- 3.- La determinación mixta (*procedimento d'accertamento misto*).

Esta clasificación fue seguida en la doctrina italiana por Giannini y por la más relevante doctrina iberoamericana que se ha ocupado del tema⁵. En nuestra obra *El acto de liquidación tributaria. La determinación por la Administración tributaria*⁶, nos hemos referido a un cuarto tipo

⁵ BLUMENSTEIN, Ernst: *Sistema di Diritto dell'imposte* (título original: *System des Steuerrechts*, 1945, traductor FORTE, F.), Giuffrè, Milano, 1954, págs. 331-332. Si bien, el autor se refería al pago mediante el empleo de sellos y *bollature* (*marche da bollo*, *carta da bollo*). En el mismo sentido, GIANNINI, Achille Donato: *Instituciones de Derecho Tributario* (título original: *Istituzioni di Diritto Tributario*, 7.ª ed., 1956, traducc. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 179. GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, v. I, 5.ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993, pág. 503. VILLEGAS, Héctor Belisario: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5.ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1992, págs. 335 y ss. MARTÍN, José María y ROGRÍGUEZ USÉ, Guillermo: *Derecho tributario procesal*, Depalma, Buenos Aires, 1987, pág. 54. En la doctrina venezolana HERNÁNDEZ se refirió a la misma clasificación, pero refiriéndose también a la determinación “resultante de un convenio o concordato entre la Administración Tributaria y el contribuyente”; HERNÁNDEZ, César: *El SENIAT y la determinación tributaria*, Universidad Metropolitana-Cendeco - Vadell Hermanos Editores, Caracas, 1998, pág. 61. RUIZ GARCÍA, José Ramón: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 77; otros autores que sostienen esta clasificación son EHLERS, H.: *Steuerermittlungs, Steueraufsichts und Steuerstrafverfahren in ihrer gegenseitigen Abgrenzung*, StbJb, 1959/60, págs. 529-530; CUTRERA, “L'accertamento tributario”, *Riv. Dir. Pubbl*, 1935, pág. 220 en DE BONO, *L'accertamento tributario*, Milano, Giuffrè, Milano, 1966, pág. 15; TESORO, *Principi di Diritto tributario*, Macrí, 1938, pág. 281. D'ASCOLI CENTENO, Humberto: “Potestades de la Administración tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano”, *Homenaje a la memoria de Ilse Van der Velde. La Administración tributaria y los derechos de los contribuyentes*. Funeda, Caracas, 1998, pág. 160. ABACHE CARVAJAL admite la triple clasificación aunque se refiere a la determinación como “procedimiento de determinación”; ABACHE CARVAJAL, Serviliano.: “Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del Procedimiento de Verificación Tributaria del Código Orgánico Tributario de 2001”, *Revista de Derecho Tributario*, núm. 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006, pág. 230; el autor brasileño HORVATH se refiere a la “actuación de la norma tributaria” y coincide con esta triple clasificación, en HORVATH, Estevão: “La autoliquidación en la LGT: concepto y contenido”, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, ZORNOZA PÉREZ, Juan (Directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, t. II, Aranzadi, Navarra, 2010, págs. 443 y 457.

⁶ ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *El acto de liquidación tributaria. La determinación por la administración tributaria*, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, y Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes, Mérida, 2013, pág. 24. Denota “un carácter tanto revisor como justicial que encuentra expresión en Venezuela a través del Recurso Contencioso Tributario previsto en el Código Orgánico Tributario”; en este sentido *vide* FRAGA PITTALUGA, Luis: “Consideraciones generales sobre la prueba en el proceso contencioso tributario”, *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*; t. I, Fundación Estudios de Derecho Administrativo – Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004; en la misma obra DUPOUY, Elvira: “Convenimiento, perención y desistimiento en el proceso

de determinación; se trata de la determinación judicial la cual “procede motivada a la impugnación llevada a cabo por el sujeto pasivo contra la determinación de oficio; el órgano jurisdiccional podrá no sólo revisar la legalidad del acto impugnado, sino también modificar y decidir sobre el asunto debatido”. Se trata de un tipo excepcional de “determinación” que tiene lugar cuando el órgano jurisdiccional está facultado para ello, tal como ocurre en el caso venezolano.

Jarach ⁷ criticó la triple clasificación al considerar que la determinación era exclusiva de la Administración tributaria. Señalaba que “[l]a actividad intelectual del contribuyente o responsable que reconoce la existencia de un hecho imponible en todos sus aspectos y, por lo tanto, el nacimiento de una obligación que cumple satisfactoriamente, constituye la motivación interna de su acatamiento de la voluntad de la ley, pero no es asimilable al proceso que realiza la autoridad administrativa tendiente a reafirmar en el caso concreto la voluntad abstracta de la ley”. La actuación del sujeto pasivo, afirmaba el autor, “no es una forma de determinación, sino un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo, para conocimiento de la administración recaudadora”.

En su trabajo titulado “Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria”, publicado en 1969 por la revista italiana *Diritto e pratica tributaria*, Jarach señalaba: “la declaración tiene eficacia de exteriorización del cumplimiento de la obligación tributaria y de elemento informativo y colaboración con la autoridad administrativa para la verificación del exacto cumplimiento y, en su caso, como base para la determinación. No es exacto que el ordenamiento positivo confíe al contribuyente o a algún sujeto particular la tarea de determinar la obligación. Exacto es, en cambio, que lo obliga a exteriorizar y documentar el conocimiento y la voluntad de extinguir la obligación tributaria, de conformidad con los hechos que el

contencioso tributario”; MÁRQUEZ CABRERA, Juan: “Aspectos constitucionales de la ejecución de Sentencias Contencioso tributarias”.

⁷ JARACH, Dino: *Finanzas Públicas y Derecho tributario*, Cangallo, Buenos Aires, 1985, pág. 436.

propio obligado reconoce e identifica con el hecho imponible legal y la voluntad de cumplir la obligación correspondiente” (...). “Si la declaración fuese una determinación, no podría ser modificada sino mediante un procedimiento en que la administración impugnara ante un juez la obligación determinada y debería la misma administración soportar la carga de la prueba de los ajustes a aportar a la declaración. Ello no es así. La administración tiene la facultad y el deber de verificar la declaración tributaria; pero, cuando el proceso de verificación demuestra la inexactitud de la declaración, ella misma determina el impuesto sin necesidad de ocurrir ante la autoridad judicial para modificar la pretendida «determinación» del sujeto pasivo”⁸.

Pero, como ya se ha señalado, la imposibilidad de un sistema tributario dependiente de la intervención administrativa, hará cambiar estos criterios hasta llegar a admitir sin vacilaciones que los particulares puedan realizar la determinación.

En su momento, Jarach no fue el único doctrinario en negar que los sujetos pasivos pudieran realizar esta actividad. En España el Seminario de Derecho Financiero⁹ señalaba que “en el supuesto de las llamadas «autoliquidaciones», el contribuyente se limita a practicar una operación lógica de aplicación de la norma tributaria a un caso concreto, para dar cumplimiento a su obligación antes de que la liquidación se produzca. Pero será la liquidación, practicada por la Administración, la que *declare imperativamente la cuantía de la obligación*, en armonía o en desacuerdo con la suma declarada y «autoliquidada» por el contribuyente”. La Ley General Tributaria de

⁸ JARACH, Dino: “Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria”, *Diritto e pratica tributaria*, v. XL, I, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1969, pág. 73.

⁹ SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID: *Notas de Derecho Financiero* (Director: SÁINZ DE BUJANDA, Fernando.), t. I, v. 3, Universidad de Madrid, 1967, pág. 869. Para el caso de los efectos timbrados y ante la ausencia de pronunciamiento de la Administración tributaria “bien por ignorar los hechos imposables, bien por no haber tenido oportunidad de comprobarlos. Ahora bien: esa situación *de facto* no altera el esquema jurídico de la liquidación, según el cual, para que ésta exista en su acepción técnica, es necesario un pronunciamiento administrativo. Si éste no llega, en muchos casos, a producirse, lo más lógico es pensar que en tales supuestos el contribuyente ha realizado operaciones liquidatorias de carácter puramente lógico o intelectual, sin llegar, no obstante, a transformarse en verdaderas liquidaciones, al no haberse entendido a tales operaciones la función pública de tutela de los intereses protegidos por las normas” (págs. 870-871).

1963 se refería en su artículo 10, k) a la obligación de los particulares de “*practicar operaciones de liquidación tributaria*”, con lo cual se reservaba el término “liquidación” a la determinación administrativa. Desde el punto de vista del Derecho positivo era evidente que no existía una asimilación, con lo cual se contribuyó con una polémica que se mantendría viva por muchos años, más adelante retomamos este punto.

Para Giannini¹⁰, esta tripartición no tenía “más objeto ni más pretensión que empezar a ordenar los datos de la realidad, poniendo de manifiesto, de un lado, la innegable diversidad de hecho existente en cada una de las tres hipótesis antes mencionadas, y de otro, la idea de que en cada una de las tres se consigue, por diversos caminos, la finalidad práctica de llegar a una determinación concreta de la deuda impositiva”. Asimismo, señaló el autor: “a esa diversidad de situaciones corresponde también una sustancial diferenciación de actos jurídicos, es decir, que el objetivo práctico, antes mencionado, se persigue, en el ordenamiento tributario, mediante una multiplicidad de instrumentos jurídicos, es cosa que no puede ponerse en duda y que jamás se ha discutido”. Cada uno de estos actos con unas consecuencias jurídicas diferentes, atendiendo al sujeto del cual emana.

El autor portugués Casalta Nabais¹¹ menciona los tipos de liquidación, atendiendo al sujeto que la realiza, y distingue:

“1) la liquidación administrativa, llevada a cabo por la Administración tributaria; y,

2) la liquidación llevada a cabo por los particulares, en la que estarían comprendidas la autoliquidación (*autoliquidação*) y la liquidación por un tercero (*liquidação em substituição*)”.

Este criterio abre luces en lo que respecta a cómo enmarcar las liquidaciones realizadas por los particulares debido a que,

¹⁰ GIANNINI, Achille Donato: *Instituciones de Derecho...*, cit., págs. 179-180.

¹¹ CASALTA NABAIS, José: *Direito Fiscal*, 2ª. ed., Almedina, Coimbra, 2003, pág. 303.

tradicionalmente, la clasificación se ha referido sólo a la realizada por el sujeto contribuyente bien sea de forma total o parcial. Pero se puede observar que el fenómeno de la autoliquidación no se agota allí debido a la imposición cada vez más creciente de los deberes de retención y percepción, con el entramado de deberes y obligaciones que ello conlleva. Aquí el tercero asume funciones liquidadoras y si bien podemos no coincidir con la denominación dada por el autor, no podemos pasar por alto que efectivamente constituye una categoría de autoliquidación, esto es, y en especial, la “autoliquidación del agente de retención” (o retenedor).

Oportuno es traer a colación la definición del agente retención realizada por Villegas¹², quien que es “un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo”. Debe declarar ante el fisco la retención e ingresar los montos retenidos como tributos a cuenta de terceros, y no como tributo propio.

Un segundo criterio expuesto por Casalta Nabais¹³ está basado en el grado de la liquidación, y de acuerdo al mismo puede ser:

- “1) liquidación primaria o de primer grado y,
- 2) liquidación secundaria o de segundo grado, esta última sería una liquidación administrativa frecuentemente derivada de acciones de inspección”.

Este criterio puede ser considerado independientemente del anterior, y ello porque cualquiera de los sujetos o bien, ambos sujetos de la relación tributaria, pueden realizar la función de determinación como acto primario en la aplicación del tributo. El sujeto pasivo o tercero puede realizar la autoliquidación por así venir

¹² VILLEGAS, Héctor Belisario: *Curso de Finanzas...*, cit., pág. 263.

¹³ *Ídem*.

impuesto por la normativa tributaria como método ordinario de aplicación del tributo, pero también la Administración tributaria puede hacerlo, directamente a través de padrones o por disponer de la información necesaria para cuantificar el tributo; igualmente esta primera determinación puede ser realizada de forma mixta.

En todos estos casos, la liquidación puede ser calificada como “primaria o de primer grado”. La liquidación posterior sería “secundaria o de segundo grado”, producto del ejercicio de potestades administrativas de control, como lo advierte el autor, pero también podría ser producto del ejercicio de funciones jurisdiccionales cuando el tribunal contencioso administrativo, en el ejercicio de sus funciones de control de la legalidad de un acto administrativo, está facultado para cuantificar el tributo, facultad que le es atribuida en el ordenamiento jurídico venezolano pero no en el español.

Incluso, podría hablarse de una determinación de tercer grado; la primera sería la realizada por el particular llamado por ley a realizarla, posteriormente, la Administración tributaria en uso de sus facultades de control podría realizar una segunda determinación, y finalmente, el órgano jurisdiccional como guardián de la legalidad del acto dictado, la anula y procede a efectuar la determinación de tercer grado (en el supuesto que la ley disponga que la jurisdicción contencioso tributaria tenga tal facultad). Pero si la Administración tributaria tuviese la facultad de dictar sucesivas liquidaciones en virtud de elementos no contrastados, estaríamos hablando de determinaciones que pueden llegar hasta el cuarto o quinto grado, en cuyo caso estaríamos hablando del pantanoso tema de la inseguridad jurídica.

III. LA DETERMINACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

En España, previo a la Ley General Tributaria de 1963, el autor Perulles Bassas¹⁴ en 1961, y siguiendo a Giannini definía a la “determinación” como “el acto o serie de actos necesarios para la constatación y valoración de los diversos elementos constitutivos del impuesto, con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen correspondiente, que conduce a la concreta fijación de la obligación tributaria”. Si bien el autor aclaró que tal concepto “no encaja exactamente dentro del sistema tributario español” en referencia al Reglamento de procedimiento económico-administrativo aprobado por Real Decreto de 29 de julio de 1924.

No obstante, la citada Ley de 1963 se inclinó por la figura de la “liquidación” y a partir de este momento, el término “determinación” prácticamente desaparece de la doctrina y el derecho positivo español. Pero se debe advertir que la diferencia no fue sólo semántica, ya que mientras que del lado americano se admitía que la “determinación” podía ser realizada tanto por la Administración tributaria como por el sujeto pasivo, del lado español, se entendía que la “liquidación” sólo estaba a cargo del sujeto activo.

De esta manera, en el ordenamiento tributario español a partir de la Ley General Tributaria de 1963, la “liquidación” va a aparecer reservada a la Administración tributaria exclusivamente y pasarán muchos años hasta que se lograra un consenso en admitir el carácter amplio de los sujetos que podían realizarla. El Seminario de Derecho Financiero¹⁵ señalaba que el acto administrativo de liquidación era necesario, “salvo contadas excepciones, para «determinar» la obligación tributaria, es decir, para fijar la cuantía de la deuda y para que el contribuyente pueda así cumplirla a su debido

¹⁴ PERULLES BASSAS, Juan José: *Manual de Derecho...*, cit., pág. 365.

¹⁵ SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID: *Notas de Derecho...*, cit., págs. 853 y 855.

tiempo”. Si bien, Jarach ¹⁶ también reservaba el término “determinación” para el acto administrativo de cuantificación de la obligación tributaria, excluyendo que la misma pudiese ser practicada por el sujeto pasivo; incluso, llega a rechazar el término “autodeterminación” por considerar que se trataba “únicamente de la aplicación de la ley mediante el cumplimiento de la obligación”. No obstante, la posición del autor no resultaba de aceptación en los restantes doctrinarios latinoamericanos y ello puede ser constatado en las definiciones de determinación que veremos *infra*.

En cuanto a la intervención de los particulares en las labores de determinación, y como ya hemos señalado, la Ley General Tributaria de 1963 se refería en su artículo 10. k), a “[l]a obligación a cargo de los particulares de practicar *operaciones de liquidación tributaria*” la cual debía regularse en todo caso por ley. Se debe advertir, que, no obstante negarse la posibilidad que los particulares realizaran una liquidación tributaria, siempre se admitió que, para algunos casos, los particulares inutilizaran efectos timbrados como medio de pago de la obligación tributaria. En la Ley de 8 de abril de 1968 se facultó al Ministerio de Hacienda para establecer “el régimen de autoliquidación en todos los impuestos sobre la renta en que resulte procedente” y en virtud de esta ley, y con la reforma fiscal de 1970, se instauró en una importante cantidad de tributos¹⁷. Con ello se da

¹⁶ JARACH, Dino: *El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo*, 2.^a ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pág. 36. El autor expone su teoría sobre la naturaleza jurisdiccional del acto de determinación administrativa, *vide* págs. 39 y ss., niega la teoría de BIELSA, Rafael: *Estudios de Derecho Público*, v. II, Derecho Fiscal, págs. 399 y ss. MARTÍNEZ, Francisco: *Derecho tributario argentino*, Tucumán, 1956.

¹⁷ BASANTA DE LA PEÑA, Jaime: “Nueva regulación de las autoliquidaciones”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 85, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970, pág. 45; SÁNCHEZ SERRANO, Luis: *La declaración tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, pág. 62; MARTÍN DELGADO, José María: “Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias”, *Hacienda Pública Española*, núm. 84, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, págs. 34-35; FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando: *Las liquidaciones tributarias*, Comares, Granada, 2000, pág. 170; DRAKE, R.: “Incorporación los textos refundidos de las leyes de diversos impuestos del régimen de autoliquidación”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 87, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970, págs. 33 y ss. La autoliquidación fue instaurada a través del Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero, y el Decreto 638/1970 de 5 de marzo, en la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Lujo.

un cambio de paradigma tan profundo en el sistema español que Ferreiro Lapatza¹⁸ acuñaría la expresión “privatización de la gestión tributaria”, expresión que echó raíces en dicho ordenamiento jurídico si bien no exento de críticas y con variados significados en otros ordenamientos¹⁹.

El término *privatização* también se encuentra en la doctrina portuguesa, Casalta Nabais²⁰ se refiere al mismo como un “fenómeno visible en la generalidad de los sistemas fiscales de los países desarrollados”, en ese ordenamiento, señala el autor, “obtuvo plena realización con la reforma fiscal de los años ochenta del siglo pasado y el cual se traduce en una situación algo paradójica, ya que se atribuye a las empresas un papel imprescindible en la liquidación y recaudación de las mayoría de los ingresos fiscales” sin reconocerles una adecuada participación en los recortes del correspondiente sistema de administración de impuestos; en la actualidad tenemos fundamentalmente un “sistema de *administração privada*” de los impuestos.

Sainz Moreno²¹ rechazó que con las autoliquidaciones se haya producido un proceso de privatización del procedimiento fiscal, sino más bien “el encuentro con el verdadero sujeto de las mismas. Y digo el verdadero sujeto –prosigue el autor– porque, si bien en el procedimiento fiscal también interviene la Hacienda pública, no

¹⁸ FERREIRO LAPATZA, Juan José: “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, Madrid, 1983, págs. 81 y ss. Son numerosos los autores que emplean la expresión tal como lo hace NAVAS VÁSQUEZ, Rafael: “Algunos problemas de la codificación financiera en la actualidad”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, Madrid, 1992, pág. 638.; CASALTA NABAIS, José: *Direito fiscal...*, cit., págs. 337 y 339. Con lenguaje poco amistoso se refería SERRANO ANTÓN al predominio de las autoliquidaciones en la gestión tributaria, acuñando frases como la de “dictadura de la autoliquidación”; SERRANO ANTÓN, Fernando: *La oposición a la vía de apremio*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 158.

¹⁹ Asimismo, en un sentido diverso se ha hecho referencia a la “privatización del proceso de determinación del impuesto” pues CASSELLS y THORNHILL, lo mencionan en atención a la intervención de los asesores fiscales, sin cuya asistencia y cooperación “no puede funcionar sistema tributario alguno”; CASSELLS, Frank y THORNHILL, Don: “Autoliquidación y reforma de la administración de los impuestos en Irlanda”, *Cuestiones claves sobre la reforma fiscal* (título original: *Key Issues in Tax Reform*, 1993, trad. SOMLO, K, la 2.ª parte), Cedric Sandford – Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1997, pág. 173.

²⁰ CASALTA NABAIS, José: *Direito fiscal...*, cit., págs. 337 y 339.

²¹ SAINZ MORENO, Javier: *Teoría del procedimiento fiscal*, Dykinson, Madrid, 1997, pág. 35.

podemos olvidar que se está tratando de los actos y de los bienes del particular en relación con los derechos de los entes públicos”.

Sánchez López²² también rechazó tal expresión y prefirió hablar de “colaboración en el procedimiento de aplicación de los tributos”. Y ello debido a que tal intervención “se presenta, a nuestro juicio, no tanto como asunción de función de gestión por parte de la colectividad (idea a la que conduciría, desde nuestra perspectiva, el término privatización) sino, más bien, como colaboración o disposición de coadyuvar en la actividad de gestión que la Administración Tributaria tiene encomendada y que presenta, no debe olvidarse, naturaleza esencialmente administrativa”.

Se trata de un proceso de asunción de la “autoliquidación” o “declaración-liquidación” que avanzó y se consolidó en España, aun cuando la regulación en la Ley General Tributaria de 1963 no tenía como filosofía la intervención de los particulares en la determinación de la obligación tributaria. Ferreiro Lapatza²³ se refiere a esta tendencia de los años “setenta y ochenta del pasado siglo” producto de la copia de otros modelos especialmente de los Estados Unidos de América.

Ya en 1990 la generalización de la autoliquidación se ha producido en la mayoría de países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) como fue resaltado por el Informe de tal Organización titulado: “*Droits et obligations des contribuables. Description de la situation légale dans les Pays de l'OCDE*”, París, 1990”²⁴. Eserverri²⁵ habría de señalar que el régimen de autoliquidaciones no “es de común aplicación en los países del entorno europeo, que

²² SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, págs. 41-42.

²³ FERREIRO LAPATZA, Juan José: *Curso de Derecho Financiero Español –Instituciones–*, 25ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 484.

²⁴ AGUALLO AVILÉS, Ángel: “Interés fiscal y Estatuto del Contribuyente”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80, Madrid, 1993, pág. 581; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: “Los límites al deber de contribuir”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos, La reforma del sistema tributario español*, núm. 1, Madrid, 1990, pág. 155.

²⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: *Los límites al...*, cit., pág. 155.

siguen resistiéndose a su implantación por las situaciones de inseguridad y desconfianza que ocasiona al ciudadano”.

No podemos entrar a desarrollar el proceso de adopción de la autoliquidación en el ordenamiento tributario español, pero sí señalar que en la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, se plasmó un auténtico cambio de paradigma sobre la participación del contribuyente en la aplicación de los tributos, no sólo a través de la autoliquidación, sino también declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria. Hoy día se admite sin dilaciones que la determinación pueda ser realizada tanto por la Administración Tributaria como por los particulares, si bien, empleando los términos “liquidación” y “autoliquidación”, respectivamente.

Más recientemente, Calvo Ortega y Calvo Vérguez²⁶ han señalado que “[l]a liquidación tributaria es una actividad de aplicación de normas públicas que tiene por finalidad cuantificar la obligación de los obligados tributarios (...) supone la aplicación de normas jurídicas, con lo que ello supone de interpretación de las mismas, de integración de algún caso y de calificación de hechos y situaciones jurídicas en otros supuestos (...). Puede ser hecha por los propios obligados, y así sucede en la gran mayoría de los supuestos, o por la Administración dentro de un procedimiento...”. Como se verá a continuación, esta definición coincide sustancialmente con lo que del lado americano se prefirió llamar como “determinación”.

²⁶ CALVO ORTEGA, Rafael y CALVO VÉRGEZ, Juan: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho tributario. Parte general y parte especial. II. Derecho presupuestario*, 20.^a ed., Civitas, Navarra, 2016, págs. 220-221. En referencia al ordenamiento tributario español, señalan: “En definitiva, la liquidación puede tener tres orígenes distintos: actuación privada, actividad de gestión o actuaciones inspectoras” (pág. 221).

IV. LA DETERMINACIÓN EN LA DOCTRINA LATINOAMERICANA

De lado latinoamericano ha existido una visión más amplia en este particular, pues de antaño se admite que la determinación pueda ser realizada por los particulares; esto se puede ver reflejado en diversas definiciones señaladas por la doctrina.

La operación de concreción y particularización del supuesto previsto en la norma tributaria se denomina “determinación”, señalaba Giuliani Fonrouge²⁷, “[e]n algunos casos suele emplearse entre nosotros la palabra *liquidación*, pero ella, en verdad, tiene un sentido más restringido, vinculado al aspecto final del proceso de determinación (...) por lo demás, la expresión «determinación» está incorporada al léxico de la materia” y fue utilizada por la normativa tributaria; así, el autor 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 imponible y el alcance de la obligación”²⁸.

De La Garza²⁹ señaló que 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”. Por su parte, Villegas³⁰ la define como el “acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (*«andebeatur»*); en su caso, quién es el

²⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero...*, cit., pág. 491. Se refería el autor a la Ley 11.683 que regulaba la aplicación de los principales impuestos nacionales, como también por el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires y por otros ordenamientos inspirados en este último.

²⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero...*, cit., pág. 493.

²⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Derecho Tributario Mexicano...*, 18.^a ed., cit., pág. 556.

³⁰ VILLEGAS, Héctor Belisario: *Curso de Finanzas...*, cit., pág. 329.

obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda («*quantum debeatur*»).

Si bien Jarach³¹ negó que la *determinación* pudiera ser realizada por el sujeto pasivo, entendió que el contribuyente podía cumplir espontáneamente su obligación impositiva aunque no pudiera ser “comparable con la actividad del órgano administrativo que determina la obligación impositiva del obligado de manera impositiva”. No obstante, el autor admite que las normas sustantivas son dirigidas, en primer lugar, a “los mismos obligados a la prestación tributaria” y “no solamente a la administración”.

El autor señala en obras posteriores: “también en estas hipótesis la declaración jurada tiene un destinatario, esto es, la administración, la que puede y debe verificarla y establecer su correspondencia con la situación de hecho que constituye el supuesto de la obligación. En los casos en que la administración considere que la declaración no refleja la realidad por deficiencia o falsedades respecto de los hechos o por errónea interpretación del derecho aplicable, debe proceder a determinar la obligación tributaria. Cuando ello ocurre, la determinación por la autoridad administrativa no es simplemente una impugnación de la declaración jurada sino un acto de determinación originario en el cual la declaración jurada constituye un elemento informativo utilizable en la medida de su veracidad y correspondencia con los hechos y el derecho pertinente”³².

Desde el punto de vista terminológico, el autor mexicano De La Garza³³ observaba que “en España y Argentina, algunos autores como Jarach, Giuliani Fonrouge y Sáinz de Bujanda, utilizan indistintamente los vocablos determinación y liquidación. A veces también la palabra «aplicación». (...). Entre los tratadistas mexicanos, Flores Zavala utiliza indistintamente” ambos vocablos,

³¹ JARACH, Dino: *El hecho imponible...*, cit., págs. 36 y 33.

³² En JARACH, Dino: *Curso de Derecho Tributario*, 3.^a ed., Cima, Buenos Aires, 1980, pág. 316, *vide* también pág. 319. JARACH, Dino: *Finanzas Públicas y...*, cit., pág. 433, asimismo *vide* pág. 435.

³³ DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Derecho Tributario Mexicano...*, 18.^a ed., cit., págs. 553-554.

“Margáin Manatou usa más frecuentemente la palabra «determinación»” y De La Garza utiliza “en forma sinónima ambas expresiones”. El término “liquidación” en su acepción estricta, señala Lago Montero³⁴, es el término adoptado por el ordenamiento jurídico español y por la mayoría de la doctrina de dicho país.

La admisión de los sujetos que podían realizar la determinación permitió la admisión y uso del término “autodeterminación”, si bien rodeado de imprecisiones conceptuales.

³⁴ LAGO MONTERO, José María: *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*, Edersa, Madrid, 1990, pág. 8.

V. LA DETERMINACIÓN POR EL SUJETO PASIVO

En este tipo de determinación, la cuantificación del monto del tributo corresponde exclusivamente al sujeto pasivo sin intervención del ente acreedor del tributo, también se le suele denominar *autodeterminación o autoliquidación*. En ella el sujeto aplica por él mismo la normativa tributaria relacionándose con la Administración tributaria a los sólo efectos de cumplir con las formalidades establecidas en la ley, como la presentación de una autoliquidación, o incluso, pudiendo prescindir de éste contacto como sucede cuando se inutilizan efectos fiscales.

Autores como Abache Carvajal³⁵ señalan que, “la autodeterminación tributaria es la forma por excelencia, a través de la cual se declara (o constituye, dependiendo de la naturaleza que se le reconozca, en los términos anteriormente precisados) la existencia y cuantía de la obligación fiscal, modalidad ésta que realiza el propio sujeto pasivo, por medio de la declaración –y autoliquidación– de impuestos”. Si bien, el aspecto fundamental de la autodeterminación es la cuantificación de la obligación tributaria y no su carácter declarativo, pues los efectos jurídicos que un ordenamiento jurídico particular atribuye al mismo aparecen como secundarios en la definición.

La autodeterminación no es equivalente a autoliquidación, y ello porque existe al menos otra modalidad adicional, e históricamente primigenia, como lo constituye el impuesto al timbre fiscal o equivalentes, en los que el sujeto inutiliza por él mismo los efectos timbrados, aplicando la normativa tributaria sin ninguna intervención administrativa. Se hace necesario que el derecho positivo establezca criterios diferenciadores homogéneos de modo que la falta de acuerdo en la doctrina sobre el uso de estos términos no conlleve a confusiones. En todo caso, y común a ambos tipos de

³⁵ ABACHE CARVAJAL, Serviliano: “La determinación de la obligación tributaria”, SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPUOY MENDOZA, Elvira, y FERMÍN, Juan Carlos (Coord. generales), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, t. I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, pág. 468.

autodeterminación, la Administración tributaria puede realizar los controles que el ordenamiento jurídico haya establecido a tales fines.

Este control que se realiza va dirigido a constatar si efectivamente el particular ha aplicado correctamente la normativa tributaria, y en caso negativo, en uso de sus facultades administrativas, proceder a una determinación de tipo administrativo, o de segundo grado. Por ello, Perulles Bassas³⁶ se refería al carácter provisional de la misma, al afirmar: “[l]a autodeterminación del impuesto es admisible únicamente como una de las modalidades que puede ofrecer su determinación provisional. En consecuencia, con relación a ella se reserva siempre la autoridad financiera una función revisora que tiene efecto a través de las liquidaciones definitivas”, pero estos controles son eventuales y aleatorios. Tampoco el pago es inherente a la definición, bien lo señala el referido autor cuando afirma que “[n]ormalmente la autodeterminación del impuesto lleva consigo el pago”, se trata de un acto que puede ser perfectamente diferenciado de la determinación y al cual se atribuye efectos jurídicos particulares.

Bajo esta modalidad de determinación es necesario preguntarse si es posible establecer una subcategoría. De forma general, es común que la normativa de un tributo en particular imponga el deber de declarar, liquidar y pagar el tributo propio. Pero este criterio no resulta del todo aplicable cuando se trata de la determinación de un tributo ajeno, específicamente en el caso de las retenciones aunque también ocurra con las percepciones de tributos. De La Garza³⁷ advertía que la determinación pudiera ser hecha tanto por el propio sujeto pasivo como cuando se trata de supuestos de deuda ajena, “según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa”.

La amplitud de los particulares que deben realizar la liquidación o determinación se asume de forma implícita o explícita en la doctrina

³⁶ PERULLES BASSAS, Juan José: *Manual de Derecho...*, cit., pág. 372. Si bien la autodeterminación “Es peculiar del impuesto del Timbre” ello no desconfigura el criterio formulado (pág. 377).

³⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Derecho Tributario Mexicano...*, 18.ª ed., cit., pág. 561.

y el derecho positivo, en especial y con una creciente importancia con la figura de la retención en la que un tercero debe detraer parte del pago que realiza a un sujeto con cargo a un tributo debido por este último; este mecanismo cada vez más generalizado nos lleva a asumir de forma ampliada esta primera forma de determinación, debiendo desechar, por reduccionista, el término *autodeterminación*, en la medida que excluye la cuantificación de la obligación tributaria a cargo de un tercero. Razón tiene Casalta Nabais³⁸ cuando se refiere a la “liquidación por un tercero” si bien no asumimos la acotación de “liquidación en sustitución”, (*liquidação em substituição*), por cuanto la sustitución es una figura cuyo régimen jurídico no es homogéneo en el derecho positivo comparado.

Morillo Méndez³⁹ utiliza el término “heteroliquidación” para referirse a la “realizada por persona distinta del propio obligado”. El término “*hetero-*” aparece en el Diccionario de la Real Academia Española como un “elemento compositivo” cuyo significado es el de “otro”, “desigual”, “diferente”. Esto puede ser aplicado a las declaraciones y liquidaciones a cargo de los agentes de retención (o retenedores) y los agentes de percepción, en cuanto a las obligaciones tributarias de los sujetos retenidos o percibidos, pues se trata de obligaciones de terceros que el ordenamiento jurídico ordena retener o percibir.

Aunque un ordenamiento tributario pretenda darle a las retenciones y percepciones un carácter autónomo, como obligación material, es lo cierto que las consecuencias jurídicas de las mismas normalmente se encuentran relacionadas, como no podría ser de otra manera, con el sujeto retenido o percibido que al final del todo es el auténtico contribuyente de la obligación y el titular de la capacidad contributiva. Se puede usar el término “autoliquidación” para referirse a la declaración-liquidación de estas obligaciones materiales, pero evidentemente que, desde el punto de vista semántico, no es lo más correcto.

³⁸ CASALTA NABAIS, José: *Direito fiscal...*, cit., pág. 303.

³⁹ MORILLO MÉNDEZ, Antonio: “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: Visión crítica del Título IV del R.D. 1065/2007”, *Carta Tributaria Monografías*, núm. 9, Edición Fiscal Ciss, Valencia, 2008, pág. 17.

Esto no es más que el reflejo de cómo la relación jurídica tributaria estuvo centrada en el hecho imponible y puso en extremo relieve la figura del contribuyente, aún cuando otros sujetos asumían una posición subjetiva pasiva igualmente determinante en los sistemas tributarios. De allí que sea de destacar la figura del “obligado tributario” como una categoría de muchísima más amplitud en la cual enmarcar las diversas posiciones subjetivas en la que se encuentran los particulares frente a las entidades públicas. Y en este caso, en la declaración y liquidación de las obligaciones tributarias propias (*autoliquidación*) y las obligaciones de terceros (*heteroliquidación*). No obstante, por ahora seguiremos usando el término *autoliquidación* para referirnos a esta figura jurídica y su diversidad de sujetos, dado su uso generalizado en la doctrina y el derecho comparado.

El sujeto pasivo que autoliquida no “tendrá la certeza de haber cumplido el mandato legal calculando de forma precisa y exacta la deuda tributaria” hasta tanto la Administración tributaria haya realizado el procedimiento para comprobar tal extremo. En virtud de esto, Martínez Lafuente⁴⁰ llega a expresar que no se trata de un “sistema de autoliquidación puro”. No deja de tener razón el autor en tanto, los criterios de interpretación del particular empleados en su autoliquidación pueden no coincidir con los de la Administración tributaria, y ello no podrá ser conocido sino hasta que se realice un procedimiento de constatación de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es claro que, siguiendo a Casado Hidalgo⁴¹, en los casos que la determinación tributaria esté a cargo de los sujetos pasivos, “[e]l órgano administrador interviene en el proceso de determinación por la vía del control, para verificar la conformidad de las declaraciones y efectuar los ajustes de las autoliquidaciones

⁴⁰ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: “Declaración y liquidación”, *Comentarios a la Ley General Tributario y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, v. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1540.

⁴¹ CASADO HIDALGO, Luis: *Procedimiento Administrativo Tributario en el Derecho venezolano*, pág. 5, citado por MORENO DE RIVAS, Aurora: “La Administración Tributaria como función estatal”, *Homenaje a la memoria de Ilse VAN DER VELDE. La Administración tributaria y los derechos de los contribuyentes*, Funeda, Caracas, 1998, pág. 87. Este trabajo aparece también en *Temas tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revista de Derecho Tributario* (Boveda, M., Selección y revisión, tomado de la núm. 9), Asociación Venezolana de Derecho Tributario - Livrosca, Caracas, 1999.

incompletas y los reparos por declaraciones omitidas”; pero esta intervención es aleatoria y eventual como son los controles administrativos.

Si bien, el obligado tributario puede realizar la determinación de las prestaciones tributarias, no es menos cierto, —en palabras de García Novoa⁴²— que “[l]a abstracción y la falta de plenitud de la ley, provocada entre otras cosas por la frecuente utilización de conceptos genéricos e indeterminados, unida a las necesidades de interpretación de los términos incluidos en las normas tributarias y a la (...) falta de claridad de las mismas, genera a su vez una incertidumbre que, en principio, sólo se disipará a través de la determinación de la cuantía del tributo en el correspondiente acto de liquidación y tras el oportuno procedimiento de gestión o inspección”. En fin, aun cuando el ordenamiento tributario atribuya al sujeto pasivo el deber de determinación por sí mismo o en nombre de un tercero, la misma no quedará revestida de la seguridad jurídica concluyente hasta tanto se produzca la cuantificación definitiva por la Administración tributaria.

Se puede afirmar que, en el estado actual de la mayoría de los sistemas tributarios modernos, la determinación por los particulares constituye una tendencia uniforme, si bien el empleo de sistemas digitales puede marcar un retorno de la liquidación administrativa.

⁴² GARCÍA NOVOA, César: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 215. La determinación administrativa con carácter definitivo, en cuanto actuación generadora de seguridad jurídica, genera certidumbre para el sujeto pasivo siendo que “en tanto tal decisión no se adopte, el contribuyente se encuentra ante una cierta situación claudicante o de pendencia” (pág. 216).

VI.- LA INUTILIZACIÓN DE EFECTOS TIMBRADOS

La inutilización de efectos timbrados es la forma más antigua de determinación por el sujeto pasivo, vale decir, la forma más tradicional de “autodeterminación”⁴³ que, sin embargo, ha pasado a un segundo plano en los modernos sistemas tributarios debido al desplazamiento realizado por la “autoliquidación”.

La doctrina italiana y española⁴⁴ se han referido a la misma como una operación mental cuya trascendencia jurídica viene dada por su exteriorización a través de la inutilización de los efectos timbrados y que a su vez se confunde con el pago mismo. Berliri⁴⁵ ha expresado que eficaz para el derecho es el pago del impuesto, no la operación mental que lo prepara; por su parte, Dino Jarach⁴⁶ ha señalado que “en los tributos que se pagan directamente por inutilización de estampillas fiscales o empleo de papel sellado o pago directo en Tesorería o agencias de recaudación, el conocimiento es un simple proceso interno, psicológico, sin ninguna exteriorización o documentación, y, por tanto, sin relevancia jurídica, y sólo se exterioriza el acto voluntario del pago para extinguir la obligación”.

En este mismo sentido, Horvath⁴⁷ considera que si el pago es correcto el juicio sobre su conformidad “absorbe todo juicio relativo al proceso lógico desarrollado por el contribuyente”. Esta forma de

⁴³ Sobre el mismo nos hemos pronunciado en ANDARA SUÁREZ, Lenin José: “La autoliquidación: declaración de las operaciones económicas realizadas por los particulares. Una visión desde el Derecho y la doctrina comparada”, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, núm. 77, Bogotá, 2017, pág. 83.

⁴⁴ BASCIU, ANTONIO FERDINANDO: “Autoliquidazione del tributo”, *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, v. XLV, Parte I, Giuffrè, Milano, 1986, págs. 174 y 176; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco: “La autoliquidación tributaria”, *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César ALBIÑANA*, v. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, pág. 740.

⁴⁵ BERLIRI, Antonio: *Principios de Derecho Tributario* (trad. Palao Taboada, C.), v. III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 404 y 405.

⁴⁶ JARACH, Dino: *Naturaleza y eficacia...*, cit., pág. 72. “Sin embargo, —entiende el autor— la administración puede requerir, con posterioridad a la extinción de la obligación, la exteriorización del proceso de conocimiento que ha sido base para el cumplimiento de la obligación”.

⁴⁷ HORVATH, Estevão: *La autoliquidación tributaria* (inédita), tesis doctoral presentada en la Universidad Autónoma de Madrid, 1991, pág. 145.

determinación puede excluir la realización de una declaración⁴⁸ y se traduce en un acto único; suele estar vinculada a hechos imponibles gravados con tributos fijos y fácilmente determinables por el sujeto pasivo.

Este mecanismo llegó a identificarse con el término *accertamento* y es una de las causas de la confusión terminológica que ha sido una constante desde su traducción al idioma castellano⁴⁹; se trata así, de un mecanismo de aplicación de los tributos diferente al de la *autoliquidación*⁵⁰. En todo caso, la Administración tributaria mantiene siempre la facultad para realizar actividades de control sobre este tipo de determinación, aunque tratándose de actos que deben hacerse constar ante otras Administraciones públicas, las mismas están llamadas a coadyuvar con dicha labor de control en el marco de un deber de colaboración institucional y de velar por los intereses del fisco.

⁴⁸ SÁNCHEZ SERRANO, Luis: *La declaración...*, cit., pág. 63.

⁴⁹ Vide ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *La autoliquidación: declaración...*, cit., pág.82 y ss. Asimismo, BOLLO AROCENA, María del Carmen: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983, pág. 50.

⁵⁰ FERNÁNDEZ PAVÉS, María José: *La autoliquidación tributaria*, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, pág. 83.

VII. LA AUTOLIQUIDACIÓN (DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN)

El tipo de autodeterminación más común en la actualidad es la “*autoliquidación*”, la cual pasa por su consideración como un tipo de declaración y de allí que se le haya llegado a denominar como una *declaración-liquidación*, así por ejemplo, Mantero Sáenz⁵¹ se refiere a las declaraciones-liquidaciones como una categoría de las declaraciones, en las que “el sujeto pasivo, además de declarar, está obligado a practicar operaciones de liquidación (por eso se llaman autoliquidaciones) y al ingreso de la deuda derivada de la liquidación”. Esta condición de declaración cualificada por parte de la autoliquidación o declaración-liquidación es explícitamente reconocida en la Ley española 58/2003, General Tributaria, e implícitamente reconocida en el Código Orgánico Tributario venezolano, como sucesor del Modelo de Código Tributario OEA/BID.

La doctrina comparada ha ofrecido algunas definiciones sobre la *declaración tributaria* pero que no dejan de estar sometidas a ciertas reservas. Para Vanoni⁵², se trata de una “comunicación, efectuada por el sujeto obligado a ello por la ley, a la Administración financiera de la verificación del hecho que determina el surgimiento de la obligación de satisfacer el tributo, (presupuesto de hecho tributario), y de los elementos idóneos para fijar en concreto la prestación debida”. Kruse⁵³ se refería a la misma como “la recapitulación de acontecimiento económicos, efectuada según disposición legal o reglamentaria, correspondiente a un período de tiempo de mayor o menor duración, o bien la constatación de un patrimonio en un día determinado”.

⁵¹ MANTERO SÁENZ, Alfonso: *Procedimiento en la Inspección tributaria*, 3.^a ed., Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1987, pág. 301.

⁵² VANONI, Ezio: “La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità”, *Opere giuridiche*, I, Giuffrè, Milán, 1961, pág. 351.

⁵³ KRUSE, H. W.: voz “Steuererklärung”, *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1972, pág. 993.

Por su parte, Sánchez Serrano⁵⁴ que expresa sus reservas a las definiciones anteriores, propuso una definición en los siguientes términos: “es un acto de un particular, legítimamente interesado en el procedimiento de comprobación o de liquidación correspondiente, realizado en cumplimiento de un deber y consistente en una manifestación de conocimiento de datos de hecho y de derecho en base a los cuales puede determinarse el *an* o el *quantum* de una obligación tributaria material, así como eventualmente en una manifestación de voluntad solicitando la aplicación de algún beneficio fiscal u optando entre las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico-tributario, siendo dirigido dicho acto a la Administración tributaria a efectos de que ésta proceda a comprobar, liquidar y recaudar el tributo mediante un procedimiento de gestión individualizado en base a dicha manifestación, o en base también a otras del mismo o de otros interesados cuando se refieren todas ellas a datos relevantes para la determinación de una misma obligación tributaria material”.

En el derecho positivo español, la declaración ha sido definida en términos bastante amplios por la Ley 58/2003, General Tributaria, la cual establece en su artículo 119 lo siguiente: “1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria”.

De allí que Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López⁵⁵ hayan considerado que este precepto, esta nueva

⁵⁴ SÁNCHEZ SERRANO, Luis: *La declaración tributaria...*, cit., pág. 134.

⁵⁵ MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26ª ed., Tecnos, Madrid, 2015, pág. 380. Los autores citan una Sentencia del Tribunal Supremo de 1987 y 2000 en la que se le sitúa como manifestación de conocimiento: “acto de gestión tributaria realizado por el sujeto pasivo y determinante de derechos y obligaciones a cargo del mismo [...], que entraña una manifestación o reconocimiento de ciertos datos o circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible, por la que se provoca el comienzo del procedimiento de gestión tributaria, que concluye, tras la comprobación e investigación pertinentes, mediante una liquidación que, finalmente, conducirá al pago de la deuda tributaria (STS de 14 de febrero de

definición de declaración, amplíe “extraordinariamente el objeto de la declaración hasta el punto de confundirla con una simple comunicación a la Administración de datos o hechos con trascendencia tributaria; es decir, con la puesta en conocimiento de la Administración de «la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos». Y ello conduce a que en su régimen jurídico se deba diferenciar entre sus diversas clases.

Sobre la autoliquidación o declaración-liquidación se han realizado diversas definiciones. No obstante, hemos seleccionado aquella que reúne solo sus aspectos esenciales, esto son, sujetos, contenido y el resultado que se espera obtener. Así, Fernández Junquera⁵⁶ la define “como una declaración en la que el obligado, además de comunicar los datos necesarios para la declaración, realiza por sí mismo, operaciones de calificación y cuantificación para determinar e ingresar la deuda tributaria o, en su caso, la cantidad que resulte a devolver o compensar”. Sobre los sujetos, se emplea la palabra “obligado” con lo cual se asume el carácter amplio que posee la autoliquidación en cuanto a los sujetos, que no se limitan sólo al contribuyente, sino también a terceros, como es el caso del retenedor e incluso a aquéllos sujetos que disfrutan de un beneficio fiscal. Sobre el contenido, la autoliquidación comprende la comunicación de datos y las operaciones de calificación que han de llevar al resultado, esto es, el monto resultante; este último puede ser, tanto una cantidad a favor de la Administración como un monto a favor del obligado. Y como señalaba Juan Lozano⁵⁷, tanto las declaraciones como las autoliquidaciones constituyen actos que implican el reconocimiento de la deuda tributaria.

2000). En otros términos, “la declaración tributaria ha de suministrar los datos suficientes para configurar el presupuesto de hecho del impuesto en cas caso; consiste, pues, en una obligación de hacer inserta en la relación jurídica entre la Hacienda y el sujeto pasivo como elementos previsto para la determinación de la deuda tributaria, obligación de dar” (STS de 8 de mayo de 1987, RJ 1987/3570).

⁵⁶ FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela: “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión”, CALVO ORTEGA, Rafael (Dir.): *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 408.

⁵⁷ JUAN LOZANO, Ana María: *La interrupción de la prescripción tributaria. Análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 93.

En la doctrina latinoamericana, Van der Velde⁵⁸ la ha definido como “la precisión y cuantificación de la obligación tributaria efectuada por el obligado, bien directa o indirectamente, al pago del tributo. Esta determinación se efectúa sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los sujetos obligados, dentro de los plazos y bajo las condiciones que establezcan, en cada caso, las normas legales y reglamentarias pertinentes; en dichas declaraciones se deberán especificar, detalladamente, todos los elementos relacionados con la materia imponible, incluyendo, deducciones, rebajas, beneficios fiscales y etc. Y al fijar la base imponible, aplicar la alícuota con la precisión del monto a pagar (autoliquidación) y proceder, en consecuencia, al pago correspondiente en las Oficinas Receptoras establecidas al efecto”. Esta conceptualización asume con carácter amplio el sujeto sometido a su cumplimiento y desglosa las operaciones que debe realizar; no obstante, no toma en consideración que el resultado de la misma puede ser un monto a favor del obligado tributario.

Más recientemente, Baute Caraballo ⁵⁹ , señala que “[l]a autodeterminación o autoliquidación es aquel procedimiento de determinación en que el sujeto pasivo (contribuyente o responsable) especifica en una declaración jurada los aspectos relacionados con el hecho imponible, obtiene la base de cálculo y aplica la alícuota correspondiente para determinar la cuota tributaria”. Pero se debe objetar que en la definición se confunde autodeterminación con autoliquidación y la cual, como hemos señalado, son dos figuras diferentes. Asimismo, es cuestionable que en la misma se incorpore el término “procedimiento”, el cual suele estar reservado al

⁵⁸ VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse: “Determinación de la obligación tributaria. Los convenios tributarios. El procedimiento sumario administrativo y el proceso contencioso tributario en nuestro Código Orgánico Tributario”, *Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1995, págs. 146-147. Acota que “La autodeterminación es definitiva y responsabiliza al sujeto pasivo por su contenido y resultado, sin perjuicio de una posterior verificación y eventual rectificación por parte de la Administración Tributaria, la cual deberá siempre revisar y corregir, si es necesario, estas declaraciones y autoliquidaciones del sujeto pasivo” (pág. 147).

⁵⁹ BAUTE CARABALLO, Pedro: “Otros procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario”, SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPUOY MENDOZA, Elvira, y FERMÍN, Juan Carlos (Coord. generales), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, t. I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, pág. 616.

procedimiento administrativo y que en modo alguno puede ser llevado por un particular. Hubiese sido preferible que se emplease la expresión “conjunto de operaciones” y no el término “procedimiento”; también es de objetar que no se considera el supuesto en el que la cantidad determinada sea a favor del particular. Por nuestra parte, en la *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* N° 78, hemos definido a la autoliquidación *stricto sensu* como “el tipo de declaración en la que un obligado tributario pone en conocimiento de la Administración tributaria las operaciones económicas realizadas durante un período específico, debidamente cuantificadas, determinando por sí mismo la o las obligaciones tributarias, o las cantidades que le son favorables, o a los fines de control administrativo”⁶⁰. Ponemos énfasis en la amplitud de supuestos económicos que deben ser reflejados en la autoliquidación por lo cual nos referimos a “operaciones económicas” y a los casos en los que aun cuando se disfrute de un beneficio fiscal y se sabe de antemano que no habrá ninguna obligación tributaria ni cantidad a favor del particular, igualmente se debe realizar la autoliquidación a los fines de control administrativo.

Asimismo, en anterior oportunidad nos hemos referido a los “varios supuestos sobre las operaciones económicas contenidas de la declaración-liquidación o autoliquidación”, tales como:

- “a.- Las operaciones económicas declaradas representan un hecho que está exento o exonerado.
- b.- Las operaciones económicas declaradas representan un hecho que está parcialmente exento o exonerado, y además un hecho gravado.
- c.- Las operaciones económicas declaradas configuran un hecho gravado.

⁶⁰ ANDARA SUÁREZ, Lenin José: “El concepto de autoliquidación en la aplicación de los tributos”, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, núm. 78, Bogotá, 2018.

d.- Las operaciones económicas declaradas reflejan que la obligación tributaria ya ha sido pagada.

e.- Las operaciones económicas declaradas no constituyen la realización de un hecho imponible”.

Señalamos, asimismo, que “[l]as operaciones económicas declaradas constituyen una cuantificación que representa, a su vez, la calificación jurídica que de las mismas ha realizado el obligado tributario y lo cual representa una tarea no siempre fácil debido a la complejidad y dispersión de la normativa tributaria; conlleva conocimientos suficientes, tanto jurídicos como contables. Aunque se ha de reconocer que ello ha de forzar la intervención de profesionales en la materia tributaria, con lo cual se encarecen los costos indirectos de la tributación”⁶¹. El reconocimiento de que el sujeto pasivo hace calificaciones jurídicas en su autoliquidación sobre los hechos de contenido económico es un elemento sobre el cual la doctrina ya ha tenido la oportunidad de pronunciarse⁶².

Desde el punto de vista del derecho positivo, la Ley 50/2003 define la autoliquidación en su artículo 120.1 como aquellas “declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar”.

Sobre la conceptualización prevista en la Ley General Tributaria española, Huesca Boadilla⁶³, señala que “es un concepto amplio que el de autoliquidación en sentido estricto de la obligación tributaria principal, ya que, puede abarcar incluso las declaraciones de las

⁶¹ ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *La autoliquidación: declaración...*, cit., pág. 87.

⁶² En este sentido *vide* FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando.: *Las liquidaciones tributarias...*, cit., pág. 165.

⁶³ HUESCA BOADILLA, Ricardo: “Título III. La aplicación de los tributos. Artículo 120”, HUESCA BOADILLA, Ricardo (Coord.): *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 823.

obligaciones a cuenta en las que se realiza su cuantificación con carácter previo a su ingreso”. Y en este sentido, se debe resaltar que ya al valorar los elementos de la definición de Fernández Junquera, hemos considerado fundamental el carácter amplio del sujeto que la realiza. Ortiz Calle⁶⁴ también señala que el concepto del artículo 120.1 *eiusdem* “es básicamente correcto y coincide, además, con las definiciones doctrinales de la misma”.

Ya Martín Delgado⁶⁵ se había referido a aquellos casos en que la ley particular de un tributo imponía “la obligación de declarar y autoliquidar aspectos parciales” del hecho imponible; en estos supuestos no se declara la integridad del hecho imponible sino elementos parciales. No duda el autor en calificar tales actuaciones como la “primera autoliquidación”, vale decir, “se declara que se ha producido cualquier elemento de un hecho imponible más complejo –ya sea en términos cualitativos, cuantitativos o temporales–, se cuantifica la deuda correspondiente y se realiza el ingreso”.

Más recientemente y de forma expresa, Hinojosa Torralvo⁶⁶, señala que “[l]os pagos a cuenta también se verifican, como es obvio, en el sistema de gestión con autoliquidación”. La actual Ley española 58/2003, General Tributaria toma en consideración la autoliquidación realizada por el retenedor para establecer en qué casos la “Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación” tiene la condición de no ser leve en el artículo 191.2, c); la condición de grave según el artículo 191.3 c) y en qué casos es muy grave en su

⁶⁴ ORTIZ CALLE, Enrique: “Capítulo VIII. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”, *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 521. En este mismo sentido, MARTÍN LÓPEZ señala que la “construcción dogmática de la categoría de la autoliquidación, deviene asumida, de manera plausible, por el citado art. 120.1º de la [Ley 58/2003, General Tributaria] LGT”; MARTÍN LÓPEZ, Jorge: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel, Madrid, 2011, pág. 29.

⁶⁵ MARTÍN DELGADO, José María: *Los nuevos procedimientos...*, cit., pág. 54.

⁶⁶ HINOJOSA TORRALVO, Juan José: “Gestión del Impuesto”, *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, Mc. Graw-Hill, Madrid, 1999, págs. 596-597. Acotación que hace el autor para distinguir dos sistemas de gestión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con motivo de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre: el primero de ellos a través de la autoliquidación, y un segundo sistema, iniciado mediante los pagos a cuenta y la subsiguiente comunicación del contribuyente a la Administración con solicitud de devolución.

artículo 191.4)⁶⁷; en estos supuestos, el retenedor debe prevenir su conducta a los fines de no incurrir en estas consideraciones producto de la autoliquidación que debe realizar por venir impuesto por la ley.

⁶⁷ En este sentido, el referido artículo 191.2 c) dispone: *“La infracción no será leve... c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta”*. El artículo 191.3 c) señala: *“La infracción será grave... c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta (...)”*. El artículo 191.4 dispone asimismo que *“La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que...”*.

VIII. USO ERRÁTICO DE LOS TÉRMINOS

AUTODETERMINACIÓN Y AUTOLIQUIDACIÓN

A pesar que en Latinoamérica existe una mayor tradición en la admisión del término “autodeterminación”, la utilización de la terminología relacionada (como el término autoliquidación) no es del todo homogénea; como ejemplo hemos de utilizar el Código Orgánico Tributario venezolano, instrumento jurídico cuyo origen se vincula, predominantemente, al Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina. De allí que el problema puede reiterarse en otros códigos de la región que partieron del mismo modelo.

Así pues, el Código Orgánico Tributario venezolano no es homogéneo en cuanto al uso del término “autoliquidación”. El artículo 66 relativo a los intereses moratorios se refiere al “vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo”. Por otro lado, el artículo 140 *eiusdem*, se refiere a los tipos de determinación y aunque reconoce que la misma puede estar a cargo de contribuyentes y responsables, se abstiene de usar un término en particular. Ahora bien, si la determinación puede ser realizada por los contribuyentes y responsables conforme el citado precepto, es válido admitir el término autodeterminación, o determinación por los sujetos pasivos, y ello, en el entendido que el agente de retención es catalogado por el artículo 27 *eiusdem*, como responsable directo.

El artículo 179 *eiusdem*, relativo al procedimiento de recaudación en caso de omisión de declaraciones, emplea dos expresiones: la primera, “una cantidad igual a la autodeterminada en la última declaración”, y la segunda, “tributo autodeterminado”.

En la regulación de procedimientos de control del Código Orgánico Tributario venezolano, también se emplea indistintamente esta terminología. En la sección regulatoria del “Procedimiento de

verificación”, el artículo 184 *eiusdem*, usa la expresión “verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables”. Mientras que, en el siguiente artículo, el artículo 185 *eiusdem*, se refiere a los “tributos autoliquidados”.

En lo que corresponde al “Procedimiento de Fiscalización y Determinación”, el artículo 190 *eiusdem*, se refiere a “las declaraciones presentadas por los contribuyentes”. De esta regulación procedimental se deriva que la *autoliquidación* es considerada como un tipo de *declaración*; una declaración en la que se realiza la autodeterminación.

El artículo 41 *eiusdem* referido al pago, señala que el mismo “deberá efectuarse en la misma fecha en que deba presentarse la correspondiente declaración”, lo que conduce sin duda a la figura de la autoliquidación como tipo de declaración en la medida que se excluye el supuesto de la declaración presentada ante la Administración tributaria con fines de determinativos.

IX. CONCLUSIONES

Se debe admitir sin dilación alguna que la *determinación* puede ser realizada por el sujeto activo, los particulares y de forma mixta. Asimismo, y de forma excepcional, es posible admitir un cuarto tipo de determinación y es la realizada por el órgano jurisdiccional, cuando el ordenamiento jurídico prevea la posibilidad que pueda pronunciarse sobre el *quantum* de la obligación tributaria.

La determinación a cargo de los particulares comprende no sólo la realizada por el contribuyente sino también por el sujeto que cumple la función de agente de retención o de agente de percepción. Estos últimos pueden ser incluidos en la categoría de *responsables*, pero es lo cierto que efectivamente no se trata de obligaciones tributarias propias como titulares de capacidad contributiva.

El criterio sobre el grado en el que se realiza la determinación puede ser complementario en la comprensión de esta figura jurídica pero especialmente cuando se produce una situación de inseguridad jurídica en la que se llega a determinaciones de tercer grado o más.

En el sistema tributario español, de gran influencia en Latinoamérica, el término *determinación* desaparece del derecho positivo a partir de la Ley General Tributaria de 1963. En su lugar ha de predominar la palabra *liquidación* y con ello, y de forma inequívoca se abre paso la *autoliquidación* como categoría de autodeterminación.

La *autodeterminación* comprende figuras diversas, pero con un mismo fin, tanto la inutilización de efectos timbrados como la *autoliquidación* (declaración-liquidación). No obstante, el tratamiento en la doctrina y el derecho positivo no es homogéneo, por ello, el legislador de cada país debe diferenciar claramente estas figuras, así como su régimen jurídico con miras a alcanzar una mayor seguridad jurídica.

La autodeterminación tiene siempre un carácter provisional, pues estando a cargo de los particulares sin intervención administrativa, existirá la incertidumbre de si la Administración tributaria está de acuerdo con la cuantificación realizada. Existirá plena certeza sólo si el órgano administrativo ha realizado un procedimiento de control sobre dichos elementos y en dicho supuesto se podrá conocer la cuantificación con carácter definitivo, siempre que el procedimiento comprenda todos los elementos de la base imponible.

La inutilización de efectos timbrados es una categoría de *autodeterminación* que subsiste en los modernos sistemas tributarios. Su existencia no debe ser ignorada por los legisladores y debe recibir un adecuado tratamiento diferenciado de la *autoliquidación*. En cuanto al contenido de la autoliquidación (declaración-liquidación) no comprende necesariamente el monto de una obligación tributaria sino más bien las operaciones económicas realizadas por los particulares.

Es necesario que los Códigos tributarios regulen adecuadamente la determinación de la obligación tributaria a cargo de los particulares, distinguiendo entre la autodeterminación, la autoliquidación y la inutilización de efectos timbrados como modalidades de la *autodeterminación*. Y ello porque se hace necesario un tratamiento jurídico ajustado a la naturaleza de cada una de estas figuras.

X. BIBLIOGRAFÍA

ABACHE CARVAJAL, Serviliano: “La determinación de la obligación tributaria”, SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPUOY MENDOZA, Elvira y FERMÍN, Juan Carlos (Coord. generales), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, t. I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

ABACHE CARVAJAL, Serviliano: “Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del Procedimiento de Verificación Tributaria del Código Orgánico Tributario de 2001”, *Revista de Derecho Tributario*, núm. 111, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

AGUALLO AVILÉS, Ángel: “Interés fiscal y Estatuto del Contribuyente”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80, Madrid, 1993.

ANDARA SUÁREZ, Lenin José: “El concepto de autoliquidación en la aplicación de los tributos”, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, núm. 78, Bogotá, 2018.

ANDARA SUÁREZ, Lenin José: “La autoliquidación: declaración de las operaciones económicas realizadas por los particulares. Una visión desde el Derecho y la doctrina comparada”, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, núm. 77, Bogotá, 2017.

ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *La autoliquidación y su incidencia en el sistema de aplicación de los tributos en España*, Bosch Editor, Barcelona, 2018.

ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *El acto de liquidación tributaria. La determinación por la administración tributaria*, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, y Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes, Mérida, 2013.

BASANTA DE LA PEÑA, Jaime: “Nueva regulación de las autoliquidaciones”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 85, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.

BASCIU, Antonio Ferdinando: “Autoliquidazione del tributo”, *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, v. XLV, Parte I, Giuffrè, Milano, 1986.

BAUTE CARABALLO, Pedro: “Otros procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario”, SOL GIL, Jesús, PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, DUPUOY MENDOZA, Elvira y FERMÍN, Juan Carlos (Coord. generales), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, t. I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

BELTRAME, Pierre: *Introducción a la fiscalidad en Francia* (título original: *La fiscalité en France*, trad. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.; y MORENO GONZÁLEZ, S.), Atelier, Barcelona, 2004.

BERLIRI, Antonio: *Principios de Derecho Tributario* (trad. Palao Taboada, C.), v. III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

BLUMENSTEIN, Ernst: *Sistema di Diritto dell'imposte* (título original: *System des Steuerrechts*, 1945, traductor FORTE, F.), Giuffrè, Milano, 1954.

BOLLO AROCENA, María del Carmen: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983.

CALVO ORTEGA, Rafael. y CALVO VÉRGEZ, Juan: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho tributario. Parte general y parte especial. II. Derecho presupuestario*, 20.^a ed., Civitas, Navarra, 2016.

CASALTA NABAIS, José: *Direito Fiscal*, 2.^a ed., Almedina, Coimbra, 2003.

CASSELLS, Frank y THORNHILL, Don: “Autoliquidación y reforma de la administración de los impuestos en Irlanda”, *Cuestiones claves sobre la reforma fiscal* (título original: *Key Issues in Tax Reform*, 1993, trad. SOMLO, K, la 2.^a parte), Cedric Sandford – Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1997.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco: “La autoliquidación tributaria”, *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César ALBIÑANA*, v. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987.

D’ASCOLI CENTENO, Humberto: “Potestades de la Administración tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano”, *Homenaje a la memoria de Ilse Van der Velde. La Administración tributaria y los derechos de los contribuyentes*. Funeda, Caracas, 1998.

DE LA GARZA, Sergio Francisco: *Derecho Financiero Mexicano*, 3^a. ed., Porrúa, México, 1968.

DRAKE, Ramón: “Incorporación los textos refundidos de las leyes de diversos impuestos del régimen de autoliquidación”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 87, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.

DUPOUY, Elvira: “Convenimiento, perención y desistimiento en el proceso contencioso tributario”, *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*; t. I, Fundación Estudios de Derecho Administrativo – Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: “Los límites al deber de contribuir”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos, La reforma del sistema tributario español*, núm. 1, Madrid, 1990.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela: “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión”, CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004.

FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando: *Las liquidaciones tributarias*, Comares, Granada, 2000.

FERNÁNDEZ PAVÉS, María José: *La autoliquidación tributaria*, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

FERREIRO LAPATZA, Juan José: “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, Madrid, 1983.

FERREIRO LAPATZA, Juan José.: *Curso de Derecho Financiero Español –Instituciones-*, 25ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2006.

FRAGA PITTALUGA, Luis: “Consideraciones generales sobre la prueba en el proceso contencioso tributario”, *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*; t. I, Fundación Estudios de Derecho Administrativo – Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.

GARCÍA NOVOA, César: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

GIANNINI, Achille Donato: *Instituciones de Derecho Tributario* (título original: *Istituzioni di Diritto Tributario*, 7.ª ed., 1956, traducc. SÁINZ DE BUJANDA, F.), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, v. I, 5.ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993.

HERNÁNDEZ, César: *El SENLAT y la determinación tributaria*, Universidad Metropolitana-Cendeco - Vadell Hermanos Editores, Caracas, 1998.

HINOJOSA TORRALVO, Juan José: “Gestión del Impuesto”, *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, Mc. Graw-Hill, Madrid, 1999.

HORVATH, Estevão: “La autoliquidación en la LGT: concepto y contenido”, ARIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, ZORNOZA PÉREZ, Juan (Directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, t. II, Aranzadi, Navarra, 2010.

HORVATH, Estevão: *La autoliquidación tributaria* (inédita), tesis doctoral presentada en la Universidad Autónoma de Madrid, 1991.

HUESCA BOADILLA, Ricardo: “Título III. La aplicación de los tributos. Artículo 120”, HUESCA BOADILLA, R. (Coord.): *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2004.

JARACH, Dino: “Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria”, *Diritto e pratica tributaria*, v. XL, I, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1969.

JARACH, Dino: *Curso de Derecho Tributario*, 3.^a ed., Cima, Buenos Aires, 1980.

JARACH, Dino: *El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo*, 2.^a ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971.

JARACH, Dino: *Finanzas Públicas y Derecho tributario*, Cangallo, Buenos Aires, 1985.

JUAN LOZANO, Ana María: *La interrupción de la prescripción tributaria. Análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa*, Tecnos, Madrid, 1993.

LAGO MONTERO, José María: *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*, Edersa, Madrid, 1990.

MANTERO SÁENZ, Alfonso: *Procedimiento en la Inspección tributaria*, 3.^a ed., Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1987.

MÁRQUEZ CABRERA, Juan: “Aspectos constitucionales de la ejecución de Sentencias Contencioso tributarias”, *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*; t. I, Fundación Estudios de Derecho Administrativo – Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.

MARTÍN DELGADO, José María: “Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias”, *Hacienda Pública Española*, núm. 84, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

MARTÍN LÓPEZ, Jorge: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel, Madrid, 2011.

MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26^a ed., Tecnos, Madrid, 2015.

MARTÍN, José María y ROGRÍGUEZ USÉ, Guillermo: *Derecho tributario procesal*, Depalma, Buenos Aires, 1987.

MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: “Declaración y liquidación”, *Comentarios a la Ley General Tributario y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, v. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

MORENO DE RIVAS, Aurora: “La Administración Tributaria como función estatal”, *Homenaje a la memoria de Ilse VAN DER VELDE. La Administración tributaria y los derechos de los contribuyentes*, Funeda, Caracas, 1998.

MORILLO MÉNDEZ, Antonio: “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: Visión crítica del Título IV del R.D. 1065/2007”,

Carta Tributaria Monografías, núm. 9, Edición Fiscal Ciss, Valencia, 2008.

NAVAS VÁSQUEZ, Rafael: “Algunos problemas de la codificación financiera en la actualidad”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, Madrid, 1992.

ORTIZ CALLE, Enrique: “Capítulo VIII. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”, *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006.

PERULLES BASSAS, Juan José: *Manual de Derecho Fiscal (parte general)*, Bosch, Barcelona, 1961.

RUIZ GARCÍA, José Ramón: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987.

SAINZ MORENO, Javier: *Teoría del procedimiento fiscal*, Dykinson, Madrid, 1997.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

SÁNCHEZ SERRANO, Luis: *La declaración tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID: *Notas de Derecho Financiero* (Director: SÁINZ DE BUJANDA, F.), t. I, v. 3, Universidad de Madrid, 1967.

SERRANO ANTÓN, Fernando: *La oposición a la vía de apremio*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse: “Determinación de la obligación tributaria. Los convenios tributarios. El procedimiento

sumario administrativo y el proceso contencioso tributario en nuestro Código Orgánico Tributario”, *Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1995.

VANONI, Ezio: “La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità”, *Opere giuridiche*, I, Giuffrè, Milán, 1961.

VILLEGAS, Héctor Belisario: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5.^a ed., Depalma, Buenos Aires, 1992.



Lenin Jose Andara Suárez

Abogado egresado de la Universidad de Los Andes (**ULA**). Doctor en Finanzas Públicas y Derecho Financiero por la Universidad de Salamanca (**USAL**), España. Editor-Jefe del Anuario de Derecho y Profesor de Finanzas Públicas y Derecho Financiero de la Escuela de Derecho de la Universidad de Los Andes (ULA). Investigador. Escritor. Tutor.

DEPÓSITO LEGAL:
ME2025000077

ISBN: 978-980-18-6249-9



9 78 980 18 6249 9