

La Relación Jurídico Tributaria

Por el Dr. RAUL BARRIOS DE ORBEGOSO

La Relación Jurídico Tributaria u obligación tributaria, ya que en ambas formas es denominada, es una relación sui-géneris de naturaleza pública, ya que en ella interviene el Estado como ente público ejerciendo su poder de soberanía. Es una obligación ex-lege ya que su origen mediato es la ley, manifestación de la voluntad del Estado.

Estudiaremos dicha relación empezando por su fuente, es decir, por la ley que la origina, para luego estudiar su contenido y naturaleza, pasando por fin a analizar sus elementos.

F u e n t e

De acuerdo con los doctrina, las obligaciones nacen sin excepción alguna, ya del concurso real de la voluntad de dos o más personas, como en los contratos y convenciones, ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia y en todos los cuasi-contratos, ya de un hecho que ha inferido injuria a otra persona, como en los delitos y cuasi-delitos, ya por disposición de la ley, como las obligaciones entre padres e hijos. En otros términos, las obligaciones se originan por los contratos, los cuasi-contratos, los delitos, los cuasi-delitos y la ley o como acertadamente afirman Planiol y Ripert, en los contratos y en la ley, ya que tanto las obligaciones que generan los cuasi-contratos, como las que generan los delitos y cuasi-delitos tienen su fuente no tanto en el hecho mismo que las constituye, sino más propiamente, en la ley, en cuanto les dá tal valor de generarlos.

Siendo la obligación Tributaria una obligación ex-lege de naturaleza pública, su única fuente es la ley en sentido genérico. Es decir, la ley en sentido formal y además todas aquellas disposiciones que, emanadas de los poderes públicos, tengan el valor formal de la ley.

Tenemos que la fuente de la obligación tributaria es la ley; pero si estudiamos detenidamente la obligación, vemos que ésta no nace en forma inmediata de la ley. La ley tributaria por sí misma, no impone a

nadie en particular una obligación determinada sino que establece reglas generales; es necesario otro elemento para precisar la obligación que en último término impone la ley. Hemos visto que las obligaciones se originan por la ley y por los contratos, estos últimos son fuente directa de la obligación por voluntad de las partes que lo celebran prescindiendo en absoluto de cualquier otro antecedente; en cambio en las cuasi-contratos, delitos cuasi-delitos, hemos visto que en último término su origen es la ley, la obligación no nace en forma inmediata de la ley, ésta señala ciertos hechos o acontecimientos generales que, de ocurrir en un caso concreto y realizados por una persona, dan origen a la obligación.

Igual sucede con la obligación tributaria; ésta no nace inmediatamente de la ley, ésta determina ciertos presupuestos; de hecho que de acontecer originarán la obligación tributaria.

Es así que la ley es la fuente mediata de la obligación tributaria, las obligaciones que la tienen como fuente, no nacen y existen real y específicamente para individuos determinados, sino en el momento en que ocurre el hecho o acontecimiento previsto, la ley se limita a señalar un estatuto jurídico general para una determinada clase de presupuestos previos, cuyo acaecimiento colocará a las personas que en un momento dado se encuentran comprendidas dentro de la norma en la necesidad de ajustarse a ella y cumplir con las obligaciones previstas.

Estos presupuestos de hecho, que son fuente inmediata de la obligación y que Dino Jarach denomina hechos imponibles, revisten una especial importancia en la obligación tributaria y las estudiaremos detenidamente más adelante, al referirnos a los elementos de la relación tributaria.

Causa de la Obligación Jurídico Tributaria

Toda obligación en general debe tener una causa; es por esto que la obligación tributaria no puede dejar de tener una causa que la justifique al igual que todos los otros tipos de obligaciones. El problema de la causa de la obligación jurídico - tributaria es uno de los más discutidos por los tratadistas de la materia.

Se ha confundido en primer lugar los conceptos de causa de la obligación y de fuente de la obligación; así hay numerosos autores que afirman sin más, que la causa de la obligación tributaria es la ley, entre ellos, los hermanos Fernández Provoste quienes afirman que el concepto de causa de la obligación tributaria debe atribuirse a la ley o considerar que no existe una causa en la obligación tributaria.

Por otro lado, algunos confunden la causa de la obligación tributaria con la causa del impuesto, lo que también es erróneo, pues si bien el impuesto es una de las obligaciones tributarias y si la causa de la obligación tributaria, vale para el impuesto, la de éste no vale para la obligación tributaria, que además de los impuestos agrupa a las contribuciones y a las tasas. Es por esto que en este capítulo vamos a ver la causa de la obligación tributaria en sentido general para buscar en el siguiente la causa propia

del impuesto, que es además su elemento determinante por excelencia frente a los otros tipos de tributos.

Las opiniones vertidas sobre el problema de la causa, podemos agruparlas en dos grandes ramas, los causalistas y los anticausalistas.

Dentro de los causalistas tenemos autores de la talla de Vanini, Jarach, Maffucini, Scoca, Di Paolo Tesoro, Blumestein, Gorini, Domat, Potiher, Demolombe, Aubry y Rau y en especial, Grizioti y Pugliese que la defienden magistralmente.

Dentro de esta doctrina Grizioti (Principios de Política, Derecho y Ciencia de las Finanzas) expresa: "el uso del término causa, término que en la doctrina del derecho privado tiene un significado incierto, se justifica, a mi parecer, también para las obligaciones de derecho público, así como para las obligaciones y todos los negocios jurídicos de derecho privado, porque los contratos que producen efectos patrimoniales deben tener un fin práctico que es justamente la causa del vínculo jurídico para que resulte legítima la obligación". El fin práctico para Grizioti, respecto a las obligaciones tributarias, consiste en los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado y por el hecho de pertenecer a él y a la sociedad o a la economía nacional que el Estado representa.

Mario Pugliese es otro de los defensores de la causa de la obligación tributaria, considerando que no puede existir una obligación tributaria sin una causa ética que la justifique, pues, sin ella sería absurdo y entrañaría una petición de principio el considerar en la causa de la obligación tributaria la existencia de la misma. Afirmar que una obligación se justifica por su existencia, sería equiparar la obligación tributaria a una mera estafa, a un abuso del poder o a un acto de piratería. Pugliese, quien no sigue en eso a Grizioti y a su escuela y a la opinión de Ranelletti, considera que la causa ético-jurídica de la obligación tributaria está en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los ciudadanos y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos y dice: "desde un punto de vista general, debe atribuirse a ese concepto (de causa) un contenido filosófico y ético-jurídico, considerándolo como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del derecho del Estado a cobrar los tributos. El hecho de afirmar la exigencia ética para el Estado, los ciudadanos y las clases sociales, de que toda obligación tributaria deba encontrar justificación en la capacidad del ciudadano para contribuir a las cargas públicas, que originan las utilidades generales que cada uno deriva por el hecho de pertenecer al consorcio civil, no significa afirmar concretamente un principio transformador, sino poner como base y fundamento del fenómeno del impuesto la justicia tributaria que es la justicia distributiva y conmutativa que debe regir el gobierno de los Estados y de los pueblos.

En este sentido, el principio de causa tiene verdaderamente función de principio general de derecho tributario y resulta ser relevante y eficaz también en el terreno práctico, no tanto porque deba contraponerse o sobreponerse a la ley positiva, sino por indicar un criterio director fundamental a las personas que están al frente de la aplicación o que quieran interpretar las leyes tributarias. Desde un punto de vista más particular, el concepto de causa no es sino la relación entre los presupuestos objetivos para el naci-

miento de la obligación tributaria y la ratio legis o mejor dicho, la justificación de esa relación que necesariamente debe subsistir para que una obligación tributaria pueda nacer válidamente”.

La causa del impuesto no sólo ha sido defendida por los tratadistas sino reconocida inclusive por los tribunales, al fallar sobre asuntos tributarios, así la Corte Suprema de Justicia de la Nación de México, ha defendido la existencia de la causa de la obligación indicando, al referirse a la causa del impuesto que “La causa del impuesto tiene una justificación sencilla y clara; que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tienen potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere”.

Conocida la opinión de los defensores de la causa de la obligación, vemos que se ha criticado mucho por diferentes autores como Laurent, Baudry - Lacantinerie, Barde, Planiol y Ripert, Giannini, Blumstein, que dicen que el concepto de causa no se incluye en la relación tributaria; es extraño a ella y pertenece al Derecho Civil, siendo la ley la única causa de la obligación tributaria.

Los autores anticausalistas atacan la teoría defendida por los causalistas, según la cual no surge la deuda impositiva aún produciéndose la situación de hecho que constituye su presupuesto, sin el concurso de otro elemento esencial definido como causa de la obligación tributaria. Dicen que si la causa es la participación del contribuyente en los servicios y ventajas generales y particulares que le reporta su pertenencia al Estado y de los que constituye un indicio su capacidad contributiva, llevaría aparejada la consecuencia de que en cada caso deberá indagarse si existe y en qué medida la expresada razón justificadora, considerándose que el tributo se debe dentro de los límites que aquella señala y que carece justificación y de causa en lo que excede de expresada medida. Es inaceptable, dice Giannini, y agrega: “por de pronto comienzan por enunciarse ideas nada claras, cuando se pretende emparentar esta noción de la causa de la obligación tributaria, con la causa en el Derecho Privado o en el Derecho Administrativo, ya que en este último carece también de certidumbre y son muchos los autores que se han preocupado por ella sin que se haya logrado un resultado decisivo. En el derecho privado la causa no es, según la doctrina dominante, un elemento de la obligación sino del contrato y más genéricamente, del negocio jurídico, de igual modo que en el derecho administrativo el concepto de causa ha sido elaborado con referencia a los actos administrativos. Pero, como la obligación tributaria no tiene su fuente en un acto jurídico, ni en un acto administrativo, sino en la ley, el concepto de causa es extraño por definición a las relaciones tributarias. Esto responde a un obvio sentido lógico”.

Así, para los anticausalistas, si se parte del principio de una causa justificadora y originaria del impuesto y de que el Juez pueda decidir si es justo, o no según su conformidad con la causa, sería absurdo, porque se iría contra la ley que los establece y habría que buscar la intención con que procedió el legislador al promulgarla.

Pero, para solucionar el problema de la causa, estas dos corrientes

no han sido las únicas, así el autor mexicano, Leandro Azuara, ataca la expresión de causa de la obligación tributaria y afirma que el concepto de causa se presta a discusión y se desenvuelve en un terreno movedizo, por lo que considera que debe suprimirse la expresión "causa" y emplearse la expresión "fundamento de la obligación tributaria" que, según él, expresa mejor el concepto y no se presta a las discusiones que origina la expresión "causa" de la obligación tributaria".

Azuara, considera, tomando como fundamento la "Teoría Pura del Derecho" de Hans Kelsen (para al cual el Estado no es más que la personificación del orden jurídico o sea la representación antropomórfica de que nos servimos para señalar la unidad del derecho) que "la obligación tributaria encuentra su fundamento en el complejo parcial de normas jurídicas que integran el Estado en sentido material y que establecen que una vez que se ha dado el hecho generador del crédito fiscal, surge la obligación de realizar su pago. Contra esto se podría argumentar lo siguiente: si bien es cierto que el sujeto de la obligación tributaria se encuentra obligado a pagar el impuesto en virtud de una ley que lo establece, ¿por qué el Estado puede dictar leyes en las cuales establece impuestos y en las que exige de los particulares el sacrificio de una parte de su renta o de su fortuna? Considero que esta pregunta no corresponde a la teoría jurídica, sino a la Política del Derecho, es decir al criterio de acuerdo con el cual se crea el orden jurídico. Ahora bien, según la ideología que se sigue, así habrán de ser las atribuciones del Estado manifestadas desde luego en el orden jurídico parcial, en el Estado en sentido material".

De las doctrinas examinadas estamos de acuerdo con los autores que defienden la tesis causalista; así consideramos, como ellos, que no puede existir válidamente una obligación jurídico - tributaria sin una causa ético filosófica que la justifique. Por otro lado la teoría de Azuara nos parece que no da una solución al problema, simplemente lo evita, busca un sinónimo que lo disfraza pero que en el fondo viene a ser lo mismo; es un anticausalista, pues a pesar de defender según él un fundamento de la obligación más allá de la ley, afirma que jurídicamente viene a ser ésta la causa y remite a otra rama del estudio jurídico el averiguar si existe otra causa más profunda. Afirmamos estar de acuerdo con la teoría causalista en cuanto defiende la existencia necesaria de una causa para la obligación, pero no estamos de acuerdo con Ranelletti, Griozioti y Pugliese, en cuando a cuál es la verdadera causa. Estos autores afirman que la causa de la obligación son las ventajas y beneficios que obtiene el particular de su pertenencia al Estado, con lo cual estamos de acuerdo, pero afirman además que esta causa es en último término la capacidad contributiva que es la manifestación en el contribuyente de las ventajas y beneficios que percibe del Estado. Los citados autores cometen aquí una confusión, pues si bien este concepto es perfectamente válido cuando nos referimos al impuesto, como veremos más adelante, no lo es en cuanto se refiere a la obligación tributaria en general. Así la causa real e inmediata del impuesto es la capacidad contributiva, pero ese concepto no es válido para las contribuciones y las tasas que tienen otro tipo de causas inmediatas, como hemos visto anteriormente. Dentro de la obligación tributaria, nos referi-

mos a tributos en general (impuestos, contribuciones y tasas) y no sólo a los impuestos; por lo tanto, incluir el concepto de capacidad contributiva dentro de la causa de la obligación tributaria es un error. Es por esto que para nosotros la causa de la obligación tributaria es, en general, las ventajas y beneficios que el particular percibe por su pertenencia al Estado. y por los cuales debe abonar una prestación pecuniaria a dicho Estado.

Concepto y Naturaleza de la Relación Jurídico - Tributaria

La relación jurídico - tributaria tiene un contenido aparentemente completo, puesto que de ella derivan de un lado poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera a los que corresponden obligaciones positivas o negativas, así como derechos de las personas sometidas a su potestad y de otra parte con carácter más específico el derecho del ente público a exigir la correlativa prestación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso.

La ley tributaria no contiene un sólo precepto dirigido al sujeto que se encuentra en las condiciones previstas en la misma ley, sino contiene otros muchos preceptos de variado contenido, y que no están todos dirigidos al sujeto de la obligación principal de pago pero sí ordenados a hacer eficaz esta obligación principal. Estos mencionados preceptos contenidos en la ley tributaria crean obligaciones accesorias que acompañan a la obligación principal, y que recaen tanto sobre el sujeto pasivo principal que debe hacer frente al tributo, como sobre terceras personas, las cuales no están comprendidas dentro de las obligadas al tributo.

Siguiendo la clasificación de Pugliese, podemos clasificar estos preceptos que originan obligaciones accesorias de igual tipo en:

Preceptos de hacer: Son aquellos que ordenan la realización de determinados actos, como la presentación de declaraciones, encaminados a la acotación de la obligación principal.

Preceptos de no hacer: Que prohíben la realización de ciertos actos y están encaminados a evitar la evasión fiscal.

Preceptos tolerantes: Son aquellos que obligan a soportar revisiones, controles y otras medidas encaminadas a evitar igualmente la evasión fiscal.

Así tenemos una obligación principal; cual es el pago del tributo y otras accesorias de hacer, no hacer o tolerar, encaminadas a hacer efectivo el mismo.

Sobre este punto existen dos opiniones; la primera afirma que dichas obligaciones accesorias son inherentes a la principal y forman con ella un todo que es la obligación jurídico -- tributaria; en cambio, otra niega este carácter y considera que la única obligación es la obligación principal, que obliga al pago del tributo y que las otras obligaciones accesorias no tienen el carácter de tales.

Jarach califica a la primera opinión como administrativa y considera que incluye actos puramente administrativos en la relación jurídico - tributaria, así dice: "La posición que se nos permite llamar administrativa conduce, sin embargo, a otra consecuencia más extrema y que falsea la visión del sistema de derecho tributario. Esta posición, consecuencia lógica de una

opinión a nuestro parecer equivocada, por falta de análisis de los institutos tributarios, consiste en considerar las diferentes relaciones sustantivas y formales que constituyen el derecho tributario material y el formal, como un conjunto; habría en otras palabras una sola relación tributaria, en la cual de un lado estaría la administración en el ejercicio de la soberanía fiscal y del otro lado, un sujeto, a menudo una pluralidad de sujetos a los cuales correspondería una pluralidad de obligaciones, algunas de hacer, otras de no hacer, o de sufrir o de dar o de prestar. La relación tributaria sería una relación compleja, parecida a la relación procesal". Esta posición, como vemos considera un todo la relación tributaria donde se amalgama, toda clase de obligaciones desde la principal de pagar el tributo, hasta aquellas otras de carácter administrativo encargadas de ayudar la percepción del impuesto. Según el otro punto de vista "la relación tributaria sería única y consistiría en la obligación de dar, es decir, en la obligación tributaria *strictu sensu*, porque todas las otras obligaciones sustantivas o formales no constituirían sino relaciones accesorias y no relaciones jurídicas. Es así que los preceptos tributarios crean además de la principal otras obligaciones accesorias, que como hemos visto algunos autores incluyen dentro de la relación jurídica tributaria y otros excluyen.

Nuestra opinión al respecto es que dichas relaciones no son desde ningún punto de vista de orden tributario *strictu sensu*; son presupuestos de la misma que la acompañan y que permiten su existencia, ya que como hemos visto salvaguardan los intereses del Estado y le permiten efectuar el cobro del impuesto.

Siguiendo la opinión de Pugliese, que afirma que siendo una la relación no pueden nacer diferentes obligaciones independientes y menos varios contribuyentes de derecho, así la obligación de no hacer, no es tal, desde el punto de vista tributario; no es más que la obligación genérica de todos los ciudadanos de respetar ciertas medidas de policía financiera dictadas por la necesidad de proteger los intereses fiscales del Estado. Es por esto que a dichas obligaciones accesorias sólo se les puede considerar obligaciones generales que tienen todos los ciudadanos y que son de carácter administrativo, pero que en ninguna forma están incluidas en la obligación jurídica tributaria, que es una sola.

Jarach, afirma igualmente, "no existe una relación jurídico - tributaria como relación compleja con pluralidad de sujetos y pluralidad de obligaciones y deberes; existe sólo una relación sustantiva que nace del verificarse el presupuesto legal establecido en la ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el Estado u otra entidad pública, y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables.

Tenemos entonces que existe una sola obligación tributaria sustancial de la que nacen derechos y deberes para las partes, en primer término la extensión del tributo o crédito tributario y el derecho de ejercer esa pretensión en los procedimientos que las leyes establecen para ese fin; de otro lado nace la obligación de prestar el tributo y también el derecho subjetivo del contribuyente de no ser obligado a prestar el tributo sino en el tiempo, en la medida y cuando se verifique el presupuesto que la misma ley establece.

Naturaleza

Tenemos, pues, una sola obligación de carácter tributario que es aquella de realizar una prestación pecuniaria por el contribuyente.

En primer término, la obligación es una obligación de derecho y no de poder, "los derechos y obligaciones de los sujetos de la obligación derivan de igual manera de la ley; no hay superioridad de una de las partes sobre la otra, la coerción que caracteriza el tributo se agota en el momento legislativo y se reduce en la regla general del valor coactivo de las normas jurídicas; asimismo, el poder soberano originario o derivado del sujeto activo se agota en el poder de dictar a través de los órganos competentes, las normas jurídicas que prevén los hechos jurídicos tributarios y sus consecuencias".

En segundo término, la obligación jurídico -- tributaria es una obligación de carácter personal, (es decir que se realiza entre personas, no tiene un carácter real; así no está en relación con una cosa), se desarrolla entre dos sujetos siendo la persona obligada el sujeto pasivo. Se ha negado por algunos autores este carácter personal de la relación tributaria, afirmando que en ciertos impuestos como los aduaneros y los impuestos llamados de carácter real, que gravan la propiedad de la tierra, no se da una relación entre personas, que se grava directamente un hecho o una cosa. Consideramos que aun en esos impuestos existe una relación tributaria de carácter personal, no pudiendo tomarse dicho criterio como base para negar el carácter personal de la relación tributaria.

En el primer caso de los impuestos aduaneros, si bien el presupuesto de hecho del impuesto es el acto de paso de ciertas mercaderías por una aduana, y se gravan las mismas, existe una persona obligada al pago del impuesto que es el verdadero sujeto de la relación. El contribuyente es la persona que materialmente realiza el acto o aquel por cuenta de quien se realiza o aquel en interés del cual el acto se realiza, variando el sujeto según la legislación positiva de los distintos lugares.

Igualmente en el caso de los impuestos a las tierras, el presupuesto de hecho no es la existencia de las mismas, sino la propiedad o el goce de ellas; por tanto existe un sujeto pasivo que es el dueño o el usufructuario de la tierra y el obligado a pagar el impuesto.

Por último, la obligación tributaria, es de la misma naturaleza que la obligación del Derecho Privado.

Estudiando su estructura encontramos que es la misma obligación del Derecho Privado, la diferencia que se busca y por la que se afirma que son diferentes tipos de obligaciones, es el hecho de que el sujeto acreedor es el Estado. Pero este hecho no varía el carácter de la obligación, la que estructuralmente es la misma, ya que hemos visto que la obligación tributaria es una sola y simple, la de realizar la prestación pecuniaria; se ha desmentido su carácter complejo diferenciándola de las llamadas obligaciones accesorias,

Giannini, afirma el carácter civil de la obligación tributaria y dice: "La deuda impositiva no es sólo afín a la obligación de derecho civil, sino

que es la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria, lo que encuentra su esencial justificación lógica en el hecho de que existe en nuestra dogmática jurídica una figura de obligación pecuniaria que, a pesar de pertenecer al derecho público, en su conjunto y algunas de sus manifestaciones, es una obligación conforme a los esquemas tradicionales del derecho privado". En resumen, la obligación tributaria es una obligación de carácter personal y la misma obligación del derecho civil.

Elementos de la Relación Jurídica Tributaria

Jarach, dice: "Los elementos de la relación jurídica tributaria son los siguientes: el sujeto activo titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario; en otras palabras, el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de contribuyente y los otros sujetos pasivos co-deudores o responsables del título por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir la prestación pecuniaria, o sea el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho, al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria".

Consideramos, lo mismo que Jarach, que la relación jurídico -- tributaria está formada por varios elementos, indispensables cada uno de ellos para su existencia. Jarach considera como de mayor importancia el último elemento mencionado, el hecho imponible. Para nosotros en la relación jurídico tributaria todos los elementos mencionados tienen un igual valor, ya que con la falta de alguno de ellos, no podría darse dicha relación. En primer lugar estudiaremos los sujetos de la relación jurídico tributaria, ya que, siendo la relación tributaria una relación de obligación, presupone la existencia de dos sujetos, uno el sujeto activo, al cual la ley atribuye determinados derechos o poderes; otro el sujeto pasivo al que la ley impone determinadas obligaciones.

El Sujeto Activo

El estudio del sujeto activo consiste principalmente en el análisis de la naturaleza de la soberanía fiscal en virtud de la cual el Estado es titular de la pretensión tributaria. Este estudio pertenece en última instancia más al campo del derecho constitucional y a la investigación del fundamento de la soberanía general del Estado, razones por la cual nos ocuparemos solamente en este trabajo de los aspectos directamente vinculados a la relación jurídico tributaria.

Teniendo la relación jurídico tributaria su fuente en la ley, que es la manifestación de la voluntad del Estado y la expresión de su soberanía, la relación tributaria tiene su base jurídica en la potestad financiera incluida en dicha soberanía y de lo cual se desprende que el sujeto activo de la relación sólo puede ser el propio Estado, un ente público al que la ley

confiere la expresada potestad. Consideramos en esta forma que el único sujeto activo para nosotros es el Estado, que es el único titular de la potestad financiera.

En otras épocas existieron en diferentes países algunos otros órganos, los cuales ejercieron una soberanía financiera directa sobre sus miembros, sin tener necesidad de que el Estado les delegara dicha soberanía; así tenemos el ejemplo de la Iglesia Católica, algunas otras comunidades religiosas y las famosas ciudades independientes que existieron en la Edad Media y Moderna, especialmente en Italia. En nuestra época no existe ya ese caso y se considera universalmente al Estado como único detentador de la soberanía financiera, siendo la única figura tributaria que se acerca a las citadas anteriormente, la facultad que tienen algunas Universidades inglesas para imponer tributos, facultad que no puede considerarse tampoco originaria por cuanto de su análisis se aprecia que es en realidad una concesión implícita del Estado, que podría prohibir o asumir directamente la potestad de fijar y cobrar dichos tributos por sí mismo, en el momento que considerase más oportuno.

Para nosotros, el carácter de sujeto activo que atribuimos al Estado, está dado por su facultad financiera; así sujeto activo consideramos que es aquel capaz de imponer un tributo y de hacerlo efectivo. Como en la actualidad el único ente con facultad financiera originaria es el Estado, consideramos que éste es el único sujeto activo de la relación jurídica - tributaria.

Hemos dicho que el único sujeto activo es el Estado, pero vemos, en el desenvolvimiento de la actividad tributaria, que aparecen una serie de entes que detentan también el poder de imponer tributos, por lo que a simple vista se advierte la existencia de varios sujetos activos. Para aclarar estos conceptos y evitar confusiones, veamos los casos en que otros entes pueden crear tributos. Como primer caso, tenemos a los Estados Federales; así cada uno de los asociados impone impuestos a sus miembros al igual que lo realiza el Estado federal. Esta situación, que a simple vista crearía la impresión de que existen varios sujetos activos, si la estudiamos detenidamente vemos que cada uno de los Estados miembros de un Estado federal (Suiza, Australia, México, Argentina, Brasil, Estados Unidos), son propiamente Estados en todo el sentido de la palabra y, por lo tanto, sujetos poseedores de soberanía financiera directa y que la ejercen con plena independencia del poder central, simplemente con las limitaciones impuestas por la Constitución, que no representa una facultad de autorizar o de vetar que tiene el gobierno central, sino una norma objetiva a la que se someten los Estados asociados y que el gobierno central mismo está obligado a observar en igual forma al imponer tributos.

En México, con determinadas limitaciones, existe competencia concurrente de la Federación y de los Estados para legislar en materia impositiva. Así los tributos federales son establecidos por el Congreso de la Unión y los tributos de los Estados por las legislaturas de cada entidad federativa.

El segundo caso que se presenta es aquel de las Municipalidades en nuestro país y entidades similares existentes en otros, cuando imponen determinados tributos, apareciendo en esos casos como sujetos activos de una

relación tributaria. Este caso, al analizarlo, nos muestra que si bien estos entes denominados por los tratadistas italianos: "Entes Tributarios Menores", ejercen una soberanía financiera, esta soberanía no es originaria ni ilimitada como en el caso del Estado, ya que mientras el Estado posee las características de la autonomía, el poder de estos entes sólo en apariencia es autónomo, pues su acción es siempre un reflejo de la voluntad del Estado que la manifiesta tanto en sentido positivo (orden para que actúe en una determinada forma) y en sentido negativo (facultad para actuar entre límites prefijados). Así, los municipios y entes tributarios menores no pueden imponer un tributo en forma ilimitada ya que tienen que estar previamente autorizados por el Estado, no siendo pues autónoma su potestad, viniendo a ser en último término órganos estatales especialmente autorizados por éste para imponer tributos, razón por la cual el único sujeto activo, titular de la soberanía financiera originaria es el Estado, del cual proviene el poder que pueden ejercer los entes menores para imponer un tributo.

Sujeto Pasivo.

Sujeto pasivo de la obligación es aquel que jurídicamente se halla obligado a realizar la prestación pecuniaria objeto del tributo, ya sea esta prestación el resultado de una deuda tributaria propia o ajena. Esta definición se refiere al sujeto pasivo de derecho, que es el único que interesa en la relación tributaria, y que es como hemos dicho, el jurídicamente obligado. Dejamos de lado el llamado sujeto pasivo de hecho, que es quien realiza materialmente el cumplimiento de la obligación y que si bien puede coincidir con el sujeto pasivo de derecho, puede no coincidir en muchos casos por disposiciones de la ley o por el fenómeno de la traslación de los tributos. Para nosotros, por tanto, sujeto pasivo es el sujeto pasivo de derecho, o contribuyente de derecho y no el sujeto pasivo de hecho, aunque su inclusión dentro de la relación jurídico-tributaria ha sido defendida por tratadistas como Vannini, que sostienen que se le debe tener en cuenta porque se le consideran ciertas obligaciones, y lo contempla la ley.

Para nosotros, en la relación jurídico-tributaria, sólo existe el sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo de derecho o sea el obligado jurídicamente a satisfacer la deuda tributaria. Si en algunos casos la posición del contribuyente de hecho puede llegar hasta implicar la capacidad de ser sujeto de relaciones con el órgano del Estado, esto significa solamente o que se trata de una relación accesorio, ajena a la obligación fundamental de deuda o bien que el contribuyente de hecho entrando por voluntad del legislador en la relación fundamental de deuda se hace también contribuyente de derecho o sea propiamente un sujeto pasivo.

Conociendo que son sujetos pasivos aquellos obligados por el Estado a la prestación pecuniaria o sea aquellos que están sujetos a la potestad financiera del Estado, veamos a quiénes se puede aplicar este carácter de sujeto pasivo. Para determinar a las personas a quienes se extiende la potestad financiera del Estado y que por tal razón pueden ser sujetos pasivos del impuesto, es necesario tener en cuenta que la sujeción a la expre-

sada potestad puede tener un doble fundamento que corresponde al doble carácter del Estado, como organización de carácter personal y como corporación territorial. Así de un lado pueden ser sujetos pasivos, todos aquellos que pertenecen al Estado, en calidad de nacionales cualquiera que sea el lugar en que residen; de otro, todos aquellos (tanto nacionales como extranjeros) con que se encuentra el Estado es una determinada relación, sea de carácter personal (domicilio o residencia) sea de carácter económico (posesión de bienes en el Estado, participación en hechos o actividades que en él se realizan). Así tenemos que pueden ser sujetos pasivos aquellas personas sobre las cuales el Estado extiende su soberanía, sea por el hecho de ser nacionales, como por hallarse dentro de los límites de su territorio o tener posesiones o relaciones económicas en dicho territorio. A estas personas el Estado por medio de una ley y en ejercicio de su soberanía financiera puede convertirlas en sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, en la que él juega el papel de sujeto activo.

Capacidad Jurídico Tributaria

Estos hechos indicados no son los únicos que determinan que una persona (física o moral) pueda ser un sujeto pasivo; así entra en juego otro elemento que es la capacidad jurídico-tributaria. Sólo pueden ser sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, aquellos sujetos a quienes el derecho tributario, en la misma forma que el derecho civil, considera jurídicamente capaces.

Esta capacidad para algunos autores como Blumestein, no es otra que la capacidad del derecho civil, y para otros como Vannini, es una capacidad del derecho tributario. Otros autores, como Berlini, niegan la posibilidad lógica de un sujeto de derecho tributario que no sea al propio tiempo sujeto de derecho privado, por la consideración fundamental de que la sujeción al tributo implica la obligación de pagar una suma de dinero y presupone por lo tanto necesariamente la posibilidad de poseer y de transferir la suma en cuestión, es decir, la capacidad jurídica de derecho privado. Giannini considera, al igual que Berlini, que todas las personas físicas y colectivas tanto de derecho privado como de derecho público, que sean jurídicamente capaces conformes al Derecho Privado, lo son conforme al Derecho Tributario pero que no todas a las que este último atribuye capacidad tributaria, son capaces civilmente, porque incluye dentro de los sujetos pasivos a uniones de personas o conjuntos de bienes carentes de capacidad jurídica según el derecho privado.

Para nosotros, la capacidad jurídica tributaria tiene un carácter especial, si bien reúne todas las características de la capacidad civil general de toda persona, o sea ser capaz de derechos y obligaciones y se identifique con esta capacidad que consideramos natural de la persona humana. Enfocada desde un punto de vista objetivo, a nuestro parecer necesita algo más: debe gozar de cierto patrimonio. Es así que siendo el sujeto pasivo el obligado a una prestación pecuniaria sería absurdo considerar capaz tributariamente a aquella persona que no posee ningún bien con que hacer frente a la prestación a que está obligada.

Hemos hablado de una capacidad en sentido general, para tenemos que referirnos además a otra capacidad de sentido más específico; así frente a la capacidad tributaria general, tenemos la capacidad tributaria de obrar, la capacidad de poder cumplir por sí mismo las obligaciones tributarias y de ejercer en la misma forma los derechos inherentes a ella. Para la capacidad de obrar en el ámbito tributario, es decir, la capacidad de realizar actos que produzcan consecuencias jurídicas sustanciales o formales en el desenvolvimiento de la relación tributaria, son valederas en lo fundamental las normas del derecho civil. En consecuencia, las personas físicas absolutamente incapaces, están representadas por las personas que conforme al derecho civil están autorizadas para actuar en su nombre e interés. Así los menores son representados por sus tutores, los incapaces por sus curadores, las sociedades por sus órganos designados en la escritura de constitución.

Habiendo delimitado el carácter del sujeto pasivo y a las personas que pueden tener este carácter y sus requisitos, veamos ahora la clasificación de estos mismos sujetos.

Clasificación de los sujetos pasivos

En primer lugar, podemos clasificar a los sujetos en: sujetos pasivos, principales y sujetos pasivos eventuales. En la relación jurídico-tributaria se puede presentar el caso establecido por la ley tributaria, de que otra persona tenga que responder por la deuda del sujeto pasivo; en este caso no existirían dos obligaciones diferentes sino realmente una sola obligación, la que tiene dos sujetos pasivos, uno principal y otro eventual, establecidos en la ley. Este hecho, de ser única la obligación, se aclara con más evidencia cuando por voluntad de la ley en las relaciones de deuda con el Estado se sustituye totalmente un responsable al deudor del tributo. Cambia el sujeto pasivo, pero queda idéntica la obligación tributaria de dar, o sea el fenómeno fundamental alrededor del cual se coordinan y se agrupan los fenómenos accesorios particulares de la naturaleza pública de la relación.

Así existen pues, en estos casos, dos clases de sujetos pasivos: el principal, titular de la obligación y directamente obligado al pago y aquel otro que llamamos eventual y que sustituye al anterior en algunos casos siendo entonces el que cumple la obligación a falta del otro.

En segundo término, podemos clasificar a los sujetos pasivos físicos y a los sujetos pasivos morales. Son los primeros todas aquellas personas físicas con capacidad jurídico-tributaria, y que participan como sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria; los segundos son los entes colectivos con personalidad independiente a la de sus miembros y a los cuales considera capaces el derecho tributario de ser sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria. Esta clasificación es importante por cuanto la ley tiene en cuenta las caracteres de persona física o jurídica, cuando grava a un sujeto pasivo con algún tributo. Así Pugliese dice que el derecho tributario debe contemplar las calidades de las personas físicas, como son, edad, sexo, estado civil, religión, arte o profesión, por influir dichas calidades en las formas en que grava la ley tributaria. Igualmente, para él debe con-

templarse las calidades de las personas jurídicas, como son su nacionalidad, constitución y su carácter público o privado.

El Sujeto Pasivo y el Territorio

Vista la clasificación a que se puede someter a los sujetos pasivos, estudiemos algunas relaciones que tienen con el territorio del país que impone el tributo ya que es importante, pues puede constituir el hecho del cual hace depender la ley el nacimiento de la obligación tributaria. Así la residencia puede ser el elemento que determina el tributo, el presupuesto de hecho del mismo, y desde otro punto de vista constituye el criterio indispensable para localizar la obligación tributaria y realizar en determinado lugar las requisitorias que realiza el Estado para cobrar el impuesto.

Los conceptos de responsabilidad, solidaridad, sustitución, sucesión y representación tributaria

La ley tributaria, para una mejor facilidad en la percepción de los tributos, ha creado la figura del responsable del tributo, que es la persona que, sin tener el carácter de sujeto pasivo, ni de representante de éste, debe efectuar el pago del tributo e incluso realizar el cumplimiento de muchos otros deberes fiscales.

Existe un responsable del pago frente al Estado que en realidad es un deudor, pero que puede repetir por el pago realizado contra el verdadero sujeto del tributo, que es el deudor en último término. En esta forma el responsable paga al Estado pero no tiene una relación real de deuda con el mismo, sino una relación especial de responsabilidad por el pago del tributo, ya que repite contra el deudor del mismo. Esta responsabilidad por el pago no la aplica la ley en forma indiscriminada a cualquier tercera persona que pueda intervenir en la relación jurídico-tributaria, ya que el presupuesto previo de la atribución de responsabilidad es siempre una relación particular entre el responsable y el deudor del tributo, o bien la sucesión en particulares situaciones de derecho o de hecho o bien la relación de una obligación legal de manera que quien participa en esta relación o sucede en esta situación o viola esta obligación, siempre está en condiciones de garantizarse preventivamente o cuando menos valorar el riesgo al cual se expone. Como un ejemplo práctico de un caso de responsabilidad podemos citar el de los notarios referente a los impuestos devengados por los contratos en que intervienen. En la relación jurídico-tributaria respecto a los sujetos pasivos del impuesto, entra en juego con frecuencia el principio de la solidaridad; es así que cuando determinados personas se encuentran con relación a un mismo presupuesto de hecho en la situación de sujetos pasivos del tributo, quedan solidariamente obligados frente al ente público.

En igual forma opera frente a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria el principio de sustitución, la ley tributaria, por razones de interés fiscal, puede hacer que una persona extraña sustituya al sujeto

pasivo de la relación jurídico-tributaria, quedando esa persona obligada, no en forma conjunta con el sujeto pasivo sino en lugar de éste. A esta persona de derecho tributario se le denomina sustituto del tributo. Como contrapeso la ley considera que este sustituto en algunos casos puede repetir por lo pagado contra el sujeto pasivo principal.

En el campo tributario, también juega el concepto civil de sucesión de una deuda, pero en este campo con peculiaridades propias. En el derecho civil una persona puede por medio de un contrato trasladar libremente a otra la obligación de cumplir una deuda contraída, mientras que en el campo del derecho tributario, es diferente, la ley tributaria no acepta esta figura en la relación jurídico-tributaria, por lo que queda limitada, por lo tanto, la sucesión de la deuda a los casos en que el patrimonio del sujeto pasivo se transmite íntegramente a otra persona, como son los casos de sucesión por causa de muerte del sujeto pasivo o en el caso de extinción de una persona jurídica por absorción del patrimonio de la misma por otra.

Igualmente, la noción civil de representación se transfiere al campo tributario y se dá entre los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, con caracteres propios y modificaciones inspiradas en la tutela de sus intereses por el Fisco. La representación en el campo tributario puede ser legal o voluntaria. Es legal cuando el sujeto pasivo es representado ante el Fisco por la persona que la misma ley señala, la que está obligada a señalar todas las prestaciones que establece la ley para el sujeto pasivo, tanto la principal, como el pago del impuesto, como las accesorias (declaraciones, balances), respondiendo por el tributo a nombre del sujeto pasivo y a título personal por el incumplimiento de las obligaciones accesorias, haciéndose acreedor a las sanciones establecidas. Es así que el representante hace frente a la obligación principal (pago del impuesto) con los recursos del sujeto pasivo a quien representa y a las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones accesorias, les hace frente con sus propios recursos, como si fuese una deuda personal, ya que son el resultado de su propia negligencia.

La representación voluntaria se presenta cuando la ley permite al sujeto pasivo nombrar a un tercero que lo represente frente al Estado para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Los efectos de la representación voluntaria son idénticos a los de la representación en derecho civil y se consideran los actos realizados por el representante como si hubieran ido realizados por el representado, que es quien adquiere derechos y contrae obligaciones.

Sujetos pasivos exceptuados

Como parte final de nuestro estudio de los sujetos pasivos, debemos referirnos a las excepciones subjetivas a las cargas del tributo. El principio tributario general indica que la prestación tributaria debe ser cumplida por todas aquellas personas que según disposición de la ley tienen el carácter de sujetos pasivos para los determinados tributos, sin hacer distinciones personales.

Pero existen ciertos casos en que la misma ley determina que ciertas personas o categorías de personas no están obligadas al pago del tributo, a pesar de que se haya producido respecto a ellas el presupuesto de hecho del tributo. Estas exenciones que se realizan en atención al carácter de los sujetos pasivos, son consideradas exenciones subjetivas, y están determinadas por una particular característica del sujeto pasivo y sólo pueden aplicarse a él y no a otras personas que entran en una relación jurídico-tributaria similar. Junto a estas exenciones existen las objetivas que tienen en mente el elemento objetivo del presupuesto de hecho y que se refieren más a éste que al sujeto pasivo.

Como ejemplo de exenciones subjetivas tenemos la exención de impuestos de sucesión, a los beneficios sociales de los empleados, la excepción del impuesto de timbres a la Universidad Católica, la del impuesto a las utilidades a los Colegios, etc...

El hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo

"La sujeción al poder financiero del Estado y la capacidad jurídico-tributaria del sujeto pasivo, constituyen los presupuestos genéricos para el nacimiento de la deuda tributaria, pero a ellos debe añadirse, para que una persona determinada asuma en concreto la figura del deudor del tributo, otro presupuesto indispensable, que consiste en que dicha persona se encuentra con el objeto (material) del tributo, en aquella precisa relación de hecho o jurídica que las leyes tributarias tengan establecida". Este es el tercer elemento de la relación jurídico-tributaria denominado presupuesto de hecho o hecho imponible (Jarach).

La situación de hecho a que se vincula el tributo, al igual que la relación entre aquella y el sujeto pasivo, puede consistir en un estado de cosas o en un acontecimiento puramente material (como el cruce de una aduana) o económico o bien puede revestir la forma de una relación jurídica. Es así que "la deuda tributaria nace en el mismo momento en que se produce aquella particular situación de hecho a la que la ley vincula todo impuesto singular y que puede designarse genéricamente como presupuesto del tributo. Este presupuesto suministra, además, la fase fundamental que permite, con el concurso de otros factores, determinar concretamente el importe de la deuda impositiva".

Por voluntad de la ley, la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hace depender del verificarse un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo o hecho imponible.

Como hemos visto en capítulos anteriores, la obligación tributaria es similar a la obligación civil y tiene las mismas características y fundamentos, y así el nacimiento de la obligación tributaria, al igual que las demás obligaciones, está subordinado a la verificación de un hecho jurídico, sea este un hecho lícito o ilícito, un delito civil o penal. Siendo la obligación tributaria una obligación ex-lege, su presupuesto siempre tiene que ser un hecho y no un negocio jurídico, así aunque aparentemente en algunos casos como el del impuesto a los negocios jurídicos parece que la

obligación tuviera su fuente en ese negocio, no es así; ésta siempre es originada por la ley. Para el derecho privado el acuerdo de voluntades que origina el negocio jurídico es la fuente de la obligación privada, obligación que puede ser querida por las partes o bien no querida directamente pero estipulada en la ley como consecuencia del acto realizado pero siempre es considerada la voluntad de las partes como la fuente de los efectos jurídicos que resulten del negocio; en cambio, para el derecho tributario, la fuente de los efectos tributarios, es la ley y el negocio jurídico es sólo tomado como un presupuesto que de acontecer hará que se cumpla la relación jurídico-tributaria. Así, Jarach, afirma, refiriéndose al presupuesto constituido por un negocio jurídico: "Lo que es negocio en sentido técnico para el derecho privado, es solamente un hecho para el derecho tributario". Es así que cualquier situación de hecho puede ser en principio susceptible de ser gravada, dependiendo el que se establezca un hecho y no otro, de la voluntad del legislador. No obstante esta libertad para escoger los hechos para ser gravados, existe al respecto una cierta uniformidad en los diversos sistemas tributarios, ya que los legisladores se dirigen preferentemente hacia aquellas situaciones económicas que por su generalidad y por su idoneidad para expresar la capacidad contributiva de los ciudadanos parecen las más indicadas para constituir el objeto de la imposición.

La determinación del presupuesto de hecho del tributo es de suma importancia, ya que los tributos con criterio objetivo se juzgan por el hecho que en ellos es gravado y que sirve para diferenciar los tributos entre sí, y, como veremos más adelante, sirve de diferenciación entre las diferentes clases de impuestos.

La función del hecho gravado en la relación jurídico-tributaria es de suma importancia y no ha sido tomado en cuenta por los tratadistas de la materia. Así fuera de algunas referencias que realizan Giannini y Pugliese, en forma amplia sólo ha sido tratado por Dino Jarach. Es así que esta función ha de ser el antecedente que la ley señala como necesario para el nacimiento de una obligación tributaria, la ocurrencia de la situación prevista para que adquiera el sujeto pasivo la calidad de deudor del tributo. En síntesis, el hecho gravado es un requisito de existencia de las obligaciones de tipo tributario, porque antes de que ese hecho ocurra, aún cuando puedan existir deberes u. obligaciones de policía tributaria o de otra índole, no habrá obligación de realizar la prestación pecuniaria, que es el objeto del tributo. En esta forma la función específica del hecho imponible es la de dar nacimiento a la obligación tributaria de pago, ya que la ley por sí sola no puede cumplir este fin por no poder indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por lo que se vale del hecho imponible que al realizarse es quien determina el sujeto pasivo así como la prestación a que está obligado.

Habiendo apreciado la función del hecho imponible, analicemos sus elementos, ya que no se trata en realidad de un hecho de estructura simple, sino compleja. Giannini, considera que en el hecho imponible o en la situación de hecho como lo llama, existen "dos elementos: uno es la cosa, el acto, el hecho, o incluso la simple cualidad de la persona, que consti-

tuye según las diferentes leyes tributarias, presupuesto objetivo del impuesto; el otro es la relación preestablecida también en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo, con aquel primer elemento, a fin de que pueda surgir frente a él el crédito impositivo del ente público".

Héctor y Mario Fernández Provoste, tratadistas chilenos, siguiendo el planteamiento de Giannini consideran que "el conocimiento completo del hecho gravado requiere por lo menos el estudio de dos elementos y en ciertos casos de tres, que son: a) La materialidad u objetividad afecta al gravamen y en razón de la cual se establece el tributo y surge la obligación; b) La relación que existe entre aquella objetividad afecta al gravamen en razón de la cual se establece el tributo y surge la obligación y la persona que asumirá el papel de sujeto pasivo de la deuda; y, c), en caso que la objetividad u objetividades consideradas para imponer el tributo no determinen por sí el momento en que se cumple el hecho gravado, será, además, necesario que la ley señale una fecha o el cumplimiento de determinados períodos para que el hecho gravado se considere perfecto.

A nuestro concepto, los elementos del hecho imponible son los indicados por Giannini, ya que los de Fernández Provoste, en realidad, sólo recogen esta clasificación y le agregan un tercer elemento muy relativo y que en realidad, a nuestro parecer, está incluido dentro del primer elemento o elemento material, no formando un elemento aparte.

El elemento material del hecho imponible es más importante; constituye el objeto sobre el cual se va a aplicar el tributo y además sirve para diferenciar las diferentes clases de tributos. No hay que confundir aquí el objeto del tributo con el objeto que forma el elemento material del hecho imponible, ya que el primero es, como hemos visto, conseguir un beneficio para financiar los servicios del Estado, mientras que el segundo es un hecho que escoge la ley para aplicar sobre él el tributo.

Los nombres que en la vida diaria se dá a cada uno de los tributos dependen de este elemento objetivo material, que integra el hecho imponible y por cuya razón se establece el tributo. Este elemento material u objetivo del hecho gravado podríamos definirlo como los Fernández Provoste: "materia a que la norma legal se dirige, como la realidad o sustancia considerada apta para imponer un gravamen, como el asunto o la cosa en razón de la cual nace la deuda del impuesto y que delimita el campo de la ley tributaria".

Por estas razones al aplicarse un tributo, el primer elemento que debemos tener en cuenta es éste, para apreciar qué es lo que queda afecto al tributo, porqué y en qué momento nace la obligación y señalar los límites de la misma.

Las objetividades que forman el elemento material del presupuesto de hecho o hecho imponible debido a la complejidad del desarrollo económico moderno y también para poder cumplir con los principios de justicia tributaria, generalmente no se presentan en forma simple, es decir, en forma aislada, sino que se presentan en forma compleja, integrando el presupuesto de hecho de un tributo, varias objetividades que se complementan entre sí.

Esta objetividad u objetividades que integran el elementos material pueden ser de toda especie, desde hechos físicos a hechos inmateriales, hechos que sólo atañen a las cosas, o bien que sólo atañen al sujeto pasivo, etc.

Estas objetividades a grandes rasgos podemos agruparlas en los siguientes grupos: a) Objetividades personales, o sea las que están constituidas por una simple calidad personal del sujeto pasivo; b) Objetividades patrimoniales, que están formadas por los derechos que tiene el sujeto pasivo sobre determinados bienes o patrimonios; c) Objetividades jurídicas constituidas por instituciones jurídicas, reguladas en las diferentes ramas del derecho: contratos, actos jurídicos en general; d) Objetividades tributarias, constituidas por hechos que solamente la ley tributaria les otorga un efecto de derecho; como ejemplo tenemos la producción de un determinado producto, su distribución, transferencia, etc.

El segundo elemento que reconocemos en el hecho imponible y que hemos denominado elemento subjetivo, lo podemos definir como la relación de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo, con el elemento material. Como apreciamos de esta definición, ambos elementos están estrechamente unidos y es muy difícil en algunos casos el poderlos apreciar. Este segundo elemento es tan esencial como el primero para que exista el hecho imponible, ya que de nada serviría la existencia de un hecho sino estuviera ligado en último término a un sujeto pasivo que sería el obligado al pago del tributo originado. En esta forma el elemento subjetivo del hecho imponible señala al sujeto pasivo que debe hacer frente al impuesto. Este elemento puede estar integrado por una relación de cualquier tipo entre la objetividad y el sujeto pasivo; así puede ser una relación de hecho simplemente circunstancial, tanto como una relación jurídica que une estrechamente a la objetividad del tributo y al sujeto pasivo.

Exenciones Objetivas

En esta parte en que nos estamos refiriendo al hecho imponible, debemos hacer referencia a las llamadas exenciones objetivas, similares a las exenciones subjetivas a que nos referimos al ocuparnos de los sujetos pasivos del tributo. Así como se exceptúa a determinadas personas del tributo, igualmente se exceptúa a determinados objetos comprendidos normalmente dentro de un impuesto, denominándose a este tipo de exenciones, exenciones objetivas. Este tipo de exención se produce por virtud de un mandato de la ley que así como ordena que determinadas personas las cuales normalmente están sujetas a un tributo queden exentas del mismo, en la misma forma estipula que determinados presupuestos de hecho normalmente gravados y que al realizarse deben originar una obligación tributaria, no den origen a dicha obligación. Como ejemplo de este tipo de exención tenemos el caso de los impuestos a la renta, en los cuales las legislaciones determinan que ciertas rentas por no alcanzar un monto determinado, no dan origen a un impuesto.

Objeto de la relación jurídico-tributaria

Estudiados los elementos de la relación jurídico - tributaria, veamos ahora un aspecto muy importante en ella, cual es, el objeto de la misma. El objeto de la relación tributaria, no es otro que la prestación a que está obligado el sujeto pasivo, prestación que dado el carácter actual de esta relación, no es otra que la prestación pecuniaria debida por dicho sujeto pasivo al sujeto activo o sea al Estado. Por el cumplimiento de su objeto la relación tributaria se extingue, no quedando ya obligado el sujeto pasivo, ni con derecho a otras prestaciones el sujeto activo.

Algunos autores han considerado que existe más de un objeto de la relación tributaria, pero ésta es una afirmación sin fundamento; algunos confunden el objeto de la relación, que como hemos dicho es la prestación pecuniaria, con el objeto del tributo que es diferente, o bien consideran obligaciones accesorias de carácter administrativo o de policía tributaria que por su mismo carácter, no pueden incluirse en el objeto de la relación tributaria.

Otras prestaciones accesorias que van estrechamente unidas a la prestación pecuniaria principal, objeto de la relación tributaria, y que no debemos confundir con ésta, son las que denominaremos prestaciones pecuniarias accesorias y que están formadas por las cantidades debidas al ente público o a la persona encargada de la cobranza del tributo por conceptos como resarcimientos de gastos o compensaciones por las actividades desarrolladas por el ente público o su representante, para conseguir el hacer efectivo el pago del tributo.