Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

REVISTA DE DERECHO

AÑO XLVII — Nº 168

ENERO - DICIEMBRE DE 1980

ESCUELA DE DERECHO

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

EL CREDITO FISCAL POR IMPUESTOS ANTE LA QUIEBRA DEL CONTRIBUYENTE.

HUMBERTO FIGUEROA ESPINOZA
Fiscal de la Sindicatura Nacional de Quiebras

PARTE I.-

INTRODUCCION.-

1.- La existencia de un sistema normativo concursal para los casos de quiebra, paralelo a la vigencia de un sistema tributario que reglamenta la relación procesal y sustantiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria con el Fisco, plantea la problemática jurídica de precisar cuál de aquellos sistemas y en qué medida ha de resolver el conflicto de intereses que ocurre cuando el obligado a la prestación tributaria se encuentra declarado en quiebra.

El análisis de los sistemas normativos extranjeros que hemos podido considerar, así como la preocupación de la doctrina al respecto, lleva a concluir que esta relación no ha sido pacífica, tanto porque la normativa legal ordinariamente no ha dado soluciones específicas, como por cuanto la jurisprudencia ha evadido el problema jurídico dando soluciones unilaterales, concursales o tributarias, que no se compadecen conceptualmente con los principios fundamentales de las dos instituciones en juego.

Los sistemas normativos paralelos, situación de ordinaria ocurrencia dentro del contexto general de la legislación, conllevan en su origen la disyuntiva de determinar el orden de precedencia del precepto al caso específico, situación que es relativamente de fácil solución cuando uno de los sistemas excluye totalmente la posibilidad de aplicación del otro.

No ocurre lo mismo cuando un sistema, por la naturaleza de las cosas, debe coexistir con otro sistema, de modo de producir sus efectos propios y fundamentales sin dañar la esencia y finalidad de éste. En estos casos, sólo la prudencia y el análisis doctrinario pueden conducir a la necesaria armonía de los diversos sistemas normativos.

Generalmente es el análisis casuístico, apegado a la hermenéutica literal, el que produce mayor perjuicio en la búsqueda de soluciones amplias que concilien los esquemas en litigio. Por el contrario, es en esta búsqueda cuando el análisis de las instituciones de derecho, no de la disposición legal, adquiere su plena relevancia jurídica.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

La controversia quiebra y tributo, en el sentido de señalar los ordenamientos jurídicos que deben presidir la superposición de estas dos disciplinas, no ha sido ajena a la doctrina, la cual en tiempos recientes ha venido a preocuparse de esta materia. Esta inquietud que no había ocurrido antes por ser el derecho tributario una rama joven del derecho público, que sólo en las últimas décadas ha mostrado signos de independencia, hace resaltar el hecho de que hasta no hace mucho la relación Fisco–contribuyente no pasó de ser una mera relación de derecho privado, regulada en su esencia por las instituciones de los Códigos de Fondo.

Al configurarse el derecho tributario como una realidad autónoma de naturaleza bifrontal, por una parte la norma *sustantiva* declarando la imponibilidad de determinados objetos o actividades del derecho, y por otra la norma *administrativo–procesal* encaminada primeramente a la constitución del instrumento portador del crédito y luego a la actuación jurisdiccional del derecho, transformando la obligación potencial en actual, ha debido enfrentar, a su vez, los mecanismos concursales que, por su inmanente universalidad, no pueden detenerse en consideraciones propias de un específico acreedor, como es el Fisco.

Refiriéndose al tema, dice Provinciali (Tratado de Derecho de Quiebra II. pág. 126) que "se trata de un punto de fricción entre el derecho de quiebras y el derecho tributario, que presenta todos los problemas y las incógnitas, con las consiguientes incertidumbres, dogmáticas y prácticas, que surgen cuando un derecho especial como es la quiebra debe coordinarse con otro derecho especial como es el tributario, estableciendo problemas de límites, de derogación, de excepción".

Algunos de los aspectos más conflictivos en la interpretación interdisciplinaria.

2.- Si bien es cierto el punto de las cuestiones más conflictivas en la aplicación de las disciplinas que nos preocupa, deberá ir apareciendo del estudio mismo, creo conveniente señalar brevemente algunas de aquellas cuestiones de mayor relevancia, a fin de orientar posteriormente su análisis. Mencionaré cuatro inquietudes.

a) El determinar si el Fisco debe comparecer al proceso de quiebra para tener acceso al patrimonio del contribuyente fallido, o si por el contrario, puede el Fisco accionar independientemente en contra de aquél sin consideración al estado patrimonial declarado.

b) Si accionando en forma separada mediante el procedimiento señalado por la norma tributaria, puede el Fisco pagarse directamente de su acreencia con los fondos provenientes de la realización de los bienes embargados, cualquiera que fuere el rango de los privilegios de los acreedores concurrentes a la quiebra, o si por el contrario, tales fondos deben vaciarse en el patrimonio del concurso y cancelarse dicho crédito por el Síndico en armonía al mejor derecho de otros acreedores.

c) Si el juez que conoce la quiebra es competente para conocer y fallar la cuestión tributaria cuando el Fisco concurre a la quiebra, o sólo

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

le corresponde al juez dar testimonio procesal del título tributario en la nómina de créditos reconocidos.

d) Si el contribuyente fallido mantiene o no la legitimación tributaria o si éste pasa de pleno derecho al Síndico.

Algunas consideraciones en doctrina y legislación extranjera.

3. La interpretación y aplicación de los artículos 51 y 52 del Decreto Ley de 1942 que estableció la nueva disciplina de la quiebra, apartándola del Código de Comercio, y su interrelación con el artículo 97 de la Ley sobre Cobranza de Impuestos, dio origen en Italia a una viva discusión relativa a la incidencia de uno y otro instituto en la determinación y destino tributario del contribuyente en falencia.

El artículo 51 estableció el principio, fundamental en la institución, de excluir, desde el día de la declaratoria, toda acción individual ejecutiva en contra de los bienes comprendidos en la quiebra, "salvo disposición diversa de la ley". A su vez, el artículo 52 sentó el principio que todo crédito, aunque estuviese munido de un derecho de prelación, deberá ser verificado según las normas establecidas en el capítulo V, *salvo disposición diversa de la ley*. Por otra parte, el mencionado artículo 97 del ramo tributario faculta al recaudador fiscal para embargar y vender los bienes del contribuyente en mora, a pesar de la quiebra.

El análisis estrictamente tributario de estas disposiciones, con descuido total de los principios que informan la falencia, ha llevado a extremos de sostenerse que la apertura del concurso es indiferente para el recaudador fiscal, al punto de afirmaciones tan inconsistentes desde un punto de elementales principios de ciencia procesal, como aquella de que "la quiebra puede ser considerada inexistente para el recaudador *aunque haya sido promovida a su instancia*... pudiendo, en cambio, insinuarse en la quiebra, si le conviene... con la posibilidad de *proseguir dos procedimientos* para la realización de su crédito: el dirigido contra el quebrado y el común a todos los acreedores privilegiados hacia la quiebra; con el primero, procede contra el deudor hasta la venta de sus bienes, como si la quiebra no existiese; con el segundo, además de ejercer un derecho a los efectos del reembolso, se preserva frente a la hipótesis de que las actividades existentes no sean ejecutables y al peligro que podría correr de no ser tenido presente en el estado de reparto final". (Zunarelli, citado sarcásticamente por Provinciali. ob. cit. pág. 127).

A estas conclusiones tan extrañas, no digo al derecho concursal, sino a principios ya no discutidos de derecho procesal, ha de llegarse cuando un problema interdisciplinario es analizado con desconocimiento de conceptos que inciden en la teoría general del derecho.

4.- La doctrina concursal italiana se lamenta de los *textos legales* que han permitido tanta confusión y centra su esfuerzo en orientar a la jurisprudencia fundamentalmente en tres aspectos:

a) Que el crédito fiscal por impuestos debe en todo caso ser insinuado en el pasivo para los efectos de concurrir al pago. Dice Provin-

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

ciali que "aún en el caso de ejecución fiscal sobrevenida en el momento conclusivo (liquidación del activo) *el reparto debe siempre tener lugar en la quiebra y con las normas de la quiebra,* tanto más cuanto no todos los impuestos son privilegiados y que éstos, en todo caso, están subordinados a los gastos debidos por la vía llamada prededucción".

b) Que, consecuente con lo expuesto, el producto de la ejecución fiscal debe ingresar a la quiebra "ya que de otro modo caería por tierra toda posibilidad de tutela de los acreedores preferentes que tuviesen un mejor derecho al del recaudador".

c) Que acción fiscal directa y verificación fiscal son incompatibles, de tal modo que si el recaudador insinúa el crédito fiscal en la quiebra o si tiene lugar la quiebra fiscal, debe excluirse la posibilidad de iniciarse o continuar la acción ejecutiva individual.

La jurisprudencia italiana citada por Provinciali y Navarrini es contradictoria.

5.- Una noción clara de lo que ocurre en el derecho español se desprende de una nota del tratadista José A. Ramírez López, que creo conveniente insertar: "En nuestro ordenamiento jurídico positivo, con referencia a la prosecución por la Hacienda Pública de los procedimientos administrativos de apremio contra el deudor declarado en quiebra, para la efectividad de adeudos fiscales en su contra, pueden establecerse las siguientes reglas: 1ª Pese a la declaración de quiebra, continúa el procedimiento administrativo de apremio, al margen de la quiebra, si se dan las siguientes circunstancias: a) haber sido iniciado antes de que la quiebra se decretase; b) haberse hecho la traba o embargo de bienes con anterioridad al propio auto. 2ª De no darse las dos circunstancias antes referidas, la Hacienda Pública habrá de concurrir a la quiebra para la efectividad de sus créditos. Consiguientemente, el procedimiento administrativo de apremio que se iniciara o siguiese contra el deudor en quiebra en el supuesto últimamente dicho, será acumulado al juicio de quiebra". (Nota al apartado 174 Provinciali).

6.- La nueva ley argentina sobre falencia de mayo de 1972 (ley 19.551) modificó substancialmente la ley anterior de 1933, en lo que a la relación tributaria se refiere, estableciendo claramente la situación fiscal por impuestos ante la quiebra.

La jurisprudencia de los tribunales argentinos bajo la vigencia de la ley de 1933 ya había hecho importantes avances en el sentido de ir unificando criterios respecto de la relación interdisciplinaria de quiebra y tributos, de modo que la referida ley de 1972 encontró un terreno abonado para sentar ciertos principios generales que dejan fuera toda duda al respecto.

Así, por ejemplo, se sentenció que "la declaración de quiebra del deudor atrae ante el juez de la misma el juicio de apremio por cobro de impuestos internos" (Corte Suprema); "funciona (la atracción) también respecto a los apremios fiscales, tengan estos créditos privilegios generales o especiales, el expediente en que se persigue su cobro debe

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

remitirse al juez de la quiebra"; "el Fisco como acreedor de impuestos adeudados debe aguardar en la quiebra el estado de liquidación y distribución para percibir su crédito"; "los impuestos posteriores a la declaración de quiebra deben ser abonados por la masa"; "deben verificarse con privilegio el crédito y multas impositivas; en cambio los intereses sólo deben computarse hasta el momento en que el deudor fue declarado en quiebra" (jurisprudencia citada por J. Tarantino en "Quiebra y Tributos").

Creo que es interesante destacar la claridad intelectual de la jurisprudencia citada, más aún si se tiene presente que los textos legales, leyes 11.719 sobre quiebras y 11.683 tributaria, coetánea a dicha jurisprudencia, denotan según el autor citado claros conflictos, antagonismos de principios, y en ocasiones ausencia de regulación del caso concreto.

La ley de quiebras argentina de 1972, en materia de verificación de créditos ha establecido un principio de unidad procesal de extraordinario interés que no se encuentra, de lo que conozco, en otros sistemas concursales, cual es *el de llevar al ámbito exclusivo de la ley de quiebras* toda la problemática relativa al enfrentamiento patrimonial del fallido y sus acreedores.

En efecto, el artículo 129 dispone que "declarada la quiebra, todos los acreedores quedan sometidos a las disposiciones *de esta ley* y sólo pueden ejercer sus derechos sobre los bienes desapoderados en la forma prescrita en la misma", y el artículo 130 según el cual "todos los acreedores deben solicitar la verificación de sus créditos y preferencias en la forma prescrita por el artículo 194, *salvo disposición expresa de esta ley*".

No cabe dudas que ello constituye un sistema armónico ya que elimina todo problema de interpretación interdisciplinaria, en cuanto remite todo el asunto o las disposiciones generales que ella señala o las excepciones expresamente indicadas en el *mismo* texto.

No contempla esa ley de quiebras norma alguna de excepción en cuanto a la mecánica procesal de los créditos fiscales, con lo cual soluciona en su origen una problemática tan polémica en otras legislaciones. Es más, el sistema de privilegios que ella diseña, aplicable exclusivamente al concurso (artículo 263 "los privilegios en materia de concurso se rigen exclusivamente por esta ley"), redondea de tal modo la causa tributaria en sus diversos estadios, que permite excluir controversias intestinas entre los diversos órganos del Estado en su afán de imponer tesis de hegemonía disciplinaria.

La obra de Saúl Argeri "La Quiebra y demás procedimientos Concursales", en que exhaustivamente trata cada artículo de la nueva ley de 1972, no considera ninguna brecha procesal respecto de la presentación del crédito fiscal, lo cual, tratándose de una materia tan controvertida en la legislación anterior, demuestra hasta qué punto el asunto ha sido superado.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Principio orientador de una tesis interdisciplinaria.

7.- En la medida que analicemos independientemente los fenómenos concursales y los fenómenos tributarios, estaremos elucubrando en el campo de la teoría del derecho de cada una de esas disciplinas. En cuanto entendamos que estamos enfrentados a explicar la coexistencia de un sujeto de derecho, titular de una relación tributaria, enfrentado a otro sujeto pasivo obligado en virtud de aquélla, pero cuya estructura patrimonial ha sido alterada por un estado de cesación de pagos, relevante por imperio de la misma ley, que ha de modificar los presupuestos de cumplimiento normal de la obligación tributaria, estaremos, entonces, enfrentados entre dos disciplinas, quiebra y tributo, con posibilidad de encontrar un denominador común que explique la necesaria interrelación entre ambas.

Creo que el principio que ha de orientarnos en esta búsqueda es el siguiente: siendo el Estado una unidad de derecho, debemos suponer en él una sola voluntad en la proyección del bien común, de tal modo que los fines que aquél persigue en los diversos campos de su quehacer jurídico, deben ser armónicos entre sí, al punto que en aquellos sectores en que los campos se superponen, deben considerarse *como igualmente válidos los fines perseguidos por cada uno de ellos.*

En consecuencia, existiendo dos sistemas jurídicos que en una situación dada puedan tener una aplicación superpuesta, deberá el intérprete encontrar aquellos nexos internos que permitan la satisfacción de la *finalidad* de ambos sistemas, sin detenerse en consideraciones secundarias nacidas, a menudo, en el afán de imponer una solución preconcebida de carácter unilateral.

No creo que sean incompatibles quiebra y tributo. Antes bien, correspondiendo ambos ordenamientos a una preocupación privativa del Estado, fácil es advertir una afinidad de intereses que necesariamente lleva a descubrir el orden de precedencia de las diversas normas y los momentos procesales en que las mismas entren en juego.

Hace ya mucho que la doctrina dejó de considerar a la quiebra como un ordenamiento jurídico privado dependiente del derecho mercantil. Ha sido, precisamente, la concepción publicística del concurso, centrando su atención en el interés de la colectividad en la solución de situaciones patrimoniales de insolvencia o de cesación de pagos que interrumpen la normalidad del crédito, la que ha independizado a la quiebra como institución de orden público.

Es por ello que la proyección de una política tributaria ante la quiebra no puede tener por único y principal objeto la recuperación de impuestos adeudados por el fallido, con prescindencia de otras finalidades que ese mismo Estado que proyecta tal política tributaria, ha pretendido resguardar mediante la normatividad de la quiebra.

Como señala Tarantino en el Prólogo del libro citado, "debe operarse una suerte de coordinación lógica entre ambos cuerpos de dis-

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

ciplina jurídica. Operar para hallar las soluciones apuntadas a los casos —quiebra y tributo—, a la sola materia tributaria es seguir una ruta incompleta. Impropio es partir desde el sentido inverso y regular los casos según los solos preceptos de la quiebra".

Debemos, por tanto, comenzar por analizar brevemente cuáles son aquellas finalidades fundamentales que persigue el Estado cuando su preocupación legislativa se refiere al orden tributario, y cuando su preocupación es el sistema concursal de la quiebra.

Principios fundamentales del orden tributario.

10.- Cuando se trata de los fines del Estado, no pueden considerarse aquéllos de un modo esquemático, como si fuesen meras formas abstractas de comportamiento, sino que necesariamente deben comprenderse dentro de un contexto de modos, sistemas o principios estimados como adecuados a tales fines.

De no ser así, debiéramos quedarnos con el concepto de que la finalidad del ordenamiento tributario es la percepción por parte del Estado de los recursos financieros necesarios para el desenvolvimiento de las demás actividades que le son propias, con lo cual poco o nada sería lo que avanzaríamos en el esclarecimiento de la dualidad que enfrentamos.

Por el contrario, los fines tributarios del Estado están insertos en un contexto de principios tributarios, sin los cuales aquellos fines dejarían de tener la diferencia específica que permita distinguir la obligación ordinaria de la obligación tributaria.

Creo que estos principios tributarios propios de la finalidad tributaria, dicho en forma muy esquemática, son dos y de cada uno de los cuales se desprenden importantes consecuencias jurídicas en el ordenamiento de la quiebra del contribuyente como se verá más adelante.

11.- El primero, que podríamos denominar de la *indivisibilidad* de la norma tributaria, consistente en la exigencia de aplicar el precepto en la integridad del contexto tributario, cualquiera que sea el medio jurídico en que deba ser actuado. La autonomía del derecho tributario permite configurar un sistema, que no sólo se limita a establecer la relación patrimonial Fisco–contribuyente, sino que además esa relación queda afecta a una serie de derivaciones jurídicas que la diferencian específicamente de otras relaciones del derecho patrimonial ordinario.

Esta autonomía sistemática del derecho fiscal y como derivada precisamente de su indivisibilidad, determina, entre otras consecuencias jurídicas, *un sistema interpretativo de la norma tributaria* diverso al de la norma ordinaria.

La doctrina reconoce una metodología interpretativa excepcional, de tal modo que "las situaciones jurídicas se definen en derecho fiscal de una manera especial y no por referencia a las definiciones generales de derecho" ("Hacienda Pública", Maurice Duverger), por lo cual las defini-

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

ciones *específicas* del derecho fiscal se orientan en el sentido del interés del Estado. Del mismo modo, cuando la ley fiscal se refiere a una situación *general* sin precisar su exacto contenido, la situación no ha de apreciarse con arreglo al derecho común, sino de acuerdo a las exigencias de aplicación del impuesto.

12.- El segundo principio del orden tributario dice relación con la *supremacía* del Estado en la valoración de la base imponible que ha de servir para establecer la carga específica que corresponde a cada contribuyente, determinación que ha de efectuarse por el organismo administrativo, sin perjuicio de la posterior intervención del órgano jurisdiccional a requerimiento del contribuyente agraviado.

En el ejercicio de esta potestad administrativa, el ente fiscal está premunido de diversos *poderes* que permiten o conducen a que la obligación tributaria se instrumentalice en un *título tributario* apto para hacer ejecutivo su cumplimiento.

Es conveniente referirse someramente a estos *poderes* de la administración, los cuales, como se verá, *conservan plena vigencia en relación a la quiebra del contribuyente.*

13.- *Poder de investigación.* Mediante esta potestad, la administración fiscal puede constatar por sí misma el hecho generador que ha de servir para determinar la base imponible.

Este poder se concreta en el *derecho de visita,* mediante el cual la administración puede concurrir a los lugares en que el contribuyente realiza su actividad tributaria y constatar y examinar los bienes afectos al giro. *Derecho de comunicación o revisión,* mediante el cual la administración tiene acceso a los libros y documentos del contribuyente, derecho que no sólo se limita a la actividad de éste, sino que se extiende a terceros que de uno u otro modo están o pueden estar relacionados con aquél. *Derecho a requerir aclaraciones* y justificaciones determinadas por parte del contribuyente, a quien puede exigírsele que comprometa, incluso su libertad, mediante declaración jurada.

14.- *Poder de valoración.* La Administración no sólo puede investigar la situación tributaria del contribuyente, sino que además, cuando no considera satisfactorios o suficientes la información proporcionada por aquél, puede rectificar de oficio los hechos y valores, y consecuente con éstos, la base imponible que determinará la carga tributaria.

A este efecto, el Fisco puede dar una *interpretación jurídica* diversa a los actos del contribuyente y que han de constituir los elementos de la valoración tributaria. Le compete además la facultad de *valorar la base económica* en que descansa el acto jurídico (v. gr. valoración de inventarios), si no le satisface la efectuada por el contribuyente.

Este poder de valoración se expresa en su mayor amplitud cuando el contribuyente ha sido remiso en la declaración o en las aclaraciones solicitadas, en cuyo caso el ente administrativo valoriza la base imponible

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

sea por presunciones, sea por rectificación de la declaración estimada insuficiente.

15.- *Poder de sanción.* En determinadas circunstancias puede la administración imponer sanciones pecuniarias al contribuyente, incluso por la mera reticencia a declarar o comparecer a justificar el hecho generador del impuesto que deba servir para establecer la base imponible.

Estructura de la obligación tributaria.

16.- Se ha definido la obligación tributaria como "el vínculo jurídico que la ley crea entre el Fisco y el contribuyente, en cuya virtud éste debe entregar a aquél una suma de dinero" (Rafael Bielsa).

Si bien es cierto existe consenso en considerar a tal obligación como de origen legal, no existe tal en cuanto a determinar la naturaleza del vínculo y se encuentra viva la discusión acerca de su encuadre dentro del derecho público o del derecho privado.

Estimo que para poder adentrarnos en el análisis de la estructura del vínculo, es indispensable comenzar por diferenciar lo que constituye el proceso formativo de la relación tributaria o etapa de instrumentalización, y lo que constituye la obligación tributaria substancial.

Proceso formativo de la relación tributaria.

17.- El Estado, para la prosecución de los fines que le son propios tiene, sobre los individuos que forman la colectividad, un poder de supremacía al cual aquéllos deben sujeción. Esta relación de poder y subordinación que en su origen fue una *relación de hecho,* se ha transformado en el Estado moderno en una *relación jurídica* en la medida que el Estado fija sus propios límites a la potestad en el linde del derecho subjetivo de los particulares (Rocco).

Cuando el Estado, *dentro* de los límites de su poder, señalados por el derecho, persigue los fines que le son *propios,* está ejecutando una actividad administrativa. En esta actividad, a menudo se encuentra o enfrenta con el interés de particulares, pero son intereses *no independientemente tutelados* ya que es, precisamente, en el campo que el ordenamiento jurídico ha dejado libre al Estado, el propio de la administración.

Dentro de este campo administrativo, existe una parcela en que las facultades del Estado son *ilimitadas,* salvo en cuanto no puede exceder el fin perseguido que no ha de ser otro que el de satisfacer una necesidad colectiva, so pena a originar ineficacia por exceso de poder. Tal es el campo de la actividad *discrecional* de la administración.

Frente a esta actividad discrecional existe el campo de la *actividad regulada* de la administración, en el cual el límite de la actividad del Estado no es sólo el interés colectivo, sino además el derecho subjetivo del particular. Esto no significa, sin embargo, que el particular cuente con una *tutela independiente,* sino tan sólo con la tutela de *control interno* del acto administrativo *por la propia administración.*

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

El proceso de formación de la relación tributaria está inserto, precisamente, en este campo de la administración regulada. Es campo de la *administración,* por cuanto mediante ella el Estado persigue la regulación de un vínculo de *interés propio,* como es la instrumentalización del medio que hace posible el cobro y percepción de los fondos necesarios para el logro de otros fines. Es administración *regulada,* por cuanto el Estado no sólo tiene por límite de su actividad el interés colectivo, sino además el derecho subjetivo del contribuyente, amparado incluso por la norma constitucional.

18.- La norma tributaria, como manifestación de voluntad del Estado, es abstracta y genérica. Corresponde a la Administración arbitrar los modos de concretar, particularizar o personalizar la norma en la relación Estado–contribuyente.

La norma, por ser abstracta, está referida a *categorías* de hechos y situaciones ideadas como generadoras de la relación tributaria; por ser genérica, afecta infinitas relaciones potenciales de la misma especie.

La labor de la Administración en la determinación del impuesto es, por tanto, una función de adecuación de la norma al caso concreto; es una función de *actuación no jurisdiccional* del derecho, efectuado por una de las *partes* de la relación tributaria en función del principio de *supremacía.*

19.- Lo que constituye el material que permite establecer la obligación tributaria es lo que la doctrina denominaba el *"hecho generador del impuesto"* que puede definirse como el acto o acontecimiento que hace al contribuyente deudor potencial del impuesto. Sin embargo, no basta con establecer el "hecho generador", sino que es preciso ubicar el hecho dentro de la escala de valores y circunstancias que la ley considera como atinentes a la relación tributaria, tales como la determinación del valor monetario del acto, su adecuación en el tramo impositivo, el examen de situaciones de exenciones generales o particulares, la calificación personal del contribuyente, respecto de su estado civil, familiar o profesional, etc., todo lo cual permite establecer la *base imponible* que corresponde a la personalización de la norma tributaria en el hecho tributario específico. *El hecho generador es potencialmente tributario, la base imponible, en cambio, es fuente efectiva de relación tributaria.*

Corresponde a la Administración, mediante cuatro fases sucesivas de desarrollo, hacer posible la actuación efectiva de la obligación tributaria: *una,* la de establecer el hecho generador del impuesto; *otra,* cumplida aquélla, ubicar el hecho en la escala de presupuestos y determinar así la base imponible; *luego,* efectuar el cálculo matemático que señale el monto específico de la obligación, y *por último,* instrumentalizar la voluntad del Estado y notificarla al contribuyente.

20.- El proceso formativo de la relación tributaria tiene su origen, obviamente, en una acción u omisión del contribuyente considerada por la norma tributaria como eficaz para generar una obligación impositiva en favor del Estado.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Sin embargo, la ejecución del hecho o la omisión pertinente no tiene relevancia impositiva sino en la medida que tal circunstancia llega a conocimiento del Estado.

Este conocimiento le llega al Estado por dos vías *ordinarias:* o por la noticia que del hecho generador da al Estado un tercero extraño a la relación pero atinente a ella por circunstancias exteriores del acto (notarios, conservadores, jueces, funcionarios públicos, contraparte del acto substancial, etc.), o por declaración del propio sujeto pasivo.

El hecho generador del impuesto puede llegar también a conocimiento del Estado por un modo *extraordinario:* la percepción directa por parte de éste, de los antecedentes y circunstancias del hecho, efectuado con posterioridad a su realización, como consecuencia del ejercicio del *poder de investigación* que compete a la administración.

21.- La declaración, como forma de originar el proceso formativo de la relación tributaria, es un acto *personalísimo* en el sentido que constituye una obligación de hacer que vincula directamente al *declarante* con el Estado.

No significa lo dicho que el declarante deba ser necesariamente la parte del acto, ya que es posible que el acto original se actúe por representación, sino que el *acto jurídico de declaración*, acto *diverso* al acto mismo declarado, crea una relación inmediata, directa y personal del declarante con la Administración.

Tan personal es esta *declaración*, que la norma tributaria exige que la misma sea efectuada bajo juramento de decir verdad con la consiguiente carga punitiva en caso de ser falsa.

Pero si bien es cierto que se crea una relación directa entre el declarante y el Estado, no es menos cierto que cuando esa declaración no es hecha por la parte misma que intervino en el hecho generador del impuesto, sino por su representante, tal declaración, por la misma circunstancia de la representación, arrastra al actor en sus consecuencias *patrimoniales.*

22.- La declaración es una oferta de credibilidad de la existencia y circunstancias del hecho generador de posibles tributos y demás antecedentes necesarios para determinar la base imponible.

La Administración puede aceptar o no tal declaración.

Si la acepta, queda formado el consentimiento entre el contribuyente y el Estado y constituida, por tanto, la base de la obligación tributaria. Esta aceptación por el Estado tiene la particularidad de que puede ser revisada, alterada o negada en cualquier momento por parte de éste, mientras no ocurra su santificación por la prescripción, lo que no ocurre, en cambio, respecto del contribuyente, cuya declaración es irrevocable en su provecho, salvo error debidamente comprobado.

Si la Administración no acepta la declaración en los términos en que se ha formulado, o si se ha omitido tal declaración debiendo

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

haberse hecho, nace para aquélla la facultad de determinar por sí las circunstancias del hecho generador del impuesto, la base imponible y el cálculo específico de la deuda tributaria.

23.- La cuarta fase del proceso constitutivo de la obligación tributaria en *sede administrativa,* corresponde a la instrumentalización, bajo las solemnidades de los actos administrativos resolutivos.

Por tratarse de un documento resultante de una tramitación regulada específicamente por la ley, dictada por el agente público facultado para hacerlo, mediante el cual se expresa el poder o supremacía de la Administración, esta manifestación instrumentalizada de la voluntad del Estado tiene los caracteres propios de un título con *proyección* ejecutiva.

Mientras este instrumento permanezca circunscrito a la mera esfera administrativa del Estado, carece de relevancia jurídica para el contribuyente. Para que la adquiera y de ello emane una carga procesal para el obligado, es preciso que el instrumento sea puesto en conocimiento de éste mediante el acto de notificación administrativa del mismo.

24.- Por constituir el proceso formativo de la relación tributaria una actividad propia de la Administración regulada y no discrecional, la norma tributaria ha previsto un *procedimiento administrativo* en el cual se otorga al contribuyente una *tutela no autónoma,* mediante la cual puede anteponer a la Administración lo que estime ser su derecho.

Al respecto, es preciso recalcar dos cuestiones que son fundamentales:

Primero, que la norma tributaria prevé una tutela al contribuyente *dentro* del campo de la Administración; esta tutela es una actividad más de la administración misma, mediante la cual ésta conoce y determina en *causa propia;* es una tutela de naturaleza *no jurisdiccional,* sino administrativa de la que conoce y resuelve una de las partes interesadas en el negocio jurídico.

Segundo, que el proceso de formación de la relación tributaria no concluye mientras la Administración está conociendo, por cualquiera de las vías que establece la ley, en razón de la tutela referida.

25.- Notificado el instrumento tributario y transcurrido los plazos para interponer el reclamo correspondiente ante la Administración, sin que el contribuyente haga uso de ese derecho, o, habiendo reclamado tutela, la Administración decide al respecto, concluye el *proceso formativo de la relación tributaria,* cuya estructura, por estar inserta en el ordenamiento administrativo interno del Estado y por regular las relaciones de éste con el contribuyente, sujeto al concepto de *supremacía* de la entidad pública, debe tal estructura jurídica ubicarse dentro del campo del derecho público.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

La obligación tributaria substancial.

26.- La conclusión del proceso de instrumentalización de la relación tributaria coloca al Estado frente al contribuyente, en la posición jurídica del acreedor ante el deudor por obligación de dar. La posición del Estado al respecto pareciera no ser diversa a la de un acreedor privado y a su respecto debiera aplicarse las normas que el derecho común establece para extinguir las obligaciones.

Instrumentalizada la obligación, el Estado tiene en contra del contribuyente un título del cual resulta certificada o legalmente cierta la tutela que la ley concede al cobro del tributo: es, en consecuencia, un *título ejecutivo.*

27.- La acción ejecutiva emanada del título, por ser una relación puramente formal que tiene por objeto *inmediato* obtener la *actuación* jurisdiccional encaminada a la realización coactiva del derecho, es *independiente* de la efectiva *persistencia* del derecho subjetivo que el título certifica. La ejecutividad del título no hace más válida la obligación en él certificada que si la misma no constare en título ejecutivo, sino tan sólo involucra el poder de constreñir al órgano jurisdiccional a actuar de un modo coercitivo.

De allí que siendo el *objeto inmediato* de la acción ejecutiva meramente formal, la ley no distingue en cuanto al *origen del título* para determinar su eficacia en cuanto a ser suficiente para provocar la actuación del órgano jurisdiccional. Así, tendrá la misma efectividad ante el juez, para constreñirlo a actuar coactivamente, un título ejecutivo consistente en una sentencia judicial ejecutoriada, que un título ejecutivo convencional como ocurriría con el documento de cambio cuya firma del obligado aparezca como autorizada por un notario público.

28.- No ocurre lo mismo con el *objeto mediato* de la acción ejecutiva, en cuanto con ella se pretende *hacer efectiva* la relación jurídica substancial en el contenido.

Es por ello que cabe considerar que la instrumentalización del título ejecutivo puede consagrar o la *certeza judicial* de la relación sustantiva (el derecho subjetivo del actor) o la mera *certeza presuntiva* del derecho.

La declaración de certeza judicial es propia de las sentencias y providencias jurisdiccionales, en las que el imperio de la cosa juzgada, tanto formal como material, hace imposible controvertir la certidumbre del derecho en ella contenida.

La declaración de mera certeza presuntiva, en cambio, propia de los títulos ejecutivos extrajudiciales, es tan sólo la proyección procesal de un hecho jurídico tenido legalmente como presuntivamente cierto.

De allí, entonces, que si por una parte advertimos que la persistencia actual de la relación substancial es independiente del objeto inmediato de la acción ejecutiva, y por otra, que existe una diferencia

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

entre la postura jurídica de quien sustenta una declaración de certeza, de quien sólo exhibe una declaración de mera certeza presuntiva, podemos configurar el sistema de oposición procesal al título.

Oposición a la relación tributaria substancial.

29.- Si bien es cierto doctrinariamente la acción ejecutiva, precisamente por ser un mero *poder de actuación* coercitivo por parte del órgano jurisdiccional, del derecho ya declarado, no debiera admitir oposición que importe un nuevo juicio de conocimiento, no es menos cierto que el sistema procesal acepta que surjan cuestiones o alegaciones que pueden incidir tanto en la actividad concreta de la ejecución como en la eficacia de la acción. Tales son las excepciones que, siendo su composición de naturaleza cognoscitiva y contenciosa, se insertan en el proceso ejecutivo.

La oposición, que ha de plantearse como cuestión preliminar en un proceso de cognición y que deben resolverse antes de que el proceso ejecutivo actúe la relación jurídica substancial de que da cuenta el título, es decir antes de que logre su finalidad *mediata,* puede tener o recaer en cuestiones *substanciales* relacionadas con el pretendido derecho subjetivo del actor, o en cuestiones de derecho meramente procesal relativas tanto al título mismo, como al modo o forma de invocar la pretensión procesal de que se trata.

30.- La proyección de los principios reseñados más arriba sobre el sistema tributario permite identificar los tipos de oposición que puede hacer el contribuyente enfrentado a la acción ejecutiva intentada en su contra por el Estado.

a) Oposición por *falta de persistencia* de la relación sustantiva.

Cualquiera que sea la naturaleza del título ejecutivo, sea ésta una declaración de certeza judicial del derecho subjetivo del actor, sea una mera declaración de certeza presuntiva, y por ser precisamente el objeto inmediato de la acción ejecutiva independiente de la persistencia del derecho referido en el título, el ejecutado puede, sin entrar a discutir la validez o eficacia de la relación al momento de perfeccionarse el título, oponer a éste el advenimiento de circunstancias *posteriores* que de uno u otro modo han extinguido o modificado en el ínterin la relación sustantiva contenida en el título.

En consecuencia, es ésta una primera oposición que el contribuyente puede hacer valer a fin de evitar el *objeto mediato* de la acción ejecutiva fiscal. Caben al respecto alegar todos los modos que considera el derecho positivo como aptos para extinguir los efectos del derecho que resulte instrumentalizado en el título.

Conforme a ello, el contribuyente no discute si la deuda impositiva asentada en el título es legítima o no, sino que tan sólo, partiendo precisamente de su existencia, lo cual no significa que acepta su eficacia, alega que con *posterioridad* a su perfeccionamiento ocurrieron circuns-

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

tancias que, como el pago, la remisión, la prescripción, etc., afectaron su *actual* existencia o de algún modo modificaron sus efectos.

b) Oposición relativa a la *certeza* de la relación sustantiva.

Tratándose de títulos ejecutivos *judiciales* y en especial de sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, por constituir la misma expresión de la verdad jurídica emitida por el órgano jurisdiccional al actuar el derecho en el caso concreto llevado a su conocimiento, no cabe abrir en la etapa ejecutiva discusión alguna que permita rever el contenido de tal declaración de certeza.

En cambio, por ser la relación sustantivo —tributaria concebida en sede *administrativa* y no jurisdiccional, el título en que se materializa no representa una declaración de certeza del derecho sustantivo que puede ampararse en la cosa juzgada material, sino que su eficacia sólo constituye *un estado de mera presunción de certeza* del derecho y de la obligación correlativa del contribuyente.

Este menoscabo, común a los títulos ejecutivos de origen extrajudicial, se traduce en la expugnabilidad de la declaración de certeza presuntiva contenida en el título, de modo que el contribuyente podrá alegar todas las circunstancias en virtud de las cuales hubiere podido desvirtuar el hecho generador del impuesto si el acreedor, el Fisco, hubiere hecho valer su pretensión en un proceso de condena.

Queda sí en pie lo que Carnelutti defiende como la *función de prueba del crédito* del título ejecutivo, cuya tacha de certeza no impide que éste mantenga su plena eficacia procesal mientras la sentencia que recaiga en la oposición no resuelva lo contrario.

c) Oposición de derecho procesal.

Paralelamente a las oposiciones sustanciales que de algún modo inciden en el derecho subjetivo de fondo de que da cuenta el título, pueden surgir cuestiones netamente procesales que afectan tanto a la *existencia* y *eficacia* del título mismo, considerado como instrumentalización autónoma del derecho, como a la *existencia* y *eficacia* de los actos formales necesarios para que la pretensión ejecutiva sea conocida y actuada por el órgano jurisdiccional.

31.- De allí, entonces, puede considerarse cuatro situaciones de oposición perfectamente diferenciada en el orden procesal:

a) Cuestiones procesales que dicen relación a la existencia del título ejecutivo fiscal, circunscritas a la falta de aquellos elementos esenciales que dan vida al título impositivo, como sería el haberse omitido la firma del funcionario que aparece expidiéndolo.

b) Cuestiones procesales relativas a la validez del título ejecutivo fiscal, situación que es posible concebir a diferencia de los títulos ejecutivos emanados del órgano jurisdiccional (sentencia) cuyos vicios quedan a cubierto por la cosa juzgada, cual sería el caso de la incompetencia para expedir el título por quien aparece expidiéndose.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

c) Cuestiones relativas a los actos concernientes a la ritualidad del proceso, cuya omisión obsta a la constitución de la relación procesal, como sería el caso de omisión del acto de notificación de la resolución judicial recaída en el título.

d) Cuestiones relativas a actos de ritualidad procesal en los cuales se ha incurrido en *vicios* que obstan a una relación procesal *válida,* como son los relativos a competencia, defectos de notificación, etc.

Principios generales del ordenamiento concursal de la quiebra.

32.- No es del caso tratar el tema de los principios y fines de la quiebra, sino como un mero contrapunto esquemático para tenerlo presente en la confrontación base de este trabajo de quiebra y tributos, de tal modo que, dándolos por sabidos, sólo señalo someramente las bases fundamentales en que descansa la estructura general de la quiebra.

33.- La quiebra es ante todo un proceso. Con ello quiero señalar que el conflicto de derecho ocasionado por la anormalidad patrimonial ha de solucionarse en la actuación del derecho por el *órgano jurisdiccional* a través del conocimiento de una pretensión procesal condicionada para devenir en colectiva.

34.- Sin embargo, no es el concurso de acreedores lo que constituye el presupuesto de quiebra, ya que tal puede darse con un solo acreedor o bien puede haber concurso, como en el caso de los hipotecarios o de la tercería de prelación, sin que haya quiebra.

Lo que constituye la esencia del procedimiento es el *beneficio jurídico* perseguido a través de la actuación jurisdiccional, beneficio que no necesariamente se traduce en la satisfacción de la pretensión material (pago).

35.- El beneficio jurídico fundamentalmente se expresa en dos presupuestos:

a) Regulación y liquidación de *todas* las relaciones jurídicas activas y pasivas existentes en el patrimonio concursal del deudor.

b) *Igualdad en el tratamiento* de todas las relaciones (par condicio creditorum), lo cual no significa desconocer las diferencias con que tales relaciones llegan al proceso, sino consignar, por una parte, la *igualdad relativa* que la norma positiva ha dado a los diversos *valores* que le corresponde al Estado resguardar en la comunidad, como a la supresión de la norma "prior in tempore potior in jure", propia del ordenamiento procesal ordinario, según la cual la diligencia en la acción crea derecho (art. 513 del Código de Procedimiento Civil).

"Lo que distingue la expropiación ordinaria de la quiebra, dice Carnelutti, es la finalidad, que no consiste ya en la satisfacción de uno o varios acreedores, sino de todos los acreedores".

36.- El beneficio jurídico señalado se traduce en una "pretensión a la participación en el producto" (Satta).

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Se constituye así una comunidad de pérdidas, de donde resulta que la nota predominante de este procedimiento que lo diferencia de la ejecución individual, "es el desenvolvimiento de una actividad reguladora de la comunidad de los derechos de crédito que deben satisfacerse en el patrimonio responsable en un régimen de igualdad" (Brunetti).

37.- La pretensión a la participación en el producto se obtiene mediante el procedimiento de quiebra que en su desenvolvimiento tiene dos características bien definidas:

a) La supresión y limitación en su caso de los poderes patrimoniales y procesales del deudor común, los cuales se radican en el órgano del concurso (Síndico).

b) La garantía de participación en el producto se obtiene sin más intervención del acreedor que su insinuación en el pasivo, de tal modo que la facultad dispositiva del demandante queda subsumida en la actividad inquisitiva del órgano de la quiebra, siendo ésta una de las características más notables de la quiebra como proceso.

PARTE II.—

Tesis de trabajo.

38.- En las notas que anteceden he procurado mencionar aquellos lineamientos generales que deben considerarse como bases jurídicas que identifican las disciplinas tributaria y concursal cuya debida armonía nos preocupa.

Corresponde, en consecuencia, en esta segunda parte, procurar elaborar un ordenamiento doctrinario que, reconociendo aquellos principios que orientan ambos institutos, se sustente en un efectivo apoyo normativo consecuente con nuestra realidad legislativa.

Al respecto, estimo que puede considerarse la siguiente tesis de trabajo y luego verificar su valía a la luz de los principios generales esbozados y de la normativa vigente:

"Las normas jurídicas relativas a la formación de la relación tributaria en sede administrativa, tienen plena vigencia en el ordenamiento concursal y prevalecen por sobre éstas, pero, concluida la etapa referida, ha de aplicarse con preferencia las normas de la quiebra en la actuación del derecho tributario por el órgano jurisdiccional".

Formación de la relación tributaria en caso de quiebra del contribuyente.

39.- Todo el derecho tributario descansa, en última instancia, en la ocurrencia de un hecho generador de impuesto el cual, en la hipótesis que nos preocupa, debe ser considerado dentro de la esfera patrimonial de una persona que, *después* de ocurrido el hecho, ha caído en estado de quiebra.

Pero, tal como lo indicáramos más arriba, ordinariamente el hecho generador llega a conocimiento de la Administración por medio

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

de una manifestación o declaración que hace el contribuyente en relación al hecho referido.

De estos dos elementos, hecho y manifestación, es el hecho generador el antecedente primario y esencial, sin el cual no cabe considerar el problema tributario. El segundo, la declaración, es secundario y accidental, ya que no es imprescindible que ocurra para que en definitiva se constituya la obligación tributaria.

El hecho necesariamente debe ocurrir antes de la declaratoria de quiebra, ya que si ocurre después han de devenir consecuencias ajenas al esquema general que analizamos.

¿Qué ocurre, en cambio, con la manifestación o declaración del hecho imponible?

Al respecto creo conveniente ocuparnos de tres cuestiones:

¿Es la masa de acreedores causahabiente de la declaración hecha por el deudor antes de su quiebra?

Si habiendo ocurrido el hecho generador del impuesto antes de la quiebra, el contribuyente omitió la declaración, ¿corresponde al Síndico hacer tal declaración?

¿Es procedente la actuación personal del fallido, llamado por la Administración, para determinar la relación tributaria?

La masa causahabiente de la declaración.

40.- Responder a la inquietud de establecer si un acto jurídico ejecutado por el deudor es oponible a la masa, es una cuestión que siempre es difícil de responder por la dificultad doctrinaria que el tema encierra.

Las relaciones jurídicas constituidas por el deudor y que al momento de la quiebra se encuentran subsistentes, constituyen lo que ordinariamente se denomina como *relaciones jurídicas preexistentes* y respecto de las cuales la masa tiene la especial aptitud de poder asumir tales relaciones encontradas en el patrimonio del deudor, o de desconocerles asumiendo una actitud de tercero extraño a la relación.

Según fuentes francesas, la jurisprudencia de ese país ha perpetuado una posición jurídica más que secular, que declara que "la masa es a la vez causahabiente del deudor y tercero en relación a él", "como la dos caras de Jano", siendo lo primero cuando invoca un derecho de aquél, y tercero cuando ejerce un derecho que es propio de la masa.

¿Qué sucede con la *declaración* que el deudor hizo a la Administración respecto de determinados hechos generadores de impuestos, encontrada en su patrimonio al momento de la quiebra?, ¿son tales hechos declarados oponibles a la masa, es decir, debe ésta pasar indefectiblemente por la veracidad de los hechos consignados y hacerse cargo de sus consecuencias?

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

En mi opinión, dos circunstancias hacen que la declaración de impuestos hecha por el deudor antes de la quiebra sea oponible a la masa, la cual en principio deberá asumir las obligaciones que de ella emanen, sin que pueda asumir posición de tercero, sino de causahabiente de la misma.

Primero, que la declaración efectuada formalmente de acuerdo a las normas del derecho tributario adquiere *fecha cierta* desde el instante que la Administración ha tomado razón de ella (artículo 1.703 Código Civil y 419 C. O. T.), elemento que la doctrina considera como relevante en la solución de casos dudosos y, segundo, que la declaración de impuestos va inserta en una relación de derecho público que vincula todo el patrimonio del contribuyente con el Estado, sin que pueda tal patrimonio desentenderse de actos perfeccionados (la declaración) en cumplimiento de una obligación específica que debió ejecutarse dentro de un plazo legal ya transcurrido.

Sin embargo de lo dicho, esto es de la oponibilidad de la declaración a la masa, ésta puede ejercer todos los derechos que el sistema tributario reconoce al propio contribuyente, como es el caso de error en la declaración, amparo en condonaciones, convenios de pago, etc.

Legitimación del Síndico y declaración tributaria.

41.- Si el deudor omitió hacer la declaración tributaria antes de la quiebra, ¿corresponde al Síndico hacerla si se encuentra en plazo para ello?

El derecho tributario regula la obligación tributaria por deuda propia, cual es la norma general, y situaciones de obligaciones tributarias por deuda ajena. Respecto de estas últimas prevé la obligación tributaria tanto en la formación de la relación impositiva como en el cumplimiento de la obligación substancial, situaciones que considera dentro del campo de la administración de bienes de otro.

El Código Tributario entiende como "contribuyente" a las personas naturales o jurídicas... "o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectos a impuestos" y entre los "representantes" expresamente a los "Síndicos".

¿Puede el Síndico, se pregunta la doctrina, sin mengua de su calidad de órgano ejecutivo y contralor del proceso, actuar en sede administrativa ajena a su función y expresar su voluntad *jurada* en la formación del título que un particular acreedor, el Fisco, ha de hacer valer más tarde en contra de la masa, cuyo máximo exponente es precisamente el Síndico?

La confusión de funciones de que aparentemente tanto la norma tributaria como la concursal invisten al Síndico, descansa en un errado concepto de "representación" que algunos creen ver en la que sustenta el Síndico en el orden tributario.

Existe un principio jurídico, el de la especialidad, que estimo incontrarrestable en el caso, que nos lleva a sostener que si queremos

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

analizar el concepto de "representación" por parte del Síndico, debemos encontrar sus fuentes jurídicas en el derecho concursal y no en otro, de tal modo que tal representación no ha de tener otro alcance y sentido que aquel que determine el derecho de quiebras.

No es el caso, indudablemente, analizar aquí el tema de la "representación" del Síndico. Pero es un hecho que la doctrina hace ya mucho que dejó de pensar en el Síndico como "representante", menos aún del fallido, ya que, como dice Navarrini, "falta el aparato característico de la representación sea voluntaria o legal: el actuar en nombre ajeno". Se le concibe, en cambio, como órgano del Estado con la función pública de liquidador del patrimonio en falencia, en la cual actúa en *nombre propio,* pero en interés ajeno. La doctrina procesal, por su parte, ha elaborado el concepto de "substituto" precisamente para sacar al Síndico del campo de la representación.

Si se pretende que el Síndico opere en la esfera administrativo–tributaria requiriéndosele un pronunciamiento de valor, previo a la oportunidad procesal al cual está llamado por el sistema concursal, se desvirtúa precisamente el orden jurídico que le es propio ya que coadyuvando a la constitución del título fiscal mal podría ejercer posteriormente su función de contralor en la etapa de verificación, en la cual debe, por imperativo llamado legal, efectuar el examen de los créditos y preferencias "investigando su origen, cuantía y legitimidad por todos los medios a su alcance". La par condicio exige que, sólo en esa oportunidad, el Síndico exprese un juicio de valor respecto de todos los créditos insinuados en el pasivo.

Por no ser el Síndico representante del fallido, mal podría, sujeto a la exigencia del juramento de decir verdad (artículo 3º C. T.), verse impelido a hacer una declaración de *hechos* en los cuales no ha tenido participación y que sólo ha podido presuntivamente conocer por antecedentes documentarios encontrados en el patrimonio del contribuyente fallido y cuyo juicio sólo podría tener el valor de *deducción* pero jamás de afirmación.

42.- En mi opinión, cuando el Código Tributario en su artículo 8º hace un llamamiento a la "representación" del Síndico, se está refiriendo precisamente a aquel caso en que el Síndico actúa como representante y ello sólo ocurre en relación a la actividad que desarrolla la masa como tal, la cual, sea en el proceso de realización del activo, sea en el de mera administración, sea en el de continuación del giro, ejecuta o celebra actos o contratos que constituyan hechos generadores de tributos, lo cual está en perfecta armonía con el artículo 66 de la Ley de Impuestos a la Renta.

En consecuencia, concluimos que el Síndico no tiene intervención en el proceso formativo de la relación tributaria sin perjuicio que, ejerciendo la facultad *de asumir "la disponibilidad de las relaciones jurídicas halladas en el patrimonio* del quebrado, del cual asume la administración", puede hacer las declaraciones tributarias pertinentes cuando de ello se derive un beneficio evidente para el concurso, como sería el caso de acogerse a leyes de condonación o rebajas tributarias sujetas a la

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

obligación de trámites administrativos de declaración y pago dentro del plazo señalado por la ley.

El caso recién señalado, sin embargo, obedece a un esquema jurídico muy diverso al que estamos estudiando, ya que descansa en principios de la doctrina sobre *relaciones preexistentes* aplicables a muchas situaciones del ámbito negocial, una de las cuales puede ser el tributario, en cuyo caso la obligación tributaria puede cumplirse al margen del sistema concursal y como si el patrimonio del fallido estuviese in bonis.

Legitimación del fallido y declaración tributaria.

43.- Otra cuestión que es preciso analizar es la de dilucidar si el contribuyente fallido puede intervenir, con posterioridad a su quiebra, en el proceso de formación de la relación tributaria, específicamente en la declaración del impuesto.

La quiebra suspende al fallido en la legitimación procesal y negocial que tenía en relación a su patrimonio, legitimación que se radica en el Síndico.

Si bien es cierto la explicación del fenómeno ha llevado a las más variadas concepciones jurídicas, las conclusiones de las mismas en cuanto a sus efectos parecen unificarse en cuanto a que la pérdida o suspensión de tal legitimación no es diferente al del embargo que se produce en la enajenación singular, con no más diferencias que en extensión e intensidad.

Paralelo a la pérdida de la legitimación negocial de administración y disposición, ocurre la pérdida de la legitimación procesal ya que, como dice Satta, "el actuar o el contradecir en el proceso presupone, en efecto, el libre ejercicio de los derechos que se hacen valer en él, que es precisamente lo que le falta al fallido". Falta de legitimación procesal que se proyecta no sólo en el orden jurisdiccional, sino también en el administrativo cuando el procedimiento desarrollado en este orden afecta o puede afectar el patrimonio desasido. Sin embargo, la norma concursal acusa un límite importante a su imperio, cuales son aquellas actividades que la ley reconoce como de la esfera personal del fallido, sea por ser ajena al ámbito patrimonial del concurso, sea por ser inherente a la persona del fallido.

44.- ¿Es aplicable el principio general del concurso a los procedimientos administrativos necesarios para consolidar la relación tributaria?, ¿se encuentra el fallido inhibido de hacer las declaraciones que el ordenamiento tributario exige al contribuyente, por actos generadores de impuestos ocurridos con anterioridad a la quiebra?

En mi opinión el fallido está legitimado procesalmente para dar cumplimiento después de la quiebra a la obligación tributaria de *declaración* exigida por la norma tributaria, por hechos impositivos ocurridos con anterioridad al auto de quiebra. Al hacer tal afirmación, sin embargo, no se está dando pávulo a una excepción al principio general

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

señalado, sino más bien confirmando los límites propios que la norma concursal establece al principio general enunciado.

45.- Para entender lo que señalo, debe tenerse presente que la *declaración* no es constitutiva de la obligación tributaria, ya que éste nace o emana del hecho generador del impuesto, el cual, en la hipótesis en que nos hemos colocado, ya ha ocurrido con anterioridad a la quiebra. La *declaración* tributaria tan sólo permite la reconstrucción intelectual de un proceso económico ya ocurrido en la vida real, por lo cual no corresponde a un acto de disposición o de administración, sino de mera información o reconstrucción de circunstancias ya acaecidas.

La especial situación que señalo de legitimación del fallido en la declaración tributaria no se explica, sin embargo, por ser ésta un acto de mera reconstrucción intelectual, ya que igual podría ocurrir con otros negocios jurídicos, lo que es inaceptable, sino que se explica por dos características propias de la obligación tributaria de *declaración* que analizo.

Es, en primer lugar, una obligación de *orden público* de rango constitucional que vincula a la *persona* del contribuyente con el Estado, en cuanto la estructura material misma de éste descansa en la *obligación* de todos y cada uno de sus miembros de contribuir a la carga que su actividad genera. Esta obligación de acatamiento de la carga tributaria, por ser no sólo del orden material, sino fundamentalmente de la esfera cívico–moral, se cumple en este plano con la mera *declaración* que trasciende cualquier situación del orden patrimonial relacionada con el *cumplimiento* o pago de la obligación. La imposibilidad jurídica o material de pagar no libera al contribuyente de este *deber* de declarar, que constituye la exigencia mínima que se impone a todos los que de una u otra manera usufructúan de la vida colectiva.

En segundo lugar la declaración tributaria es una obligación *personalísima* en cuanto, mediante el juramento de decir verdad, vincula a la persona del contribuyente con la potestad sancionadora del Estado, obligación que, como hemos visto, no puede ser asumida por la masa.

Algunas consideraciones en relación al artículo 91 del Código Tributario.

47.- Al tenor del artículo 91 del Código Tributario, la Sindicatura de Quiebras debe solicitar a la Administración Fiscal una liquidación de los impuestos adeudados por el fallido, con cuyo mérito verificará el crédito fiscal en la quiebra conforme al procedimiento de que tratan los artículos 102 y siguientes de la Ley de Quiebras.

La disposición en referencia considera en cada uno de sus dos incisos situaciones diversas a las que es procedente referirse.

48.- El inciso primero dispone lo siguiente: "Producida una declaratoria de quiebra, la Sindicatura de Quiebras solicitará a la Dirección Regional y al Servicio de Tesorerías una liquidación de los impuestos que adeude el fallido".

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Este precepto establece una vinculación de carácter estrictamente administrativo, entre diversos servicios públicos del Estado, cuales son la "Sindicatura de Quiebras", la "Dirección Regional" y el "Servicio de Tesorerías", cuya determinación precisa tiene importancia para los efectos de analizar en su caso, tanto la entidad sujeto activo de la obligación, la entidad receptora del requerimiento, como la responsabilidad emanada del incumplimiento del precepto.

La disposición no dice "Sindicatura General de Quiebras", nombre del Servicio, sino "Sindicatura de Quiebras", con lo cual debe entenderse la oficina jurisdiccional correspondiente a aquélla cuyas funciones se desarrollan dentro del territorio jurisdiccional del Tribunal que dictó el auto de quiebra.

Por haber una vinculación inmediata y directa entre el juez que dictó el auto de quiebra y la oficina de la Sindicatura General de Quiebras dentro de cuya jurisdicción actúa, no ofrece dificultad el determinar sobre cuál de las oficinas del Servicio pesa la obligación allí contenida.

El artículo 8 del Código Tributario, referente a ciertas definiciones del texto, señala que por "Dirección Regional" debe entenderse la "Dirección Nacional de Impuestos Internos del territorio jurisdiccional correspondiente". El concepto de "Servicio de Tesorerías" que señala el artículo 91 no tiene réplica en el artículo 8, sino en cuanto dice que por "Tesorería" debe entenderse el "Servicio de Tesorería General de la República".

49.- Si concluimos que tanto el Servicio de Tesorería como el de Impuestos Internos se encuentran relacionados en el artículo 91 con la "Región", cabe preguntarse a qué región se refiere el precepto.

El artículo 91, al estar incluido en el Título IV del Código Tributario, denominado "Medios especiales de fiscalización", está resaltando, en mi opinión, el carácter administrativo de la relación entre los diversos Servicios allí mencionados, de tal modo que el concepto de "Región" no está vinculado a la persona del contribuyente fallido, sino al funcionamiento regional de los Servicios relacionados.

De lo expuesto, cabe concluir que la obligación de la oficina de la Sindicatura de Quiebras de "solicitar" la liquidación de impuestos adeudados por el fallido, debe dirigirse a Direcciones Regionales de Tesorerías e Impuestos Internos correspondientes a la misma Región en que la Sindicatura desempeña su función.

50.- De lo anterior se desprenden dos consecuencias aparentemente anómalas:

Que la Sindicatura de Quiebras, cuya jurisdicción no corresponde a una Región, sino a parte de ella, debe cumplir con la obligación del artículo 91, no ante las Oficinas de Tesorerías e Impuestos Internos ubicadas en la ciudad asiento del Tribunal o de la propia Sindicatura, sino en las oficinas de la Dirección Regional de Impuestos Internos y Regional del Servicio de Tesorerías.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Que, si la quiebra, al tenor de lo dispuesto en los artículos 140 y 154 del C.O.T. es declarada por el juez de uno de los varios domicilios del contribuyente, la Sindicatura de Quiebras cumple su obligación legal solicitando la liquidación ante las oficinas Regionales a la cual pertenezca la Sindicatura.

Corresponderá, en consecuencia, tanto al Servicio de Tesorerías como a Impuestos Internos tomar las medidas administrativas internas que procedan, para canalizar la información tributaria hacia las oficinas que en conformidad a la ley hayan sido requeridas por el Síndico.

51.- El inciso 2º del artículo 91 dispone que "el Síndico de Quiebras con el mérito de las liquidaciones practicadas, verificará el crédito fiscal de acuerdo con el procedimiento señalado en los artículos 102 y siguientes de la Ley de Quiebras".

En mérito de este imperativo legal, el Síndico asume la legitimación procesal del Fisco para el solo efecto de insinuar el crédito de aquél en el pasivo de la quiebra, con los precisos términos incluidos en el título remitido por la entidad fiscal.

Al hacerlo, el Síndico no *expresa juicio de valor* alguno que pertenezca a la esfera de atribuciones propias de su cargo. Es una actividad más bien de contenido material que jurídico, como mero portador o vehículo procesal de la voluntad de otro. El Síndico no asume la calidad de parte, ni queda vinculado por la postulación procesal más allá del acto de verificación.

La pretensión procesal manifestada por el Síndico en la verificación, por no corresponder a una expresión de voluntad de afirmación de titularidad de la relación jurídica substancial, por no pedir en nombre propio la actuación de esa relación, por no corresponderle la determinación específica del sujeto (demandado) a quien se remite la actividad del órgano jurisdiccional, es decir por no cumplir con ninguno de los requisitos de tal, *el Síndico no tiene la calidad de parte* de la relación procesal que se configura con la verificación del crédito fiscal.

La legitimación procesal con que actúa no debe, pues, buscarse a nivel de parte, sino de las normas propias del jus postulandi: corresponde a una legitimación de mera comparecencia que, como tal, no impide la comparecencia de la parte misma, el Fisco, por los medios ordinarios de la representación procesal fiscal.

52.- Por ser una legitimación meramente de postulación, se sigue, en mi opinión, tres consecuencias importantes:

a) Es una postulación reglamentada por la ley en el ámbito de la mera verificación, entendiendo por tal la demanda de insinuación apta para crear una relación procesal válida. Configurada la relación procesal, deja el Síndico de tener legitimación para obrar por el Fisco; a su vez, mientras tal relación no quede constituida, debe el Síndico postular por el Fisco, de tal modo que deberá hacerse cargo, por ejemplo, de posibles nulidades procesales que tengan por objeto destruir la relación procesal

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

misma, como sería la intentada por un acreedor alegando defectos en el modo de verificar el crédito fiscal.

b) Puede el Fisco optar por concurrir a la verificación del crédito tributario por un medio diverso del Síndico. No veo inconveniente procesal para que el crédito fiscal por impuestos sea verificado en la quiebra por el Abogado Provincial del Servicio de Tesorerías, por extensión de lo dispuesto en el artículo 186 del Código Tributario, o quien se estime ser su legítimo representante.

c) Perfeccionada la relación procesal originada por la verificación fiscal efectuada por el Síndico, se agota todo el contenido jurídico de la postulación de éste, de modo que, desapareciendo el vínculo procesal directo Fisco–síndico, éste queda liberado de las obligaciones propias del postulante ante la parte y puede, sin limitación alguna, ejercer la potestad que le confiere el artículo 105 de la Ley de Quiebras y que es, sin dudas, la más relevante que el derecho procesal concursal le confiere en la determinación del pasivo.

Otras cuestiones relacionadas con el art. 91.

53.- La verificación del crédito fiscal hecha por el Síndico debe efectuarse dentro de los límites de la liquidación remitida por el ente fiscal y estarse al "mérito" de aquélla. El Síndico, en consecuencia, no puede ni agregar ni omitir antecedente alguno contenido en la liquidación, aun cuando ésta acuse omisiones o el Síndico cuente con antecedentes que la alteren. Con ello no hace sino confirmar su postura de procurador y no de parte.

54.- Si por haberse cerrado el período de verificación ordinaria la verificación fiscal tiene el carácter de extraordinaria, la resolución que sobre ella recaiga ha de notificarse a los acreedores y al fallido por avisos "a costa del solicitante".

Siendo la parte que solicita el Fisco, éste tiene que cubrir los costos necesarios para tal notificación y en caso alguno el patrimonio concursal. No existiendo un mecanismo administrativo adecuado al efecto que permita cargar tales costos a los Servicios Públicos por cuenta de quienes actúa el Síndico, aquéllos deberán ser soportados con fondos fiscales que como tal maneja la Sindicatura General de Quiebras.

55.- El artículo 91 del Código Tributario, como queda dicho, está incluido dentro del Título denominado "medidas especiales de fiscalización".

Los perjuicios que pueden ocasionarse al Fisco por errores u omisiones, no digo en la expedición de la liquidación pertinente, sino en la verificación misma, no afectan de modo alguno a la masa ya que el Síndico no actúa como órgano del concurso, sino en una vinculación meramente administrativa.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

56.- Por último, no está de más señalar cómo el artículo 91 no sólo se remite al sistema procesal señalado en el artículo 102 de la Ley de Quiebras sino además a los "siguientes" artículos de ese cuerpo legal, con lo cual no puede quedar la menor duda que el artículo 105 tiene plena acogida en la verificación fiscal, aún cuando doctrinariamente ni siquiera era necesario tal llamamiento por la ley tributaria. Esto último, sin embargo, tiene el mérito de tranquilizar a quienes sólo dan valor al análisis puntual del texto.

Competencia atractiva del Tribunal de la Quiebra.

57.- El punto, como he señalado más arriba, ha suscitado abundante discusión en la doctrina, especialmente por la falta de flexibilidad de quienes deben compatibilizar el ordenamiento tributario, ya que la negación de la competencia atractiva hace infructuoso todo intento de armonizar ambos sistemas, por ser éste un elemento esencial del concurso, y así como no puede negarse valía a aquellos principios esenciales del orden tributario, tampoco puede negarse a los del sistema concursal.

La jurisprudencia italiana citada por Provinciali y Navarrini así lo confirman. La argentina, citada por Tarentino, bajo la vigencia de la ley anterior, demuestra igualmente como citáramos, idéntica situación conflictiva aun cuando se advierte una clara y sistemática tendencia a reconocer la supremacía de la competencia atractiva del concurso, como se desprende de fallos de la Corte Suprema de la nación según los cuales la circunstancia de haberse pronunciado sentencia de trance y de remate en causa tributaria con anterioridad a la declaratoria de quiebra, permite oponer a la masa de acreedores tal sentencia y actuaciones posteriores, "pero no impide el efecto de atracción o absorción del concurso para los efectos de su ejecución".

58.- Nuestros tribunales no han vacilado en admitir y reconocer como de la competencia concursal el conocimiento y fallo de la relación tributaria que afecta al fallido, aun antes de la modificación introducida al artículo 91 del Código Tributario por el Decreto de Hacienda Nº 2.763 de 1969.

Si bien el artículo 102 de la Ley de Quiebras parecía suficiente para llevar a todos los acreedores, incluso a los privilegiados, a insinuar sus créditos ante el tribunal de la quiebra si pretendían ser incluidos en el pasivo concursal con posibilidad de concurrir al activo desasido, el referido artículo 91 del Código Tributario despejó cualquier duda que pudiese suscitar el confrontamiento del crédito fiscal, al hacer aplicable a su respecto el procedimiento de verificación de que trata el Título X de la ley del ramo.

En consecuencia, en Chile no cabe discutir la competencia atractiva del concurso en el proceso de actuación de la relación tributaria, situación que ha venido a ser confirmada o ratificada por el artículo 6º del D. L. 1.509, de 1976.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

PARTE III.—

Actuación jurisdiccional de la relación tributaria sustancial en el procedimiento concursal.

59.- El Síndico y los acreedores no tienen acceso a la base administrativa de formación de la relación tributaria. Esta queda constituida sea por la participación directa del contribuyente mediante la declaración tributaria, sea unilateralmente por voluntad del Estado por aplicación de las presunciones tributarias en caso de omisión, error, falsedad o insuficiencia de la declaración.

Sin embargo de ello, el Fisco no se encuentra en una situación de excepción en cuanto a que su crédito no pueda ser atacado por aquellos que se encuentran procesalmente legitimados para invocar una pretensión de desconocimiento del derecho, de quienquiera que fuese que insinúe su crédito en el proceso de quiebra.

El objeto de esta Parte III es, precisamente, el estudio de la oposición a que puede dar lugar la pretensión procesal fiscal por deuda tributaria del contribuyente fallido, ya que, como veremos, *el Fisco no puede eludir el confrontamiento procesal del concurso.*

Para el análisis de la actuación por el juez de la quiebra de la relación tributaria sustantiva, según la cual el fallido se encuentra vinculado con el Estado por una obligación de dar, es preciso determinar el avance, desarrollo o perfeccionamiento en que se encuentra el título constitutivo al momento en que el contribuyente es declarado en quiebra.

En consideración a ese momento procesal analizaré en los números siguientes la oposición al crédito fiscal.

Estado de desenvolvimiento del título fiscal en relación a la quiebra del contribuyente.

60.- La declaración de quiebra puede encontrar a la obligación tributaria en diverso grado de perfeccionamiento. Desde la mera existencia del hecho generador del impuesto, sin que a su respecto se haya desarrollado ninguna manifestación de voluntad, sea por el contribuyente o por el Fisco, tendiente a la instrumentalización de la obligación, hasta el grado de mayor perfeccionamiento, cual es la obligación que por haber sido de conocimiento del órgano jurisdiccional ha sido llevada a calidad de certeza jurídica amparada por la cosa juzgada formal y material. Entre ambos extremos, entre el germen de derecho, eventual por naturaleza, hasta la verdad jurídica, inmutable, existe todo un desarrollo cuya repercusión en el desenvolvimiento de la acción en la quiebra ha de determinar diversas cargas procesales para aquéllos involucrados en la relación procesal.

Si consideramos el desenvolvimiento de la obligación tributaria al momento de la quiebra, podremos distinguir claramente tres estados perfectamente delineados que nos ha de permitir investigar la carga pro-

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

cesal de las partes en cada uno de ellos y, de este modo, extraer algunas conclusiones en torno al problema de la oposición. Cada uno de estos estados, a su vez, será objeto de análisis, ya que el tratamiento interno de la oposición en cada uno de ellos ha de depender tanto de la sede administrativa o jurisdiccional en que se desarrolle el conflicto, de la vía procesal elegida, como de las pretensiones tanto material como procesal de las partes.

Un primer estado ha de corresponder a lo que llamaremos *"título fiscal afinado"*, el cual en términos generales corresponde a aquella relación tributaria cuya instrumentalización ha sido concluida en sede administrativa o respecto de aquella en la cual ha recaído sentencia de término por el órgano jurisdiccional.

Un segundo estado, *"título fiscal con oposición pendiente"*, con lo cual tipificamos aquella relación tributaria instrumentalizada, respecto de la cual la quiebra la encuentra en vía de conocimiento administrativo o jurisdiccional por oposición hecha valer oportunamente por el contribuyente que luego fue declarado en quiebra.

Por último, considero el *"título fiscal eventual"*, respecto del cual *no existe un pronunciamiento* instrumentalizado del Estado, sino tan sólo cuenta la existencia de un hecho generador del impuesto o tan sólo gestiones administrativas *internas* del Estado tendientes a un pronunciamiento que al momento de la quiebra no se ha producido.

Título fiscal afinado.

61.- Tal como queda señalado, entendemos por *título fiscal afinado* aquel que al momento de la declaratoria de quiebra del contribuyente, la instrumentalización de la relación tributaria sustantiva se encuentra concluida, de modo que la Administración ya ha determinado el hecho imponible y la cuantía de la obligación, se ha expedido el título correspondiente, se ha notificado al contribuyente y ha transcurrido el plazo legal para interponer oposición en términos del ordenamiento tributario sin que aquél lo haya intentado, o habiéndolo hecho, se ha decidido la cuestión en *sede administrativa* sin que la parte haya recurrido en plazo ante el órgano jurisdiccional. Constituye también título afinado, para los efectos de este análisis, aquél respecto del cual hubo oportuna oposición por el contribuyente y de la cual *conoció* el órgano jurisdiccional hasta llegar a sentencia de término.

El concepto emitido nos permite hacer una importante distinción, que más adelante analizaremos, respecto de la naturaleza de la oposición. Distinguiremos, así, "título fiscal afinado en sede administrativa" y "título fiscal afinado en sede jurisdiccional".

Analizado el "título fiscal afinado" desde un punto de vista estrictamente formal, esto es en relación al *modo* de hacer efectiva la pretensión procesal por parte del Fisco, distinguiremos primeramente aquella situación en la cual la Administración ya ha iniciado o inicia

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

durante el curso de la quiebra, juicio de cobro al tenor de lo dispuesto en los artículos 168 y siguientes del Código Tributario; en seguida, distinguiremos aquellas situaciones en la cual la Administración, dando curso al requerimiento de la Sindicatura de Quiebras, remite a ésta la liquidación de los impuestos adeudados a fin de que el Síndico verifique el crédito.

A estos modos procesales de hacer efectiva la pretensión fiscal nos referiremos en seguida.

Título fiscal afinado. Primer modo procesal de hacer efectiva la pretensión procesal del Fisco.

62.- El artículo 188 del Código Tributario dispone que "los juicios por cobro de impuestos morosos podrán tramitarse independientemente de la quiebra cuando así lo haya solicitado el respectivo Abogado Provincial".

Conforme a lo señalado por el artículo 67 de la Ley de Quiebras, todos los juicios pendientes contra el fallido ante otros tribunales de cualquier jurisdicción y que puedan afectar los bienes de la masa, se acumularán al juicio de quiebra. Los juicios ejecutivos, cuando haya excepciones opuestas, se seguirán tramitando con el Síndico hasta sentencia de término y los demás se paralizarán en el estado en que se encuentren y los acreedores harán uso de su derecho en la forma que establece la Ley de Quiebras. Los nuevos juicios que se inicien en contra de la masa han de sustanciarse ante el tribunal que conozca de la quiebra.

El referido artículo 188 es, en consecuencia, triplemente excepcional; tanto en lo que se refiere a la acumulación de los juicios pendientes, como a la competencia respecto de los nuevos juicios, como a la continuidad de la sustanciación aun cuando no haya excepciones opuestas por el contribuyente.

La excepcionalidad del artículo 188 no es de derecho, sino *dativa;* optativa del tribunal que conoce del juicio de cobro de impuestos, el que sólo podrá desconocer la orden de acumulación impartida por el juez de la quiebra cuando el Abogado Provincial así lo solicite.

El precepto se justifica por cuanto es de ordinaria ocurrencia que los juicios de cobro de impuestos sean incoados en contra de un número importante de contribuyentes, de modo que la exclusión de uno de ellos por causa de quiebra pueda acarrear dificultades y demoras procesales en todo el juicio.

Cabe sí tener presente que estando vigente la orden del tribunal de la quiebra de acumular por *atracción* todos los procesos pendientes en contra del fallido, todo lo obrado en el juicio de cobro de impuestos después de la quiebra del contribuyente y antes de que el juez que conoce de éste autorice la tramitación independiente de la quiebra, estará afecto de nulidad procesal por incompetencia.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Sea que se inicie el juicio de cobro después de la quiebra, sea que se continúe el ya iniciado con anterioridad, el síndico debe ser debidamente emplazado en el primer caso y puesto en conocimiento del estado del juicio, en el segundo.

63.- Según sea la oportunidad procesal, el síndico sólo podrá oponer o sostener si ya se hubieren intentado, las excepciones de pago, prescripción y la circunstancia de no empecerle el título. Con todo se entiende reservada a la masa, representada por el síndico, y/o al fallido las demás excepciones para ser ventiladas en juicio ordinario a iniciativa de éstos.

No se puede sin embargo dejar de tener presente la muy especial estructuración del proceso por cobro de impuestos en el cual, previo a la actuación del órgano jurisdiccional, ocurre una instancia en sede administrativa que, si bien "conoce" de la causa, obviamente no ejerce función jurisdiccional toda vez que dicho órgano administrativo *no es ajeno* a la pretensión que se ventila, pero cuyas actuaciones son *habilitantes* para que en la segunda etapa del proceso, la propiamente jurisdiccional, se decida la contienda por el órgano judicial competente.

64.- Declarada la quiebra del contribuyente cuando el proceso de *cobro de impuestos* se encuentra en la primera etapa en sede administrativa, ¿se suspende su tramitación?

Si se tiene presente que el artículo 188 se refiere a los "juicios por cobro" y que el artículo 170 de ese mismo Código otorga al Tesorero Comunal el carácter de "juez sustanciador", debemos concluir que aquel artículo permite la tramitación, paralelo a la quiebra, del proceso ejecutivo de cobro de impuestos morosos en sus dos etapas, administrativa y jurisdiccional, aun cuando no puede menos de reconocerse la deficiente técnica del precepto (188) tanto en su redacción, como en su ubicación.

Destino de los fondos provenientes de la realización de los bienes embargados en el juicio de cobro de impuestos.

65.- Hemos visto más arriba cómo la doctrina del concurso rechaza terminantemente la posibilidad de que la entidad fiscal se pague de su crédito, en caso de juicio paralelo a la quiebra, sin sujeción a las normas de la verificación de crédito.

La razón es obvia, ya que existiendo en la escala de valoración legal de preferencias créditos ubicados en una posición más favorable que la del Fisco, no se divisa fundamento jurídico que permita a éste desarticular el sistema, erigiéndose en árbitro de un conflicto de intereses al cual la ley ha dado su especial preocupación al constituir todo el andamiaje legal del concurso. Si el Estado, siendo uno, ha señalado con precisión el modo de resolver los conflictos de intereses ante un patrimonio insuficiente, y a tal efecto ha creado el estatuto de la quiebra, no puede ese mismo Estado que a sus propios créditos ha dado un tratamiento no tan favorable como a otros acreedores, desentenderse del conflicto y en un acto de unilateral supremacía y ante la posibilidad de no poder cubrir

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

su crédito, arrasar con su propia normativa jurídica establecida precisamente para resolver tal conflicto de intereses.

Siendo absolutamente incuestionable que el procedimiento judicial de cobro de impuestos morosos no otorga al Fisco una preferencia especial en el pago, diversa a la señalada en el artículo 2.472 del Código Civil, cabe concluir que si por desconocimiento de la existencia de la quiebra o por error, el Fisco percibiese en este juicio de cobro en perjuicio, sea de los costos del concurso o de los acreedores concurrentes de mejor derecho, estaría obligado a restituir el exceso a la quiebra. Así lo ha reconocido una importante sentencia de casación italiana citada por Provinciali.

No existe lógica jurídica, ni razón de conveniencia práctica, que dentro del cúmulo de la recaudación fiscal se cree artificialmente un conflicto de intereses originado por la tenencia momentánea por parte del Fisco de fondos que nada han de significar, por su envergadura, a la caja fiscal, y que sin embargo ha de concentrar su atención en el desgaste innecesario de la contienda judicial.

66.- El artículo 189 del Código Tributario no ha modificado la norma doctrinaria que vengo señalando. La realización de los bienes embargados en el procedimiento de cobro de impuestos no faculta al juez para disponer de los fondos en favor del Fisco, sino que éstos deben ser remitidos al concurso, única sede de pago habilitada por la ley para dar lo suyo a cada acreedor.

El artículo 189, redactado en término de posibles conflictos de intereses dentro de la normatividad propia del juicio ejecutivo individual y no del colectivo, no modifica la norma doctrinaria, sino más bien la confirma.

En efecto, el inciso primero establece que "consignado el precio del remate y en el plazo de quince días, se dará conocimiento de la subasta a los jueces que hayan decretado embargos o prohibiciones de los mismos bienes". Ocurrida la quiebra y en mérito del auto mismo (artículo 47 Nºs 2, 4 y 9) que determina el embargo colectivo de todos los bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente fallido, el *Tribunal de la quiebra se encuentra precisamente* en la situación contemplada en dicho inciso. Es más, habida consideración a lo señalado en el inciso final del artículo 67 de la Ley de Quiebras, lo ordinario será que aquél sea el único juez que mantenga el embargo, ya que los demás habrán quedado "sin valor" desde la declaratoria de quiebra. En consecuencia, el juez a cuyo cargo se encuentra el juicio de cobro de impuestos debe dar conocimiento de la subasta al juez de la quiebra del contribuyente.

El inciso segundo del artículo 189 establece un verdadero concurso entre el Fisco y acreedores hipotecarios, absolutamente incompatible con el sistema de quiebra a que se encontraría sujeto, en la hipótesis, el patrimonio del contribuyente.

En efecto, no creo que necesite de argumentación jurídica, salvo que se desprecie la más elemental lógica necesaria para entender la uni-

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

dad del derecho, el sostener que es inaceptable que se traslade al juez de que conoció el juicio de cobro de impuestos, la contienda de prelación de créditos entre acreedores citados por la ley al concurso de los bienes de fallido, ya que debiéramos concluir, de aceptar tal anomalía, que dos tribunales diversos estarían conociendo paralelamente de tales contiendas, con el agravante que uno de ellos, el que conoció del cobro tributario, sólo reconocería legitimación procesal al crédito por contribuciones y a los acreedores hipotecarios y no a otros de mejor derecho que éstos.

El inciso segundo referido no es aplicable al caso de la quiebra del contribuyente, de modo que el conocimiento de la prelación de pagos queda radicada, como no podría dejar de serlo, en el juez de la quiebra quien, en mérito del conocimiento de la subasta, que se le ha de dar al tenor del inciso primero de ese artículo, deberá exigir la entrega del precio para ponerlo en manos del síndico a disposición del concurso.

67.- Puestos los fondos de la subasta a disposición del síndico, ¿cómo se paga el crédito fiscal? ¿Debe el Fisco verificar su crédito en la quiebra a pesar de existir una relación procesal válida en el juicio de cobro de impuestos?

La situación no es distinta a la señalada en el inciso quinto del artículo 67 de la Ley de Quiebras, según el cual los juicios ejecutivos (cuando haya excepciones opuestas, dice el precepto, lo cual es irrelevante en el caso de cobro de impuestos, según se ha visto) "se seguirán tramitando con el síndico hasta que se dicte sentencia de término".

En el juicio ejecutivo cuando a la fecha de la quiebra hubiere excepciones opuestas, así como en el juicio ejecutivo por cobro de impuestos aun cuando no haya excepciones opuestas, se seguirán tramitando con el síndico hasta que se dicte sentencia de término en un caso y hasta que se subaste el bien embargado en el otro (esto último en el caso de haberse otorgado la autorización del artículo 188 del Código Tributario). No contempla la ley, en uno y otro caso, situación especial alguna respecto del modo de comparecer tales créditos al pasivo, después de concluida la etapa de tramitación separada, *por lo cual debe concluirse que están afectos a la norma general de verificación.*

Naturalmente en uno y otro caso el crédito tendrá el respaldo de credibilidad procesal que corresponde al título, el cual deberá ponderarse desde el valor de cosa juzgada hasta la presunción de certeza, lo cual determinará los límites del posible juicio de impugnación del crédito. Su detalle lo veremos más adelante.

68.- Cabe preguntarse, entonces, ¿por qué la ley tributaria ha considerado la posibilidad de una acción separada a la de la quiebra hasta llegar a la realización de la especie, si el Fisco no podrá apropiarse directamente del producto de la subasta y deberá, en cambio, verificar su crédito?

En mi opinión dos razones justifican el precepto.

a) Que ordinariamente los juicios por cobro de impuestos involucran a un número considerable de contribuyentes morosos, de tal manera

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

que cualquier incidencia ocurrida en el expediente, como sería la necesaria para excluir al contribuyente fallido, puede demorar innecesariamente la tramitación procesal del resto de las causas materialmente acumuladas.

b) Que el estado de quiebra puede concluir por alzamiento o reposición, o por causa procesal, la cual, si la declaratoria hubiere optado a la continuación del juicio de cobro de impuestos, ello habría significado un perjuicio manifiesto para el Fisco en la continuación de la causa, la cual habría debido suspenderse con la pérdida consiguiente de tiempo.

En el procedimiento del artículo 188 del Código Tributario, en cambio, si tal alzamiento o reposición de la quiebra ocurre, el síndico deberá poner los fondos ocasionados por la subasta a disposición del juez que conoció de ella en el juicio de cobro de impuestos, y no en manos del contribuyente que dejó de ser fallido, ya que desaparecido el estado de quiebra recobra valor la vinculación primitiva de tales fondos con la pretensión procesal sostenida en el juicio referido, lográndose así continuidad en el proceso tributario.

69.- Existen algunos casos en los cuales no tiene aplicación el cobro judicial de impuestos en forma separada de la quiebra. Creo que a lo menos en tres hipótesis el Fisco carece del derecho mencionado.

a) Tan sólo en razón de ciencia procesal desaparece el derecho del Fisco de accionar separadamente desde el momento que el mismo crédito es incluido en la verificación fiscal. En efecto, la normatividad procesal cuenta con mecanismos que tienden a impedir que una misma pretensión material sea objeto de más de una relación procesal válida.

Puede al efecto ocurrir dos circunstancias:

— Que con posterioridad a la verificación fiscal, se promueva el cobro judicial de impuesto respecto de aquéllos contenidos en la verificación. Operará en tal hipótesis la litis pendencia, excepción que deberá alegarse necesariamente en el proceso ulterior.

— Que habiéndose incoado el juicio de cobro de impuestos, con posterioridad se verifique el mismo crédito fiscal en la quiebra. Obviamente no cabe considerar la litis pendencia en el juicio ejecutivo tributario, ya que esta excepción debe anteponerse necesariamente en el juicio ulterior, y tampoco podría oponerse en la quiebra por ser ésta no sólo la vía normal para hacer efectiva la pretensión material del Fisco, sino además por ser necesaria, según se ha visto, para la aprehensión efectiva del pago del crédito por parte del Fisco. Pienso que en este caso opera la renuncia tácita del Fisco a ejercer su derecho a accionar por cuerda separada, renuncia que es diversa al desistimiento por cuanto no afecta la vitalidad del derecho sustantivo.

b) El estatuto jurídico del D. L. 1.509, al considerar la posibilidad de enajenar como un solo todo una cierta universalidad patrimonial que responde al concepto de "unidad económica", ha debido tener en cuenta que el ejercicio de determinadas acciones ejecutivas paralelas al procedimiento de quiebra, que en otras circunstancias no perturbarían

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

la finalidad del concurso, puedan en este caso alterar gravemente tales logros cuando esas acciones recaen precisamente sobre bienes que deben integrar esa unidad económica.

En atención a ello, el artículo 6º de ese cuerpo legal establece que se suspende el derecho de los acreedores hipotecarios, prendarios, retencionarios "y del Fisco por el cobro de impuestos morosos", para iniciar o proseguir en forma separada sus acciones para obtener la realización de bienes afectos a la seguridad de sus respectivos créditos, respecto de aquéllos incluidos en la unidad económica.

Esta limitación ocurre de pleno derecho desde que el síndico presenta al tribunal las bases de enajenación de la unidad económica, o desde que la Corfo hace uso del derecho de exigir la enajenación de todo o parte de los bienes del fallido conforme al procedimiento de ese decreto ley.

c) El mismo D. L. 1.509 contempla una tercera excepción, lo que ocurre cuando se procede a la continuación del giro de las actividades del deudor fallido, en cuyo caso al tenor de lo dispuesto en el artículo 12 se suspende el derecho de los acreedores en los términos señalados en el inciso primero del artículo 6º que ya tratamos.

La razón es obvia. Si el interés general de los acreedores y del fallido ha determinado la continuación del giro, no podría el interés particular de uno de aquéllos, en este caso del Fisco, perturbar los resultados de aquél al verse el giro privado de un bien que puede ser fundamental en su prosecución.

Título afinado. Segundo modo procesal de hacer efectiva la pretensión procesal del Fisco.

70.- El segundo modo procesal que tiene el Fisco para hacer efectiva la relación tributaria sustancial cuando el título que la contiene se encuentra afinado, es mediante la respectiva *verificación del crédito en la quiebra.*

Cuando analizábamos más arriba la obligación tributaria substancial, como acción ejecutiva emanada de la instrumentalización concebida en sede administrativa, señalábamos cuán independientes son entre sí el *objeto inmediato* del título ejecutivo, consistente en el mero *poder* de constreñir al órgano jurisdiccional de actuar de un modo coercitivo (por ejemplo, el poder exigir que aquél libere el mandamiento de embargo), de *objeto mediato* en cuanto la acción ejecutiva conduce a una real, efectiva y concreta coerción sobre el patrimonio del ejecutado hasta obtener el cumplimiento de la obligación.

Por lo mismo, siendo el *objeto inmediato* independiente del contenido substancial, al punto que no necesariamente el mandamiento de embargo concluirá en sentencia de remate, la ley no distingue en cuanto al origen del título para determinar su eficacia de provocar la actuación del órgano jurisdiccional. Bastará que el título sea *formalmente* ejecutivo para que el objeto inmediato del mismo deba ser actuado por el tribunal.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Sin embargo, no es el *objeto inmediato* del título el que tiene importancia en el proceso de verificación del crédito fiscal en la quiebra, por cuanto la ley no exige la calidad de ejecutividad individual del título para *ser parte* en la ejecución colectiva del concurso, sino tan sólo fija su atención en el *objeto mediato* cuya materialización conlleva, al menos, al reconocimiento del crédito en la quiebra y eventualmente al pago.

Es por ello, entonces, que tiene especial importancia analizar un aspecto procesal que ha de permitir establecer el grado de expugnabilidad del crédito fiscal en la hipótesis que tratamos.

En efecto, si atendemos al origen del título, he señalado más arriba que cabe distinguir entre aquellos títulos que constituyen o expresan una certificación de *certeza* del derecho de que dan cuenta, de aquellos que sólo constituyen una mera *presunción* del derecho. Los primeros, emanados de un órgano jurisdiccional, están amparados por la verdad jurídica que corresponde a la cosa juzgada formal y material, tales son las sentencias judiciales; los segundos, los títulos ejecutivos extrajudiciales, carecen de tal protección y son susceptibles de devenir en ineficacia del *objeto mediato* por rechazo de la pretensión del actor.

71.- ¿Qué ocurre con la oposición a la relación substancial tributaria contenida en un título afinado?, ¿constituye dicho título una certificación de certeza del derecho o sólo una mera presunción de la existencia de éste?

Ugo Rocco considera la posibilidad de que una *providencia administrativa* "especialmente en el derecho tributario y en el procedimiento correspondiente" quede incluida entre aquéllas de rango *jurisdiccional*. Si bien el autor no abunda en el tema (se remite a Allorio en "Diritto Processuale Tributario"), creo que la insinuación, si bien provechosa, no tiene acogida en nuestro ordenamiento.

Al respecto estimo, a diferencia de la apreciación de Rocco, que la providencia tributaria extendida en *sede administrativa* con categoría de *afinada en dicha sede* (ver Nº 61), corresponde a las características propias de los títulos ejecutivos extrajudiciales en los cuales la certeza no conduce más allá que a la *presunción* de verdad jurídica y descarta toda posibilidad de cosa juzgada. En cambio, aquellas providencias tributarias afinadas en *sede jurisdiccional* tienen las características propias de la certeza y esa verdad es amparada por la cosa juzgada.

En efecto, a la conclusión referida ha de llegarse si se hace un análisis comparativo entre las excepciones que el Código de Procedimiento Civil permite *reserva* en el curso del juicio ejecutivo para ser conocidas en ordinario, y aquellas que contempla el inciso segundo del artículo 177 del Código Tributario.

72.- La sentencia recaída en el juicio ejecutivo produce cosa juzgada en el juicio ordinario, tanto respecto del ejecutante como del ejecutado. Sin embargo, como agrega el inciso 2º del artículo 478 del Código

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

de Procedimiento Civil, cuando el reo así lo solicita antes de sentencia, es posible hacer reserva de excepciones para el juicio ordinario cuando el tribunal así lo declare por motivos calificados.

Esta posibilidad de reserva de excepción tiene un gran dique de contención, cual es que ha de quedar a la calificación del tribunal la reserva que diga relación con la *existencia de la obligación misma* que ha sido objeto de la ejecución.

Al interponer el Código de Procedimiento Civil esta limitación, no está haciendo otra cosa que ser consecuente con la distinción doctrinaria que he señalado, esto es, entre aquellos títulos que constituyen *declaración de certeza* jurídica del derecho, amparados por la cosa juzgada, formal y material, respecto de los cuales no podrá admitirse reserva de excepción que permita discutir nuevamente la *existencia* de la obligación a la fecha del título, y aquellos otros títulos que sólo dan constancia de una *presunción de certeza* y que por carecer del amparo de la cosa juzgada son susceptibles de reserva de excepciones que digan relación incluso con la existencia misma del derecho.

No ocurre lo mismo con el tratamiento de la oposición en el procedimiento tributario de cobro. En efecto, el artículo 177 del Código Tributario, luego de establecer que en el juicio de cobro de impuestos morosos sólo podrá oponerse las excepciones de pago, prescripción y la circunstancia de no empecerle el título, agrega en el inciso 2º que "las demás excepciones del artículo 464 del Código de Procedimiento Civil se entenderán siempre reservadas al ejecutado para el juicio ordinario correspondiente, sin necesidad de petición ni declaración expresa".

Es, en consecuencia, diametralmente opuesta la postura procesal del Código de Procedimiento Civil con la del Código Tributario en lo que se refiere a la expugnabilidad del título que se invoca, ya que conforme a este último sistema legal, la propia ley reserva las excepciones al ejecutado para ante juicio ordinario, *inclusive* aquellas que dicen relación con la *existencia* misma de la obligación a que se refiere el título, como es la excepción contenida en el Nº 14 del artículo 464 del Código de Procedimiento Civil, cual es la *nulidad de la obligación*.

73.- De lo visto se infiere, por tanto, una clara distinción en el tratamiento procesal de la oposición, entre el *título fiscal afinado en sede administrativa,* respecto del cual la ley concede al contribuyente un examen *integral* del título mediante la reserva de excepciones para ser conocidas en juicio ordinario a iniciativa de éste, y el *título fiscal afinado en sede jurisdiccional,* respecto del cual necesariamente la oposición ha de estar restringida por las exigencias propias de la cosa juzgada.

Así, a pesar que el artículo 177 no distingue si el título fiscal ha sido afinado en sede jurisdiccional por haber conocido de apelación la Corte respectiva (artículos 140 y 141 del Código Tributario), no podría sostenerse en el juicio ejecutivo de cobro de impuestos que el contribuyente tiene derecho a reserva de excepciones para una posterior revisión de la existencia misma de la obligación de cuya certeza da fe la sentencia jurisdiccional correspondiente.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Título Fiscal Afinado. Conclusión.-

74.- El análisis de las materias contenidas tanto en la Parte I, especialmente en los números 26 a 31, así como la recapitulación de lo señalado en el subtítulo "Título Fiscal Afinado", números 61, 65 y 70 entre otros, permite concluir este tema reseñando sucintamente el sistema de oposición a la relación tributaria substancial en esta primera hipótesis.

He hecho, al respecto, dos subdivisiones en lo que dice relación a "título fiscal afinado": una relativa al *modo* de exigir la actuación del órgano jurisdiccional, en el cual he considerado al "juicio de cobro de impuestos morosos" (primer modo) y la verificación de crédito (segundo modo) y otra relativa a la *sede* en la cual el título se ha afinado, en el cual he tenido en cuenta la sede "Administrativa" y la "Jurisdiccional".

La combinación de *modo* y *sede* determina cuatro situaciones que permiten distinguir los diversos sistemas de oposición a que quedan sujeto las respectivas relaciones procesales tributarias.

a) Primer *modo* (juicio de cobro de impuestos morosos) con título afinado en *sede* administrativa:

— Al tenor de lo señalado en el artículo 177 del Código Tributario, la oposición sólo podrá fundarse en alguna de las siguientes excepciones: pago de la deuda, prescripción y circunstancia de no empecer el título al contribuyente fallido.

— Al tenor de lo señalado en el artículo 177 del Código Triartículo, se reconoce *de derecho* al contribuyente la más amplia gama de reserva de excepciones para hacerse valer en el ordinario, incluyendo aquellos que dicen relación con la existencia misma de la obligación y validez del título y que corresponden a todas las oposiciones consideradas más arriba en los números 30 y 31.

b) Primer *modo* (juicio de cobro de impuestos morosos) con título afinado en *sede* jurisdiccional:

— Conforme al artículo 177 señalado, la oposición sólo podrá fundarse en las referidas excepciones de pago, prescripción y circunstancia de no empecer el título al fallido.

— De la debida interrelación entre lo dispuesto en el artículo 478 del Código de Procedimiento Civil y 177 inc. 2º del Código Tributario, se reconoce al contribuyente de derecho reserva de excepciones que no digan relación con la *existencia de la obligación*, ni con la *validez del título*; la reserva se limita, por tanto, a la oposición por *falta de persistencia* de la relación sustantiva (Nº 30 a) y cuestiones procesales relativas a la ritualidad del proceso que obsten a la *constitución* de la relación procesal (31 c) o a una relación procesal *válida* (31 d).

c) Segundo *modo* (verificación del crédito) con título afinado en *sede* administrativa:

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Procede en este segundo modo con título afinado en sede administrativa, la más amplia gama de excepciones, las que han de impetrarse *directamente* en el proceso de impugnación del crédito fiscal.

Procede, por tanto, aquellas excepciones que digan relación con la falta de persistencia de la relación sustantiva (30 a), como aquellas que desconocen la certeza de la relación sustantiva tributaria (30 b), como las de orden netamente procesal (30 c y 31) que dicen relación tanto a la existencia y eficacia del título mismo, como a la existencia y eficacia de la relación procesal.

d) Segundo *modo* (verificación del crédito) con título afinado en *sede* jurisdiccional:

En este segundo modo, en el cual el título se ha afinado por providencia del órgano jurisdiccional, procede una oposición *directa restringida* a aquellas que digan relación con la persistencia de la relación sustantiva (30 a) y a aquellas excepciones relativas a la *existencia* y *validez* de la relación procesal en que se hace valer el título (31 c y d).

A diferencia del primer modo, en este segundo modo, tanto en la alternativa de sede administrativa como judicial, las excepciones deben plantearse directamente en la relación procesal elegida por el Fisco, verificación e impugnación de crédito, y no mediante la mera reserva de excepciones para una relación procesal ulterior.

75.- En *todas* las oposiciones que puedan hacerse valer en contra del crédito fiscal tributario, cualquiera que sea el *modo* o la sede de afinamiento del título, debe tenerse presente que la pretensión fiscal aparece amparada, a lo menos, por la *presunción* de certeza, propia del título ejecutivo.

De allí el principio invocado por Carnelutti que ya citáramos, de la *función de prueba del crédito* que es propia del título ejecutivo, de donde se infiere que corresponde *siempre* el peso de la prueba a la parte que ataca o desconoce el crédito fiscal.

76.- Por último, cierro esta primera hipótesis de "título fiscal afinado" refiriéndome a la íntima relación que existe entre el primero y el segundo *modo* de hacer efectiva la relación tributaria substantiva.

Conforme al *primer modo*, juicio de cobro de impuestos morosos, la norma procesal reserva de derecho, en mayor o menor amplitud según la sede de afinamiento, un conjunto de oposiciones que podrá hacer valer más adelante el contribuyente en juicio ordinario.

Habida consideración a la universalidad del juicio de quiebra, una de cuyas finalidades es la de *determinar definitivamente* la conformación del pasivo concurrente, su composición procesal está adecuada para que las pretensiones individuales de quienes comparecen concluyan en providencias decisorias que fijen, con calidad de certeza jurídica, los derechos invocados, *sin que éstos puedan quedar sujetos a posteriores decisiones fuera del concurso.*

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Se plantea así una substancial diferencia con la composición del juicio ejecutivo individual, en el cual, con las limitaciones pertinentes, se permite que las cuestiones que han sido objeto de la litis puedan reverse posteriormente en un nuevo proceso cognoscitivo mediante la reserva de acciones y excepciones para ordinario. Ello no puede ocurrir en la quiebra, cuyos diversos procedimientos concursales conducen *necesariamente* a una liquidación patrimonial de activo y pasivo, total y definitiva.

La consideración anotada, la ausencia de norma impeditiva, así como la necesidad de encontrar una armónica relación entre normas procesales incluidas en estatutos diferentes, me lleva a concluir que aquellas excepciones, reservadas de derecho al contribuyente en el juicio de cobro de impuestos morosos, pueden y deben ser interpuestas en el curso del segundo modo de hacer efectiva la relación tributaria substancial, mediante la pertinente *impugnación* del crédito fiscal en el procedimiento de verificación.

El artículo 177 del Código Tributario no fijó plazo para la interposición de las excepciones pertinentes en juicio ordinario, a diferencia del artículo 478 del Código de Procedimiento Civil, lo cual no constituye un olvido legislativo sino una necesaria consecuencia del mecanismo procesal tributario según el cual, al tenor de lo señalado en el inciso final del artículo 24 e inciso primero del artículo 147 del Código Tributario, puede darse la hipótesis de una titulación inmediata de la relación tributaria substancial, con mérito ejecutivo en su cobro, antes de estar concluidas las instancias de oposición administrativa, por cuyo motivo no procede la preclusión del derecho a ejercitar la oposición jurisdiccional, dentro de un plazo determinado, antes incluso de haber concluido la etapa administrativa.

Título fiscal con oposición pendiente.

77.- El segundo estado de desenvolvimiento en que puede encontrarse el título fiscal al momento de la quiebra del contribuyente, es aquel que he denominado "título fiscal con oposición pendiente".

Entiendo por tal, aquel título formalmente instrumentalizado en sede administrativa y respecto del cual, por haberse notificado legalmente al contribuyente, se encuentra *pendiente,* al momento de la quiebra de éste, *la decisión de interponer oposición* o, habiéndose intentado oposición por el contribuyente, se encuentra *pendiente,* al momento de su quiebra, la decisión del órgano administrativo o jurisdiccional sobre tal oposición.

Del concepto emitido aparece una primera distinción, cual es la de título fiscal con *eventual* oposición pendiente y título fiscal con *efectiva* oposición pendiente, según que al momento de la quiebra del contribuyente esté corriendo el plazo legal para intentar oposición o, habiéndose intentado oposición por el contribuyente, sólo se encuentre pendiente de resolución la relación procesal constituida por la oposición.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Una segunda distinción es aquella que considera oposición pendiente ante sede administrativa y oposición pendiente ante sede jurisdiccional.

78.- El análisis de este segundo estado de desenvolvimiento del título fiscal nos lleva a concluir que la relación procesal misma, así como el desarrollo y concatenación de actos propios del procedimiento tributario, no debe sufrir alteración alguna como consecuencia de la quiebra del contribuyente.

La especial estructura del procedimiento tributario, el cual en la hipótesis se encuentra *pendiente*, no conduce a una confrontación de *competencia*, sino más bien de *jurisdicción*, ya que en un caso la situación se plantea ante un órgano del Estado que no ejerce jurisdicción (Nºs 17 y 24), lo que ocurre cuando la oposición es conocida conforme a las normas propias de la *actividad regulada* de la Administración, y en el otro, cuando la oposición efectivamente se desarrolla en el campo jurisdiccional, su conocimiento es de un órgano jerárquicamente superior al Tribunal de la Quiebra.

En consecuencia, queda descartada toda posibilidad de conocimiento por parte del juez de la quiebra por aplicación de las normas propias de la *competencia atractiva*.

Estimo que el problema se limita, entonces, al análisis de la *legitimación procesal* de quien o quienes puedan tener la iniciativa de *provocar* la oposición o, en su caso, de *sostener* tal oposición ya intentada por el contribuyente antes de su quiebra.

79.- Sostuve más arriba (Nºs. 43 y siguientes) que el fallido estaba legitimado para dar cumplimiento después de la quiebra a la obligación de *declaración* exigida por la norma tributaria, por hechos impositivos ocurridos con anterioridad al auto de quiebra. ¿Ocurre lo mismo respecto de la legitimación procesal necesaria para impetrar oposición tributaria o para sostener tal oposición si ésta ya se hubiere interpuesto antes de su quiebra?

La norma específica del sistema concursal es terminante al respecto: carece el fallido de legitimación para comparecer como *parte* en juicio, sea como demandante o como demandado, en pretensiones relacionadas con los bienes comprendidos en la quiebra (artículo 61). La razón es obvia: habiendo sido desapoderado de la facultad de administración y disposición, mal podría ejercer estas potestades por la vía indirecta de la relación procesal ya que, como señala Satta, "el actuar o el contradecir en el proceso presupone, en efecto, el libre ejercicio de los derechos que se hacen valer en él, que es precisamente lo que le falta al fallido".

80.- El punto, sin embargo, es de extraordinario interés procesal, si el asunto no se trata bajo el prisma de la norma general del concurso que conlleva a la falta de legitimación del fallido, sino en consideración al análisis de ciertas conexiones excepcionales que el sistema permite al fallido y según el cual le reconoce un "principio" de legitimación de que puede gozar en determinadas circunstancias.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

El asunto ha sido agitadamente discutido en la doctrina italiana en presencia de los artículos 42 y 43 del Decreto Ley del año cuarenta y dos, relativos a la legitimación negocial y procesal del fallido. El artículo 43, relativo a esta última, dice: "En las controversias aunque estiviesen en curso, relativas a relaciones de derecho patrimonial del fallido comprendidas en la quiebra estará en juicio el curador. El fallido podrá intervenir en el juicio únicamente para las cuestiones de las que puede depender una imputación de bancarrota en su contra, o si la intervención estuviese prevista en la ley".

Ambas disposiciones cierran, al parecer, toda "aptitud" del fallido a un desempeño procesal en relación a los bienes y derechos vinculados al concurso.

Sin embargo, y a pesar de ello, Satta, por ejemplo, no duda en considerar una especial facultad del fallido para actuar "por su cuenta y con sus recursos o también con los de un tercero, sin que la parte contraria pueda oponer a la falta de legitimación... si el curador no quiere actuar para hacer valer un derecho determinado". Pero, agrega, "el curador podrá siempre asumir el proceso y en todo caso se incautará del resultado útil". Llega a estas conclusiones por cuanto la "pérdida de la capacidad procesal es siempre relativa a los acreedores".

Candian llega más allá al señalar que, así como el fallido no pierde la propiedad de sus bienes, la legitimación del curador no excluye a la del fallido, *sino que se sobrepone a ella*, de tal modo que la limitación del poder de disposición del fallido (artículo 42) debe entenderse en la medida que su ejercicio vaya "en perjuicio de los acreedores", de tal modo que en el terreno procesal habría una "legitimación concurrente" entre la del curador y la del fallido, prevaleciendo, naturalmente, la de aquél por sobre la de éste.

Argeri, comentando el artículo 144 de la Ley de Quiebras argentina, relativo a la legitimación procesal, dice que el fin perseguido es impedir que el fallido disminuya o deteriore su patrimonio, "de allí que la inhabilitación sea para disponer de los bienes, no para hacerlos ingresar", consecuencia de lo cual "es que el fallido puede ejercitar toda acción beneficiosa a la masa ínterin no interfiera en la actividad de los funcionarios de la quiebra".

81.- Si bien es cierto el análisis de la legitimación procesal del fallido excede en mucho a los límites del presente estudio, pienso que el texto de nuestro artículo 61, por ser más explícito que el artículo 43 italiano, conduce el problema de la legitimación por un cauce más equilibrado y, por lo mismo, menos controvertido que éste.

En efecto, luego de señalar que el fallido "no podrá comparecer en juicio como demandante ni como demandado, en lo relacionado con los bienes comprendidos en la quiebra", agrega que ello no obsta a que pueda "ejercitar por sí mismo todas las acciones que exclusivamente se refieren a su persona y que tengan por objeto derechos inherentes a ella

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

y ejecutar todos los actos conservativos de sus bienes, en caso de negligencia del Síndico".

El contexto del artículo 61 no autoriza a distinguir entre legitimación negocial y procesal, ya que toda la estructura del precepto está en consideración a ambas. Así, en ejercicio de sus facultades conservativas, en caso de negligencia del Síndico, puede el fallido contratar seguros sobre sus bienes o intentar las acciones pertinentes para interrumpir la prescripción.

Desde el punto de vista del problema que nos preocupa, título fiscal con oposición pendiente, dos campos de potestades procesales permanecen radicadas en la persona del fallido: el campo propio de las acciones inherentes a su persona y el campo de las acciones conservativas.

82.- Si se tiene presente la íntima relación que tiene la obligación tributaria con la potestad punitiva del Estado, fácilmente se llega a constatar la existencia de un vínculo directo entre aquélla y la persona misma del contribuyente, ajena, en cierta medida, con su connotación patrimonial.

La concepción de la obligación como una suma algebraica del *vínculo* y la *garantía,* permite entender cómo la preponderancia de uno u otro de estos factores explica obligaciones tan dispares como aquéllas insertas en el derecho de familia, donde la obligación de obediencia y respeto entre marido y mujer, por ejemplo, es ajena a la noción de garantía, hasta aquellas otras en que la *garantía* parece cubrir todo el campo de la obligación, sin relevancia del vínculo, como ocurre en el caso de ciertas obligaciones reales.

La obligación tributaria tiene, por su aspecto punitivo, un *vínculo* intenso con el contribuyente, el cual no se altera por la falencia de éste. El manejo procesal de ese vínculo, pienso, sigue siendo legítimamente de la decisión del contribuyente fallido.

En consecuencia, el fallido está legitimado procesalmente para intentar o sostener las oposiciones que de algún modo tengan por objeto desvincularlo penalmente de los efectos de la obligación tributaria

83.- El segundo campo de las potestades procesales del fallido dice relación con la *conservación* de sus bienes y derechos incluidos en la quiebra, cuando falta la adecuada protección de los mismos de quien detenta, por substitución, la plenitud de la legitimación procesal de aquél.

Para que el fallido pueda promover o agitar la acción de conservación de sus derechos es preciso, conforme al texto legal, una inactividad reprochable por parte del Síndico, situación de hecho que no es fácil determinar. En efecto, no basta la mera inacción, el no intentar el acto, sino que esa inactividad debe ocurrir de tal modo que sea susceptible de un juicio de reproche: debe ser por negligencia.

No parece adecuada la figura creada por la ley. Desde un punto de vista *subjetivo,* el límite de la negligencia o acuciosidad del Síndico

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

no es fácil determinar. Desde el punto de vista *objetivo,* tampoco lo es señalar desde qué momento la inacción del Síndico es negligente si, por ejemplo, éste puede intentar la interrupción de la prescripción hasta las doce de la noche del último día hábil sin caer en reproche, con el agravante que sólo al día siguiente podría considerarse la negligencia de éste, ocasión en la cual el fallido ya no podría alegarla con éxito.

Estimo atinadas las palabras de Satta sobre la materia cuando dice que "probablemente estamos aquí frente a una de las cuestiones que no se puede resolver unívocamente, sino sólo en relación a cada caso singular".

Estimo que el fallido puede legítimamente y por lo tanto sin que se le pueda reprochar ineficacia procesal, promover o agitar las oposiciones tributarias que correspondan hasta y mientras tanto el Síndico no actúe, ocasión en la cual no podrá considerarse a la manera de Candian una legitimación procesal *concurrente,* sino una *asunción,* por el concurso, de los *beneficios* procesales logrados con la actividad del fallido.

84.- El artículo 61 considera también la actividad procesal del fallido como *coadyuvante* de la actividad procesal del Síndico. Deberá, por tanto, tenerse en cuenta todas las exigencias, desarrollo y efectos de la tercería conforme a las normas que rigen la materia, sin que el precepto tributario agregue nada nuevo que deba considerarse aquí.

85.- ¿Qué ocurre respecto de los terceros? El Código Tributario en su artículo 124 establece que toda persona podrá reclamar del todo o parte de una liquidación, giro o pago de impuestos, "siempre que invoque un interés actual comprometido".

El llamamiento que hace la ley tributaria a la legitimación procesal de los terceros para reclamar de una liquidación, giro o pago, nada tiene que hacer con el problema que nos preocupa. No cabe considerar la disposición transcrita para permitir una apertura a los acreedores del fallido para integrarse al procedimiento alegando, como interés actual, la eventual concurrencia con el Fisco en un mismo patrimonio.

El interés exigido por el Código Tributario es un interés cierto, directo y personal, propio de las vinculaciones que una determinada relación negocial puede arrastrar, en el orden tributario, a quien o quienes ejecutaron o celebraron actos o contratos con el contribuyente o por el contribuyente en contra de quien se expide el título impositivo.

Tampoco, en consecuencia, el derecho tributario permite una especial legitimación procesal de los terceros concurrentes a la quiebra, en una forma diversa a su participación conforme a las normas propias del derecho concursal.

86.- La plenitud de la legitimación procesal, obviamente, se radica en el Síndico. Ocupa éste el lugar del contribuyente fallido, quien continúa siendo parte, pero no sólo ocupa su lugar sino que, sin representación, lo substituye.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

De lo dicho se desprenden dos órdenes de ideas de importante relevancia procesal: la primera, por ocupar el lugar del fallido, la actuación procesal del Síndico es *vinculante* para aquél, de tal modo que los actos de procedimiento, las cargas, preclusiones, resoluciones, etc., entendidas con el Síndico, mantienen su eficacia en relación al contribuyente incluso para el caso que éste recobre su plena legitimación por conclusión de la quiebra. La segunda, por ser *substitutiva* la legitimación, el Síndico actúa conforme a su propia potestad, no por potestad delegada del fallido, con lo cual su voluntad expresada en el acto de procedimiento no necesariamente debe coincidir con el *interés* del fallido.

En consecuencia, recogiendo el Síndico la relación procesal, la asumirá sin más limitaciones que el estado de cosas existentes al momento de la quiebra y tendrá a su alcance todas las defensas, alternativas e instancias que reconoce el derecho tributario al contribuyente.

Título fiscal eventual.

87.- El tercer estado de desenvolvimiento del crédito fiscal en relación a la quiebra del contribuyente, corresponde a lo que he denominado "título fiscal eventual", entendiendo por tal aquella *situación* jurídica existente al momento de la quiebra, cuya relevancia descansa en la circunstancia de haber ocurrido uno o más actos voluntarios del contribuyente, o vinculados a éste, susceptibles de ser considerados legalmente como hechos generadores de impuestos, sea que los tales hechos aún no se encuentren en conocimiento de la Administración, sea que, habiendo ésta tomado conocimiento, no haya habido a su respecto una manifestación instrumentalizada de voluntad administrativa que confiera a tales hechos calidad impositiva.

He calificado a este estado de desenvolvimiento del crédito fiscal como una *situación jurídica,* entendiendo por tal la mera intencionalidad jurídica impresa en los elementos que básicamente constituyen el derecho (el sujeto, el objeto y la actividad, según Guasp), a fin de diferenciar este estado de los estudiados precedentemente, título fiscal afinado y título fiscal pendiente, en los cuales existe una *relación jurídica* expresada en una correlación subjetiva de *poder* por parte del Estado y de *deber* respecto del contribuyente.

Lo fundamental de esta *situación* es que, al momento de la quiebra, la Administración no ha manifestado por los cauces tributarios correspondientes, su voluntad instrumentalizada *de un modo que produzca efecto jurídico en el patrimonio* del contribuyente. Bastará, en consecuencia, que el título fiscal expedido no haya sido notificado al contribuyente para que aquél deba ser tenido como *eventual*

88.- ¿Por qué esta distinción tan tajante en la determinación del crédito fiscal como *eventual* por la mera circunstancia de no haber operado la notificación del título mientras el contribuyente estuvo in bonis?

Si se considera la quiebra como la apertura de un procedimiento de ejecución colectiva, al cual son llamados a integrar la relación procesal

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

todos los acreedores que al momento de la declaratoria tenían tal calidad, cabe concluir que los presupuestos procesales de la acción de cada uno de ellos han de ser los existentes al momento de tal llamamiento.

Dice Ripert, refiriéndose a la fijación del patrimonio del deudor, que "el embargo colectivo por los acreedores impide a toda persona ejercer sobre los bienes del fallido un derecho para lo cual fuese indispensable *cumplir una formalidad* que no hubiese sido efectuada *antes de la declaratoria de quiebra*".

Este principio esencial en la institución de la quiebra ha tenido la virtud de ser recogido por nuestra ley de quiebras en forma excepcionalmente nítida, lo que no ocurre en otros ordenamientos en los cuales debe extraerse del contexto de diversas disposiciones. En efecto, el artículo 63 dispone que "la resolución que declara la quiebra fija irrevocablemente los derechos de todos los acreedores en el estado que tenían el día anterior al del pronunciamiento, sin perjuicio de los casos expresamente previstos por la ley".

La precisión se denota no tan sólo por haber señalado expresamente el momento procesal determinado a congelar, por así decirlo, los derechos susceptibles de ser recogidos en el concurso, sino además por singularizar el derecho "al estado" del mismo. La ley ordinariamente, al referirse al derecho, se remite a éste como substancia abstracta sin consideraciones circunstanciales de orden material.

En la especie, sin embargo, la ley ha querido materializar el derecho del acreedor refiriéndose al *estado* del mismo. Estado es "la circunstancia en que actualmente se halla una persona o cosa", de modo que a la persona, cosa o derecho, que no requiere de mayores adjetivos para ser ella misma, la ley ha agregado en esta disposición una particular referencia a los antecedentes de hecho que rodean el derecho.

89.- La notificación del título fiscal al contribuyente, si bien no perfecciona una relación procesal toda vez que permanece ajeno a ella el órgano jurisdiccional, constituye sí para aquél una *carga procesal* administrativa que gravita claramente en su patrimonio.

En efecto, el contribuyente, notificado que sea del título fiscal, se encuentra en la alternativa de *tener que obrar* en beneficio propio presentando el reclamo administrativo que corresponda dentro del plazo legal o de *soportar* las consecuencias patrimoniales que emanen del título ya que, como reconoce la doctrina, éste tiene el carácter propio de los decretos de *injunción* (Allorio), cuya afectación patrimonial sólo desaparece por la oposición eficaz del ejecutado. Es por ello que no puede haber dudas que la *notificación* del título fiscal mejora el "estado" de los derechos de la Administración, toda vez que produce una afectación patrimonial en los bienes del contribuyente (ver más adelante Nº 92).

Sin embargo, resulta obvio que la situación del título fiscal en formación, sólo excepcionalmente corresponderá a la descrita más arriba,

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

esto es que el título ya esté expedido y que sólo falte su notificación al contribuyente declarado fallido. Lo normal ha de ser que la declaración de quiebra del contribuyente encuentre la relación tributaria en proceso de formación, en cualesquiera de los estados que ocurren desde que la Administración tomó conocimiento del hecho presuntamente imponible.

90.- El modo procesal que tiene el Fisco para hacer efectiva la pretensión tributaria, ante el patrimonio en falencia, cuando el crédito de aquél tiene las características que he definido como *eventual*, es precisamente la *verificación de crédito* en los términos del artículo 91 del Código Tributario, a cuyos fines ha de expedir la "liquidación" de los impuestos adeudados.

Naturaleza jurídica de la "liquidación" de que trata el artículo 91 del Código Tributario.

91.- Las arduas discusiones doctrinarias respecto del concepto de *acto administrativo*, al menos parecen ponerse de acuerdo en que por tal ha de entenderse toda manifestación de voluntad orgánica de la Administración que produce *efectos jurídicos*.

Esta manifestación de voluntad es *orgánica*, es decir que su estructura no descansa sólo en la expresión psicológica del funcionario que la emite, sino en el universo de facultades que la ley ha colocado en su esfera de competencia; es *unilateral* en cuanto se perfecciona por la mera expresión administrativa sin tener que ir al encuentro de otra voluntad para existir como acto; es *potestativa* por cuanto representa la concreción del poder en un orden determinado y es, por último, *ejecutoria* al imponer su cumplimiento coactivamente sin previa declaración de legitimidad por el órgano jurisdiccional.

Al señalar en lo que va corrido de este estudio algunos conceptos relacionados con la formación del crédito impositivo, nos hemos encontrado con una actividad procedimental de la Administración encaminada a expresar, por los conductos pertinentes, la *pretensión* tributaria de ésta en relación a un contribuyente determinado. Se trata de una voluntad *atributiva* de un *deber jurídico*, mediante la cual se busca poner al destinatario del acto en una interrelación subjetiva de *sujeción* al interés tutelado del Estado.

Esta manifestación de voluntad de la Administración, ¿es un acto administrativo en los términos señalados más arriba? No cabe dudas que es una voluntad *orgánica* en cuanto dimana de la actividad reglada de la Administración; es *unilateral* por cuanto existe en la juridicidad sin requerir encuentro alguno con la voluntad del contribuyente y cualquiera que sea su eficacia en la concreción de la obligación tributaria, produce estos efectos jurídicos tanto para la propia Administración como para el contribuyente desde que se perfecciona; es *potestativa* ya que es la expresión del poder tributario del Estado de constreñir el cumplimiento de una política impositiva.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Pero, ¿es *ejecutoria?*

92.- Decía más arriba que el acto administrativo impone su cumplimiento; la ejecutoriedad es "cierta virtud jurídica del acto administrativo que le permite ejecutarse por sí mismo, sin nuevo trámite y sin intervención de otra autoridad" (Aylwin). Es la expresión de la potestad del Estado de hacer cumplir por sí mismo sus propias decisiones unilaterales, sin la intervención sustitutiva de la jurisdicción.

Sin embargo, la expedición del título fiscal tributario y su notificación al contribuyente, ¿permite a la Administración hacer cumplir coactivamente por sí en el patrimonio del contribuyente la obligación contenida en el acto administrativo? Evidentemente que conforme al sistema tributario que nos rige, ese cumplimiento forzado escapa a la potestad de la Administración, la cual debe recurrir a la acción sustitutiva de los órganos jurisdiccionales para obtener el cumplimiento forzado.

¿Significa ello que el título fiscal tributario carece de ejecutividad? En mi opinión, el título referido es ejecutorio, pero en un sentido restrictivo que si bien no faculta a la Administración para ejecutar por sí el cumplimiento forzado, sí que lo es en cuanto inserta en el patrimonio del destinatario la *carga procesal* de tener que oponerse formalmente al título destruyendo su eficacia o de aceptar las consecuencias de la obligación en él contenida.

No es ésta una carga procesal ordinaria, como lo es el tener que contestar una demanda en beneficio propio, ya que no necesariamente el demandado que no contesta la demanda ha de ser vencido en el juicio. Se trata, en cambio, de una *carga procesal ejecutoria* en cuanto el contribuyente carece de la expectativa que ordinariamente tiene el demandado de no ser vencido a pesar de no oponerse; aquí el contribuyente si quiere librarse de la pretensión tributaria del Fisco, *debe oponerse* en términos tales que destruya la eficacia del título. De allí que hayamos hablado de un título con *proyección* ejecutiva (Nº 23), por cuanto desde el momento en que se perfecciona (notificación) produce efectos jurídicos en el patrimonio del contribuyente.

93.- El acto administrativo que el artículo 91 del Código Tributario denomina "liquidación", difiere, no obstante, de las características anotadas respecto del título fiscal tributario.

En efecto, esta "liquidación" *no* es un acto administrativo autónomo cuyos efectos dependen de su propia estructura jurídica, como el título tributario ordinario, sino que nace a la vida del derecho con una trayectoria *necesariamente* jurisdiccional.

Es decir, este acto administrativo está concebido para tener una refrendación o rechazo posterior por el órgano jurisdiccional, sin lo cual no produce efecto jurídico. Expedido el título ("liquidación") y puesto en conocimiento del síndico como substituto del contribuyente, *no produce efecto alguno en el patrimonio del destinatario.*

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Carece este título de *poder vinculatorio* con el contribuyente, de tal modo que, si puesto aquél en conocimiento del síndico y en el ínterin concluye la quiebra, la referida "liquidación" no vincula a la Administración con el contribuyente que dejó de ser fallido. En este caso, si el Fisco insiste en su pretensión tributaria, deberá iniciar los procedimientos administrativos pertinentes para expedir el título fiscal tributario correspondiente.

Esta falta de vinculación ocurre porque este acto administrativo *carece de ejecutividad,* ni siquiera en términos de poner al contribuyente fallido ante la exigencia de una carga procesal de oposición. Remitido el título y recepcionado éste por el síndico, sólo produce un efecto administrativo en la esfera de facultades y deberes propios del síndico, cual es la de estar compelido a insinuar el crédito fiscal en la quiebra, pero no en la persona, ni en el patrimonio del fallido (ver Nº 55).

Los efectos jurídicos que más adelante han de producirse no son una consecuencia del acto administrativo en sí, sino los propios de la verificación de crédito, como sucedería con cualquier otro crédito insinuado en el pasivo.

Oposición.

94.- La especial naturaleza del acto administrativo "liquidación", cuyas características fundamentales son la falta de autonomía y la carencia de ejecutividad, no impide que el mismo, por estar inserto en el sistema tributario, quede afecto a los dos principios fundamentales del orden impositivo: la *indivisibilidad* de la norma tributaria y la *supremacía* del Estado en la *valoración de la base imponible* (Nºs. 10 y siguientes).

Sin embargo, para que tenga lugar el principio de la *supremacía* en lo que a la valoración de la base imponible se refiere, la Administración debe cumplir con ciertas exigencias legales, sin las cuales carece de tal facultad.

En efecto, los artículos 21 y 22, en relación a los artículos 63 y 64, todos del Código Tributario, otorgan al Fisco la facultad de determinar los impuestos presuntivamente adeudados por el contribuyente, cuando *citado* éste "no concurriere, no contestare, no cumpliere con las exigencias que se le formulen o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprobaren".

Tiene por tanto, el trámite de la *citación,* el carácter de *esencial* si la Administración desea prevalerse de su facultad de determinar y valorar la base imponible amparada por la presunción legal de certeza.

He señalado más arriba cómo el síndico carece de legitimación procesal para intervenir en la formación de la relación tributaria sustancial,

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

uno de cuyos trámites es precisamente la *citación* del contribuyente (Nºs. 41 y 42). Paralelamente a ello, hemos concluido que el fallido está legitimado, a pesar del desapoderamiento que produce la quiebra, para intervenir directamente en el proceso de *declaración* tributaria, una de cuyas formas administrativas de dar cumplimiento a ella es a través de la *citación* del contribuyente.

95.- Caben en la relación procesal de oposición todas las excepciones y defensas atinentes con la pretensión tributaria fiscal.

Por no ser la "liquidación" un título que dé cuenta de una relación sustancial tributaria, no corresponde intentar defensas o excepciones que tiendan a negar o destruir la *persistencia* de la relación sustantiva. El objeto de la contienda no es el derecho del Fisco emanado de un título preexistente, sino que la cuestión debatida son los *hechos* presuntivamente generadores de impuestos en los cuales ha de descansar el derecho fiscal, sean éstos en cuanto a su existencia, sea en cuanto a la trascendencia jurídica de los mismos.

Lo dicho no excluye la oposición procesal por vicios que afecten a la existencia o validez de la liquidación, ya que ésta tiene el valor de presupuesto procesal de la pretensión tributaria fiscal.

96.- Si acogemos la tesis de que el derecho de supremacía de la Administración para establecer el hecho generador del impuesto y para valorar la base imponible, requiere del trámite esencial de la *citación*, debemos concluir que la postura procesal de las partes en relación originada con la oposición (en el entendido de haberse impugnado el crédito fiscal), ha de ser diversa según se haya o no citado al contribuyente fallido como trámite contenido en el acto administrativo de "liquidación".

Habiéndose cumplido con la formalidad de la citación conforme al principio asentado en los artículos 63 y 64 del Código Tributario, el Fisco estará amparado por la presunción legal de certeza de los términos de la liquidación y por tanto tales términos tendrán plena valía jurídico-procesal, mientras las excepciones y defensas intentadas en el contradictorio no determinen el rechazo de la pretensión tributaria fiscal.

El peso de la prueba, en consecuencia, ha de ser de quien contradice, ya que tendrá que destruir el mérito de la presunción legal señalada.

Si no ha habido *citación* la pretensión procesal del Fisco, por no contar con el respaldo de la presunción legal de certeza, deberá soportar la carga de la prueba.

Tiene especial importancia en el caso considerar el valor probatorio de la *declaración tributaria* que hizo el contribuyente mientras estuvo in bonis ya que, tal como lo señaláramos más arriba (Nº 40), la masa es causahabiente de su contenido.

Artículo: El crédito fiscal por impuestos ante la quiebra del contribuyente
Revista: Nº168, año XLVII (En-Dic, 1980)
Autor: Humberto Figueroa Espinoza

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

97.- Diversa es la situación de los impuestos de recargo, retención o traslado *que no hayan sido declarados oportunamente,* ya que, respecto de éstos, la Administración podrá girar de inmediato y *sin otro trámite previo,* los impuestos correspondientes sobre las sumas *contabilizadas* (artículo 24 inciso final Código Tributario).

La situación de la pretensión tributaria fiscal, cuando corresponde a la verificación de un giro en los términos del referido artículo 24, cuando tal giro sea expedido después de la quiebra, será semejante a la de la "liquidación" emitida con previa citación, esto es, estará amparada por la presunción legal de certeza.

Si el giro fuere expedido antes de la quiebra deberá, naturalmente, ubicarse su situación procesal conforme a lo que hemos dicho respecto del título fiscal afinado o del título fiscal pendiente.