

La Relación Tributaria y la Obligación Tributaria

La relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse cuando el contribuyente coincide en el hecho generador del impuesto o tributo, esto es, cuando se realiza el acto señalado como objeto del impuesto o tributo. Pero al coincidir en la obligación tributaria ¿surge la obligación de pagar el impuesto o tributo, o sea, nace a cargo del contribuyente un crédito fiscal? No siempre al coincidir en la obligación tributaria necesariamente surge el crédito fiscal a cargo del contribuyente, pues se ignora si habrá crédito fiscal a cargo del contribuyente, salvo cuando coinciden objeto y base del tributo.

A. OBJETO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos cuál es su objeto, lo que grava. Por regla general, en el título de la ley se expresa ese objeto, lo que ella grava, por ejemplo, Ley del impuesto a la producción de petróleo. Está señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario, pero que no necesariamente se presentará.

Gabriel de Usera nos define la base del tributo como aquella parte o porción (de lo gravado por la ley) evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo.

En ocasiones coinciden el objeto y la base del tributo: el impuesto sobre la renta al gravar el ingreso bruto, sin deducciones, que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuesta, etc., señala como base del gravamen lo que el mismo impuesto señala como objeto, que es el ingreso bruto.

La Relación Tributaria y la Obligación Tributaria

B. LAS FUENTES DEL TRIBUTO Y LA EXISTENCIA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN CONSTITUCIONAL

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución (Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios), o por el mismo sujeto activo con más de un tributo, sin que en uno u otro casos se repunte inconstitucional el sistema tributario.

Estaremos en presencia de una doble imposición inconstitucional, cuando de la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto.

Hay doble imposición inconstitucional cuando la misma entidad establece más de un gravamen sobre el mismo objeto, porque la misma fuente puede ser gravada desde el punto de vista de la producción, la enajenación y el consumo, sin que sean inconstitucionales esas tres formas de impuestos, ya que se están gravando tres objetos distintos, tres situaciones o circunstancias diferentes unas de otras. Sin embargo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que no hay doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad grava con más de un impuesto la misma situación o circunstancia, por no prohibirlo expresamente la Constitución Federal.

La Relación Tributaria y la Obligación Tributaria

C. EL PAGO, MOMENTO QUE NACE LA OBLIGACIÓN DE PAGAR, CUÁNDO VARÍAN DICHOS MOMENTOS

MOMENTO EN QUE NACE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º expresa que: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.” El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas.

MOMENTO DE PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo. Lo anterior lo recoge nuestra legislación fiscal federal al expresar en su Artículo 6º, cuarto párrafo que “Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas” y en su Artículo 45, primer párrafo “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos... dentro de los plazos señalados por la ley...”

CASOS EN QUE VARÍAN LOS MOMENTOS DE NACIMIENTO Y DE PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

¿Por qué no coinciden en todos los impuestos el momento de causación con la época de pago?

La Relación Tributaria y la Obligación Tributaria

Ello es debido a que no todas las leyes impositivas son de idéntica naturaleza, ni todos los hechos o actos que generan el crédito fiscal son susceptibles del mismo control por parte del fisco, razones por las cuales el legislador ha escogido diversos instantes para hacerse el pago de los tributos. López Velarde distingue los siguientes casos:

- a) El gravamen es exigible (se paga) antes de que nazca la obligación tributaria: en el primer caso primero se paga el crédito fiscal y después se realizan los actos generadores del mismo.
- b) El gravamen es exigible en el instante en que nace la obligación tributaria: en el segundo caso, coinciden los momentos de pago y de causación, con lo que el gravamen se paga en el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito fiscal.
- c) El gravamen es exigible después de que nace la obligación tributaria: En el tercer caso, primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga este.

Todavía podemos encontrar un cuarto caso, aun cuando es semejante al citado en primer término, que se distingue en el hecho de que se paga el crédito fiscal no por el contribuyente, sino por el tercero al que para efectos de control se le impone el deber de cubrirlo.