

Explicación jurídica de los impuestos

Juan Manuel ORTEGA MALDONADO



Universidad Nacional Autónoma de México
Instituto de Investigaciones Jurídicas



Juan Manuel Ortega Maldonado es maestro y doctor en derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México; también es doctor en derecho por la Universidad Complutense de Madrid, España. Realizó estudios de especialidad en derecho fiscal en la División de Estudios de Posgrado en Derecho de la UNAM; un diplomado en derecho financiero en la Universidad Complutense de Madrid, así como un diplomado sobre el sistema fiscal norteamericano por la Universidad George Washington en Estados Unidos. Fue asesor jurídico en la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Actualmente es profesor-investigador de tiempo completo en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos. Es miembro del Sistema Nacional de Investigadores.

Juan Manuel

ORTEGA MALDONADO

EXPLICACIÓN JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

Serie ESTUDIOS JURÍDICOS, núm. 362

COORDINACIÓN EDITORIAL

Lic. Raúl Márquez Romero
Secretario Técnico

Mtra. Wendy Vanesa Rocha Cacho
Jefa del Departamento de Publicaciones

Miguel López Ruiz
Cuidado de la edición

Cristopher Raúl Martínez Santana
Formación en computadora

Oscar Martínez González
Apoyo editorial

Mauricio Ortega Garduño
Elaboración de portada

JUAN MANUEL ORTEGA MALDONADO

EXPLICACIÓN JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

México, 2021

Esta edición y sus características son propiedad de la Universidad
Nacional Autónoma de México.

Prohibida la reproducción total o parcial por cualquier medio
sin la autorización escrita del titular de los derechos patrimoniales.

Primera edición: 7 de octubre de 2021

DR © 2021. Universidad Nacional Autónoma de México

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

Circuito Maestro Mario de la Cueva s/n
Ciudad de la Investigación en Humanidades
Ciudad Universitaria, 04510 Ciudad de México

Impreso y hecho en México

ISBN en trámite

CONTENIDO

Abreviaturas	IX
Prólogo	XI
Prefacio	XIII

CAPÍTULO PRIMERO

INTRODUCCIÓN.....	1
I. Importancia de los elementos esenciales del tributo ..	1
1. Importancia legislativa	1
2. Importancia jurisprudencial	4
II. Elementos esenciales, estructurales o necesarios del tri- buto	13
III. Elementos contingentes, variables o accidentales del tributo.....	17
IV. Mutabilidad de los elementos del tributo.....	20
V. Elementos esenciales del tributo y su engarce con los principios de legalidad, seguridad jurídica y reserva de ley	26
VI. Los elementos esenciales del tributo y su entronque con los principios de capacidad contributiva y equidad tri- butaria	41

CAPÍTULO SEGUNDO

OBJETO DE LA CONTRIBUCIÓN.....	45
I. Aproximación y clasificación del concepto	45

II. El objeto del tributo y sus significados en la jurisprudencia nacional	49
1. El objeto del tributo como sinónimo de “fuente de riqueza”	49
2. El objeto del tributo como sinónimo de “materia sujeta a gravamen”	57
3. El objeto del gravamen como sinónimo de “finalidad del tributo”	58
4. El objeto del gravamen como sinónimo de “hecho imponible”	59
Diferencias entre el objeto del tributo y el hecho imponible	62
III. El objeto del tributo como elemento esencial (postura personal)	64
IV. La teoría clásica y el objeto del tributo.	66
V. Del objeto directo e indirecto del tributo	68
VI. Las insuficiencias de la fuente de riqueza como objeto de todos los tributos	70
VII. El “riesgo social” como nuevo objeto de los tributos con fines extrafiscales	76
CAPÍTULO TERCERO	
EL HECHO IMPONIBLE.	79
I. Concepto	79
II. Contenido del hecho imponible	82
III. Principios que regulan la realización del hecho imponible	86
IV. Función tradicional del hecho imponible y su actual revisión	92
V. Elementos estructurales del hecho imponible	95

VI. La creación del hecho imponible y sus límites	100
VII. Elementos que complementan, delimitan o expanden al hecho imponible.	108

CAPÍTULO CUARTO

ELEMENTOS CUALITATIVOS DEL GRAVAMEN (LOS SUJETOS)	113
I. Introducción.	113
II. Los sujetos pasivos y los sujetos económicos o incididos	113
La traslación del impuesto.	114
III. Los sujetos pasivos (en sentido amplio).	117
1. Los sujetos pasivos del poder tributario del Estado y los sujetos pasivos de la obligación tributaria.	117
2. Los sujetos pasivos (<i>stricto sensu</i>)	118
3. Los criterios de vinculación tributaria para los suje- tos pasivos	119
4. Clasificación de los sujetos pasivos	123
5. El domicilio de los contribuyentes.	127
6. Elementos que alteran la determinación del sujeto pasivo (la exención subjetiva y la no sujeción)	127
IV. Los responsables tributarios	130
1. Función y generalidades de los responsables tribu- tarios	134
2. Clasificación de los responsables tributarios	135
V. Terceros	138
VI. Sujetos activos de la relación tributaria	139

CAPÍTULO QUINTO

ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL GRAVAMEN (BASE, TA- RIFA, TASA Y CUOTA).	143
I. Introducción.	143

II. Conceptos básicos	145
III. Base del gravamen	148
1. Concepto y función	148
2. Clasificación de las bases	150
3. Elementos para la determinación de la base	152
IV. Tasa, cuota o tarifa del gravamen	167
1. Conceptos	167
2. Libertad de configuración legislativa de la tasa, tarifa o cuota	169
3. Elementos para la determinación de la tasa o tarifa	171
V. Cuota ordinaria o impuesto causado	173

CAPÍTULO SEXTO

ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL GRAVAMEN (CUOTA TRIBUTARIA Y CUOTA RESIDUAL)	177
I. La cuota tributaria (impuesto a cargo, impuesto determinado, impuesto del ejercicio o impuesto por pagar)	177
II. Elementos que se toman en consideración para el cálculo de la cuota tributaria	182
III. Elementos que aminoran la cuota tributaria	188
IV. La cuota residual y los elementos que la integran	194
Bibliografía	205

ABREVIATURAS

A.D.	Amparo directo
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CFF	Código Fiscal de la Federación
DOF	<i>Diario Oficial de la Federación</i>
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
INEGI	Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática
Infonavit	Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda para los Trabajadores
IDE	Impuesto a los Depósitos en Efectivo
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
ISAN	Impuesto sobre Automóviles Nuevos
ISSSTE	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado
ISR	Impuesto sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LA	Ley Aduanera
LCF	Ley de Coordinación Fiscal
LFPCA	Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo

LIESPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LSS	Ley del Seguro Social
P/J	Pleno de la SCJN/Jurisprudencia
PJF	Poder Judicial de la Federación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
<i>SJF</i>	<i>Semanario Judicial de la Federación</i>
TCC	Tribunal Colegiado de Circuito
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
1a./J	Primera Sala de la SCJN/Jurisprudencia
2a./J	Segunda Sala de la SCJN/Jurisprudencia

PRÓLOGO

Según tengo memoria, hay pocas tareas en mi vida que me hayan apasionado tanto como escribir un libro en el que ofrezca mi visión sobre la estructura de los tributos en México. Pero adicional a esa satisfacción personal, está el hecho de que esta obra sea aceptada por usted, amable lector.

Si bien el legislador tiene una amplia libertad de configuración para construir los tributos que el gasto público y las necesidades constitucionales demandan, también lo es que este instituto constitucional, como cualquier otra figura jurídica, tiene su propia lógica interna. Se establece tomando en cuenta algunos principios constitucionales, y se aplica con base en otros principios de igual rango de importancia. De esta manera, el aludido arbitrio legislativo es más restringido de lo que pudiera suponerse.

Un tributo no puede dejar de contar con un objeto. Se estructura señalando uno o varios hechos imposables y debe contar, en casi la totalidad de los casos, con una base, una tarifa o tasa, y, al final, debe poder determinarse una cuota tributaria, y en algunas ocasiones una cuota residual. Pues bien, cada uno de esos elementos, la doctrina y la jurisprudencia nacional y extranjera los ha denominado “elementos esenciales”. Y lo son, por supuesto. No puede el legislador pasarlos por alto.

Pero simultáneamente, cada elemento debe ceñirse a reglas propias y exclusivas, que también están cubiertas por principios constitucionales. En ellos participan y se integran otros elementos contingentes que el legislador ha creado para cumplir con su cometido de recaudar ingresos o alcanzar otros fines sociales o económicos.

Además, el hecho de que algunos de estos elementos contingentes, como los estímulos, los subsidios, etcétera, se incorporen a

la estructura de los tributos no los exime tampoco del respeto a los postulados de la carta fundamental. Pero el que otros elementos contingentes no sean parte de esa estructura tributaria esencial tampoco quedan fuera de cualquier escrutinio jurídico. Entonces entran en funcionamiento otros principios constitucionales distintos a los meramente tributarios, como el de proporcionalidad o racionalidad.

Ahora, trataré de ser lo más elocuente posible, y por ello he querido iniciar este estudio partiendo de una explicación general sobre los elementos esenciales del tributo y su importancia práctica en los ámbitos judiciales y académicos.

Posteriormente, analizo los elementos cualitativos del gravamen fiscal, es decir, el objeto, el hecho imponible y los sujetos de la relación tributaria sustantiva, incluyendo a los responsables.

Me refiero después a los elementos cuantitativos del tributo, esto es, la base, la tasa o tarifa, y al final me referiré a la cuota ordinaria, a la cuota tributaria y a la cuota residual.

En otro orden de ideas, expreso que esta obra es producto de mi año sabático realizado en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM bajo el apoyo de mi colega, el doctor Israel Santos Flores, a quien agradezco su respaldo incondicional y con soporte respaldo económico del Programa para el Desarrollo Profesional Docente (Prodep) 2019.

PREFACIO

Estudiar a las contribuciones no es una labor sencilla. Su abordaje puede intentarse desde perspectivas muy variadas, dado que esta figura tiene una destacada relevancia para muchas disciplinas científicas. Ello es así, básicamente porque las contribuciones no son el resultado de una discusión meramente jurídica, sino de una más amplia, que involucra a los sectores económico, social y político imperantes en un Estado determinado y en un momento específico del tiempo.

De ahí que las contribuciones no reconozcan paternidad en ninguna ciencia social, aunque sean objeto de estudio por parte de todas ellas. En su diseño y construcción participan una variopinta mezcla de áreas del conocimiento. Como consecuencia, se erige una figura de contenido complejo, dinámico y elástico.

El hecho de que este instituto constitucional sea producto y objeto de estudio de distintas disciplinas no supone la imposibilidad de un análisis estrictamente jurídico. En efecto, sin despreciar el método integral, es decir, aquel que propone estudiar al tributo en forma unitaria abordando los aspectos económicos, políticos, sociales y jurídicos, debemos rescatar algunos de los objetivos legítimos que con tal metodología se perseguían: el conocimiento más completo del tributo y la preocupación por la justicia tributaria.

Pero como ya he adelantado, soy partidario de un método exclusivamente jurídico. Ahora bien, cuando el derecho estudia a la “contribución”, lo ha hecho a través diversos enfoques metodológicos. De esta forma, el centro de atención del tributo (y como consecuencia del derecho tributario en su conjunto) ha sido, en primer lugar: a) aquella corriente doctrinal en la que el derecho tributario es absorbido por el derecho privado. Posteriormente, los elementos jurídicos de la imposición ocupan un primer plano,

de suerte que inicialmente, la explicación viene dada por: b) la teoría jurídica del impuesto como relación obligacional; c) más adelante, otra teoría explica al tributo a través del hecho imposible los conceptos de función y potestad, y, en mi opinión, esta evolución se cierra con d) la teoría actual de los derechos humanos, que también puede explicar el fenómeno tributario. Veamos este recorrido.

a) A mediados del siglo XIX era dominante la teoría de que los conceptos jurídicos del derecho civil deberían ser aplicados al resto de las disciplinas jurídicas. De ahí que en la legislación de ese siglo en México y en muchos países europeos y latinoamericanos los actos tomados en consideración por el derecho financiero venían recogidos en su denominación civilista, lo que originaba grandes problemas, tanto para la Hacienda pública, porque aquellos conceptos se avenían mal a la naturaleza de las normas tributarias,¹ como cuando los contribuyentes, con ánimo de eludir los impuestos, adoptaban la forma de instituciones jurídicas del derecho privado.²

b) A principios del siglo XX, y por influjo de la teoría civilista imperante en aquellos años, al tributo se le estudió también a partir de la “relación obligacional”. De ahí surge la idea aún conservada en el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), de 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. Es decir, se adoptó el principio de que la obligación surge o se perfecciona cuando

¹ Dice Manuel Dublán al referirse al patrimonio del Estado: “El dominio del Estado, que se representa por los poderes constituidos, se ejerce bajo las mismas relaciones de un propietario común, sobre las cosas que directamente pertenecen al gobierno”. Dejando en claro que el derecho civil en aquella época imprimía su influencia de manera directa en cualquier disciplina, incluyendo, por supuesto, al derecho fiscal. Dublán, Manuel, *Derecho fiscal*, reproducción facsimilar de la edición de 1865; Textos Universitarios, México, Manuel Porrúa, 1975.

² Es esta una de las críticas que hacemos al artículo 5o. del CFF, cuya redacción enaltece desde entonces los conceptos del derecho privado, atizados hoy día por el artículo 5-A del mismo ordenamiento.

se cumplen los supuestos normativos previstos en ley, y es a partir de ese momento cuando empieza a surtir efectos jurídicos.

La escuela establecida por Mario Pugliese (*Instituciones de derecho financiero*),³ Benvenuto Griziotti (*Principios de ciencias de las finanzas*)⁴ y Ezio Vanoni (*Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*)⁵ dieron cuenta de ello, habiendo tenido una enorme influencia en la doctrina y en los tribunales europeos y latinoamericanos de aquellos años.

Ilustrativa del tema resulta la tesis emitida el 13 de enero de 1941 por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, que indica:

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Nace de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el Fisco Federal. Siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliese en su Derecho Financiero, y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente, de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esa orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica, y la notificación al

³ Pugliese, Mario, *Instituciones de derecho financiero*, México, Porrúa, 1976.

⁴ Griziotti, Benvenuto, *Principios de ciencias de las finanzas*, Buenos Aires, Roque Depalma, Editor, 1959.

⁵ Vanoni, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, España, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1973.

causante solo viene a ser uno de los actos encaminados a hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la existencia, para la validez, para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad.

c) Un poco más adelante, existieron notables estudios del tributo centrados en la figura del “hecho imponible”. La doctrina latinoamericana tuvo su impronta en este aspecto con autores como Dino Jarach con su obra *El hecho imponible*,⁶ Rafael Bielsa (*Estudios de derecho público*, vol. II, *Derecho fiscal*), así como Carlos M. Giuliani Fonrouge (*Derecho financiero*)⁷ en Argentina; Amílcar de Araujo Falcao (*El hecho generador de la obligación tributaria*),⁸ y Geraldo Ataliba (*Hipótesis de incidencia tributaria*)⁹ en Brasil, al igual que la doctrina española con Fernando Sainz de Bujanda (*Lecciones de derecho financiero*) y la italiana, con Gian Antonio Micheli (*Curso de derecho tributario*),¹⁰ Antonio Donato Giannini (*Instituciones de derecho tributario*)¹¹ y Antonio Berliri (*Principios de derecho tributario*).¹² En México a través del maestro Sergio Francisco de la Garza (*Derecho financiero mexicano*).¹³

Desde mediados del siglo XX, en Europa, y a principios del siglo XXI, en México, las metodologías antes citadas han perdido fuerza debido a que ni aquella obligación tributaria ni el hecho imponible ni la relación tributaria juegan los papeles protagónicos

⁶ Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1943.

⁷ Fonrouge, Carlos M. Giuliani, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1970.

⁸ Falcao, Amílcar de Araujo, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1961.

⁹ Ataliba, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Ara, 2011.

¹⁰ Micheli, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1973.

¹¹ Giannini, Antonio Donato, *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

¹² Berliri, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1973.

¹³ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1964.

que se les había asignado en su época. Hoy, se entiende que todos los elementos del tributo tienen una gran importancia, de manera que estamos viviendo una etapa de parsimonia jurídica sobre la metodología de estudio del tributo, despojando a cualquiera de sus elementos de mayor importancia que al resto.

d) En los tiempos que corren de la segunda década del siglo XXI, puedo afirmar que el estudio de las contribuciones ya no tiene su punto de partida en algunos de sus elementos, sino externamente a ellos. Me refiero a los derechos humanos, que los circunscriben. Entiendo que hoy, el eje de atención del tributo ya no es tanto el tributo en sí, como la dignidad de las personas que se busca proteger a través de él. El tributo transita de ser un fin, a un medio, a través del cual se procura alcanzar la dignidad de las personas. El tributo se crea y se justifica en la medida de aquellos derechos fundamentales. En otras palabras: el tributo pasa de ser el centro de atención del derecho tributario a convertirse en instrumento para realizar la dignidad de las personas.

De ahí que su estudio, si bien se realiza a través de la metodología analítica, su fondo está en el respeto de estos derechos. Por esa razón, no puedo dejar de lado este estudio mientras paralelamente analizo a las contribuciones. Un claro ejemplo de esta nueva perspectiva es la importancia que hoy se reconoce a los beneficios fiscales como elementos que modulan a los tributos, y que tienen un claro propósito extrafiscal.

Sin embargo, el estudio analítico del tributo sigue encontrando una clara justificación. Por ello, estudiaré a las contribuciones a través de este método, es decir, profundizando en cada una de las partes que lo componen. La doctrina y la jurisprudencia nacionales son unánimes en este sentido: la mejor aproximación al tributo es a través de sus partes integrantes.

Este proceder científico es propio del sistema jurídico romano-germánico-canónico al que estamos adscritos, pues bajo su cobijo se han cultivado todas las teorías jurídicas. Obsérvese, por ejemplo, la teoría del delito, que estudia a éste escudriñando sus elementos, como la acción, el tipo penal, la antijuridicidad, la cul-

pabilidad, el sujeto pasivo o víctima y el sujeto activo o presunto delincente, etcétera. Lo mismo sucede con la teoría del acto administrativo, que lo estudia por las partes que lo componen, como el sujeto, la competencia, la voluntad, el objeto, el motivo, el mérito y la forma. Finalmente, aludiré a la teoría de los contratos, en la que se estudia a éste por los elementos que lo integran, que son aquellos sin los cuales el contrato no tiene valor, o degenera en otro diferente: la capacidad, el consentimiento, el objeto y la causa.

Pues bien, como dije con antelación, el tributo no escapa a esta metodología de estudio, que, por lo demás, me parece adecuada para comprenderlo de manera más profunda y detallada.

Ahora bien, el presente estudio del tributo lo abordaré desde la perspectiva exclusivamente jurisprudencial, por lo que son nulas las referencias a autores nacionales o extranjeros. Esto no pretende ser un desaire a una calificada doctrina nacional, sino sólo el reconocimiento y exaltación a la rica aportación que los tribunales han hecho en la construcción de la teoría tributaria, a la que poca atención se le ha prestado.

CAPÍTULO PRIMERO

INTRODUCCIÓN

I. IMPORTANCIA DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO

La importancia de un análisis de los elementos del tributo no es tanto porque la legislación y la jurisprudencia hacen una mera referencia a ellos, sino lo es porque esa legislación y esa jurisprudencia reconocen la necesidad de estudiar el tributo desde sus partes integrantes.

1. *Importancia legislativa*

Desde el punto de vista normativo, son varios los ordenamientos que se refieren a los elementos esenciales del tributo. Así, el artículo 5o. del CFF señala:

Artículo 5o. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al *sujeto, objeto, base, tasa o tarifa*.

El artículo 33-I-g) del mismo ordenamiento establece:

Artículo 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a *sujeto, objeto, base, tasa o tarifa*, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

En el artículo 39 del propio Código puede leerse lo siguiente:

Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el *sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes*, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Finalmente, en el artículo 133-C de este mismo cuerpo normativo se destaca:

Artículo 133-C... Para los efectos del recurso de revocación exclusivo de fondo, se entenderá como agravio de fondo aquel que se refiera al *sujeto, objeto, base, tasa o tarifa*, respecto de las contribuciones revisadas que pretendan controvertir conforme a alguno de los siguientes supuestos...

Por su parte, la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo (en adelante LFPCA) indica en sus artículos 48 y 63, respectivamente, lo siguiente:

Artículo 48. El Pleno o las Secciones del Tribunal podrán resolver los juicios con características especiales.

I. Revisten características especiales los juicios en los que:

b) Para su resolución sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley, reglamento o disposición ad-

ministrativa de carácter general; *fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución*, hasta fijar jurisprudencia. En este caso el Presidente del Tribunal también podrá solicitar la atracción.

Artículo 63. Las resoluciones emitidas por el Pleno, las Secciones de la Sala Superior o por las Salas Regionales que decreten o nieguen el sobreseimiento, las que dicten en términos de los artículos 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 6o. de esta Ley, así como las que se dicten conforme a la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado y las sentencias definitivas que emitan, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica o por la entidad federativa coordinada en ingresos federales correspondiente, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede del Pleno, Sección o Sala Regional a que corresponda, mediante escrito que se presente ante la responsable, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación respectiva, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:

I...

III. Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales y siempre que el asunto se refiera a:

a) Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.

b) La determinación del alcance de los *elementos esenciales de las contribuciones*.

Para cerrar este recorrido normativo, puede citarse el artículo 9o. de la Ley del Seguro Social, que reza:

Las disposiciones fiscales de esta Ley que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas las normas que se refieran a *sujeto, objeto, base de cotización y tasa*.

Las citas, como podrá advertir el lector, son muchas y del más alto nivel jerárquico legislativo, en las que se mencionan a los ele-

mentos esenciales del tributo sin siquiera mencionar que se trata de ellos, sino dándolo por sentado. Tal vez lo único que habría que echar en cara a esta normatividad es la ausencia de definiciones de tales elementos. En descargo, he de mencionar que la jurisprudencia ha sido una compañera fiel para realizar este objetivo.

2. *Importancia jurisprudencial*

Como también he puesto de manifiesto, la identificación de los elementos esenciales del tributo no sólo tiene un respaldo normativo, sino también jurisprudencial. Debo destacar esto último porque históricamente la jurisprudencia ha sido la que identificó primeramente tales elementos, amplió su número y restringió sus alcances en algunas ocasiones, para posteriormente marcar ciertas líneas jurisprudenciales sobre la racionalidad y proporcionalidad de su uso por parte del legislador. ¿Por qué son importantes los elementos esenciales del tributo en la jurisprudencia? Tratando de sintetizar los criterios de los tribunales, estimo que son estas las razones:

a) *Porque esos elementos son productos jurisprudenciales.* La identificación de los elementos esenciales del tributo, como el sujeto, el objeto, la base y la tasa o tarifa, referidos en las disposiciones anteriores, fueron inicialmente producto de la destilación jurisprudencial, que dieron con ellos partiendo del desarrollo de los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, como puede observarse de la tesis de jurisprudencia emitida en la Séptima Época del *Semanario Judicial de la Federación* (en adelante *SJF*), cuyo rubro y texto es el siguiente:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, no solo esta-

blece que para la validez constitucional de un tributo es necesario, primero, que esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, *sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley*, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no le quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

b) *Porque de declararse la inconstitucionalidad de uno de estos elementos, el contribuyente no deberá pagar el tributo.* Conforme a los criterios del PJJF, en caso de impugnarse alguno de aquellos elementos esenciales en el juicio de amparo y concederse éste, su efecto producirá que el gobernado no se encuentre obligado a cubrir el tributo, lo que no sucederá si el elemento impugnado es uno variable o contingente, dado que en este último caso no se afectará el mecanismo esencial del tributo. Lo dice en estos términos la tesis de jurisprudencia P/J 62/98:

CONTRIBUCIONES. EFECTOS QUE PRODUCE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA TRIBUTARIA... hay normas tributarias que establecen los elementos esenciales de las contribuciones y otras que prevén variables que se aplican a dichos elementos esenciales. En el caso de las primeras, de concederse el amparo, su efecto producirá que el gobernado no se encuentre obligado a cubrir el tributo al afectarse el mecanismo impositivo esencial cuya transgresión por el legislador no permite que sus elementos puedan subsistir, porque al estar viciado uno de ellos, todo el sistema se torna inconstitucional. Lo anterior no ocurre cuando la inconstitucionalidad se presenta en un elemento variable, puesto que el efecto del amparo no afectará el mecanismo esencial del tributo, dado que se limitará a remediar el vicio de la variable de

que se trate para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales, sin que se afecte con ello a todo el sistema del impuesto.

c) *Porque si se determina que una figura tributaria incide sobre los elementos esenciales del tributo, entonces se le aplicarán los principios de justicia tributaria.* Lo dijo por primera vez la Segunda Sala en el Amparo en revisión 249/2005, *Provedores de Ingeniería Alimentaria, S. A. de C. V.*, del 8 de abril de 2005, asunto que después integraría la jurisprudencia 2a./J 26/10 del alto tribunal del país:

ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN. Los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución, como sucede en el impuesto sobre la renta en el que el estímulo puede revestir la forma de deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables una vez cumplidos los requisitos previstos para tal efecto.¹⁴

d) *Porque a los elementos que no son esenciales no se les aplican los principios de justicia tributaria.* En sentido contrario a lo indicado en el punto anterior, si sólo a los elementos esenciales del tributo y a aquellos que inciden sobre tales elementos les son aplicables los principios de justicia tributaria, destacadamente el de capacidad contributiva, entonces, a los que no son elementos esenciales ni tampoco inciden sobre aquellos no deben justificarse con los mis-

¹⁴ Novena Época, Registro: 165028, Segunda Sala, Jurisprudencia, *SJF* y su *Gaceta*, tomo XXXI, marzo de 2010, Tesis: 2a./J. 26/2010, página: 1032.

mos parámetros. Lo ha dicho la Corte al resolver el Amparo en revisión 811/2008 promovido por *Alejandro Joaquín Martí García*, resuelto el 5 de noviembre de 2008,¹⁵ en el que se cuestionaba una exención:

Es incorrecto afirmar —dice la Corte— que exista una obligación a cargo del legislador, en el sentido de que los elementos que determinen la liberación del pago deban ser idénticos a los que conforman los elementos esenciales de un impuesto; por el contrario, el establecimiento de este tipo de medidas exoneradoras debe fundarse en valores y principios diversos a los que tradicionalmente justifican el gravamen, a fin de que se cumpla con el principio de generalidad tributaria que proscribe las exenciones no justificadas cuando exista capacidad contributiva.

Lo anterior —sigue argumentando la Corte—, en razón de que la capacidad económica trasciende a la configuración de dicho mecanismo liberador de pago únicamente en los casos de aquellos causantes que no tienen la capacidad idónea para soportar la imposición que solamente se legitima constitucionalmente cuando la persona supera el nivel del mínimo vital o mínimo exento. En el resto de los casos, es admisible acudir a parámetros diversos a la capacidad del causante, pues son las finalidades constitucionales —perseguidas a través de medios objetivos y razonables y no necesariamente vinculadas a razones propiamente fiscales—, las que podrían avalar un trato diferenciado cuando sí existe capacidad.

e) *Porque los elementos esenciales del tributo forman una unidad*, y pueden calificarse como un sistema normativo para efectos de su impugnación conjunta en el juicio de amparo, como lo sostiene la siguiente jurisprudencia:

IMPUESTO SOBRE NÓMINAS. AL COMPRENDERSE EL OBJETO, BASE, TARIFA Y ÉPOCA DE PAGO EN LOS ARTÍCULOS 154 A 160

¹⁵ Novena Época, Registro: 168137, Primera Sala, Aislada, *SJF y su Gaceta*, tomo XXIX, enero de 2009, Tesis: 1a. XVI/2009, página: 550, que lleva por rubro: EXENCIONES FISCALES. PUEDEN FIJARSE A PARTIR DE ELEMENTOS DISTINTOS A LOS DEL IMPUESTO DE CUYO PAGO SE LIBERA.

BIS-5 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, CONSTITUYEN, EN CONJUNTO, UN SISTEMA NORMATIVO; DE AHÍ QUE LA REFORMA AL ARTÍCULO 157 PERMITA FORMULAR EL PLANTEAMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD DE TODOS LOS PRECEPTOS QUE LO INTEGRAN. De las jurisprudencias P./J. 114/99, de rubro: AMPARO CONTRA LEYES. LA REFORMA DE UN PRECEPTO NO PERMITE RECLAMAR TODA LA LEY, SINO SOLO ESE PRECEPTO Y LOS ARTÍCULOS QUE RESULTEN DIRECTAMENTE AFECTADOS y 2a./J. 100/2008, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: AMPARO CONTRA LEYES. PARA IMPUGNARLAS COMO SISTEMA NORMATIVO ES NECESARIO QUE CONSTITUYAN UNA VERDADERA UNIDAD, se desprende, de la primera, que cuando un tributo es modificado en alguno de sus elementos esenciales, el particular puede formular el planteamiento de inconstitucionalidad de todos los artículos que, aun sin haber sido modificados, se encuentren vinculados con la norma que sí se altera; en tanto que, de la segunda, se advierte que para formular el anterior planteamiento se requiere de una relación directa entre los artículos reclamados. Entonces, para la materialización del tributo o el cobro del impuesto sobre nóminas en el Estado de Nuevo León, es necesaria la aplicación conjunta de los artículos 154 a 160 bis-5 de la Ley de Hacienda del Estado, ya que el artículo 154 establece el objeto del tributo; el 155 indica los sujetos del impuesto; el 156 la base del impuesto; el 157 establece la tasa del tributo; el 158 la época de pago; el 159 las reglas que deben observar los causantes de este impuesto al presentar los avisos, datos, documentos e informes a las autoridades fiscales en relación con este impuesto, dentro de los plazos y en los lugares señalados al efecto; por su parte, el 160 señala las erogaciones que están exentas del pago del impuesto; y, finalmente, los restantes artículos 160 Bis a 160 bis-5 señalan la forma en que la autoridad podrá ejercer sus facultades de comprobación tratándose de ese impuesto. Así, dada la interrelación de dichos dispositivos, es claro que, en conjunto, integran el sistema normativo del impuesto sobre nóminas, ya que uno no puede subsistir sin el otro. Por tanto, si la reforma al artículo 157 de la Ley de Hacienda del Estado, publicada en el Periódico Oficial del Estado el treinta y uno de diciembre de dos mil doce, modificó la tasa del 2% al 3%, y para el cobro se requiere la vinculación de ese precepto con los demás artículos contenidos en

todo el conjunto normativo que integra el tributo, hace que todo el impuesto sea susceptible de ser sometido al control constitucional, pues alteró la mecánica para la determinación de la tasa y redundó en una variación en cuanto a los demás elementos esenciales del tributo; además, al formularse para el fortalecimiento de las instituciones de seguridad pública del Estado, en realidad creó un tributo distinto.¹⁶

f) *Porque si un elemento ha sido consentido ya no puede impugnarse aun-que todos formen un entramado.* Si bien los elementos esenciales del tributo forman un entramado, también lo es que cuando se impugna un elemento por separado (por ejemplo, el aumento de la tasa o tarifa de un impuesto), no significa que también puedan impugnarse el resto de los elementos esenciales del tributo cuando han sido previamente consentidos. Lo ha dicho la Corte en la Contradicción de tesis 111/2015.¹⁷

TASA O TARIFA DE UN IMPUESTO. SU MODIFICACIÓN PUEDE IMPUGNARSE EN AMPARO, SIN QUE ELLO DÉ LUGAR A RECLAMAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL RESTO DE LOS ELEMENTOS DE AQUEL QUE HUBIERAN SIDO CONSENTIDOS. La modificación a la tasa o tarifa de un impuesto constituye un acto legislativo nuevo, solo en cuanto a la transformación de la cuantía de dicho elemento esencial; y, en ese sentido, la hipótesis consistente en la decisión del legislador de modificar su importe puede impugnarse mediante el juicio de amparo, sin que ello otorgue a los gobernados la posibilidad de reclamar en la vía constitucional los dispositivos legales que prevén los demás elementos esenciales del impuesto de que se trata que hubieran sido consentidos; salvo que la modificación de dicha tasa o tarifa hubiere repercutido directamente sobre algún otro elemento esencial del propio impuesto.

¹⁶ Décima Época, Registro: 2009808, Tribunales Colegiados de Circuito, Aislada, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 21, agosto de 2015, tomo III, Tesis: IV.1o.A.26 A (10a.), página: 2376.

¹⁷ Décima Época, Registro: 2009871, Segunda Sala, Jurisprudencia, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 22, septiembre de 2015, tomo I, Tesis: 2a./J. 103/2015 (10a.), página: 684.

g) *Porque la modificación de un elemento esencial constituye una individualización condicionada.* Debido a que los actos legislativos que modifican un elemento esencial de una contribución son de naturaleza heteroplicativa cuando su individualización es incierta e independiente de que los contribuyentes realicen el hecho imponible, tal y como lo indica la resolución del 29 de octubre de 1999 en el Amparo en revisión 1316/99, promovido por *Fianzas Comercial América, S. A. de C. V.*¹⁸

Conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia que lleva por rubro: LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROPLICATIVA. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA, visible en la página 5, del tomo VI, julio de 1997, del Semanario Judicial de la Federación, son heteroplicativas las disposiciones de observancia general que establecen obligaciones de hacer o de no hacer que no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que requieren para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condiciona su individualización; al tenor de ese criterio jurisprudencial, la modificación legal de alguno de los elementos esenciales de un tributo, sujeto a un procedimiento complejo de cuantificación y pago, que provoca una transformación del sistema conforme al cual se venía contribuyendo, constituye una disposición de individualización condicionada si su actualización, en perjuicio de los gobernados, no guarda relación con la circunstancia de que éstos realicen el respectivo hecho imponible, sino con diversas que se conocerán, únicamente, al concluir el correspondiente periodo fiscal, lo que acontece cuando el legislador condiciona las consecuencias de la nueva hipótesis jurídica a determinados requisitos cuantitativos o temporales de realización incierta.

h) *Porque se debe distinguir con claridad entre un elemento y otro.* La distinción clara entre un elemento y otro resulta fundamental para efectos de no declarar inoperantes los agravios que se enderezan

¹⁸ Novena Época, Registro: 192596, Segunda Sala, Aislada, *SJF y su Gaceta*, tomo XI, enero de 2000, Tesis: 2a. CLII/99, página: 77.

contra un impuesto. No es lo mismo entablar los agravios contra la cuota que contra la tasa. Lo dice así la tesis de jurisprudencia 1a./J. 85/2014:

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA VENTA DE GASOLINA Y OTROS PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETRÓLEO. SON INOPERANTES LOS AGRAVIOS QUE CUESTIONAN LA MECÁNICA PARA OBTENER EL SUBSIDIO POR EL PAGO DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, SIN DISTINGUIR ENTRE CUOTA Y BASE DEL TRIBUTO... Ahora bien, los agravios que suponen que la posibilidad de obtener la devolución del impuesto pagado al adquirir combustible como consumidor final, es un derecho que nace por la sola compra de diésel, resultan inoperantes, toda vez que el estímulo previsto en el referido artículo 16, apartado A, fracción III, solo es aplicable respecto del impuesto que el enajenante del combustible causa y trasladada al aplicar la tasa que resulta del procedimiento previsto en el citado artículo 2o.-A, fracción I, situación que no acontece cuando se asume de forma errónea que dicho estímulo está previsto para que los consumidores finales de diésel puedan solicitar la devolución del impuesto que se les trasladó por la aplicación de la cuota, lo cual no es así, porque el estímulo fiscal está dirigido a las cantidades que se obtienen por la aplicación de la tasa; además, porque el argumento en esos términos se construye bajo la premisa de no hacer una distinción entre cuota y tasa del tributo.

i) *Porque ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos.* Esto es cierto: la línea jurisprudencial que ha establecido un cierto grado de tolerancia a favor del legislador, permitiendo que sus leyes contengan conceptos jurídicos indeterminados derivados de los límites inherentes al lenguaje y autorizando a que las autoridades administrativas, excepcionalmente, complementen la definición de alguno de los componentes del tributo, no debe entenderse apta para dar cobertura a actuaciones legislativas claramente confusas en la definición de los elementos de los impuestos, lo que conduce a determinar que el legislador, en ma-

teria fiscal, no está autorizado constitucionalmente para prever fórmulas legislativas que representen la indefinición casi absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que ello tiende a generar que se deje abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas, y no el legislador, las que generen la configuración de los tributos, que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, que se origine el cobro de impuestos a título particular y que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.¹⁹

j) *Porque la interpretación de los elementos esenciales del tributo sólo implica que su aplicación no sea analógica.*²⁰ Lo ha dicho la Corte de la forma siguiente:

Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.

En las anotadas condiciones, este análisis parte de la consideración de que el vocablo “elemento” significa o denota el objeto

¹⁹ Novena Época, Registro: 174070, *SJF y su Gaceta*, tomo XXIV, octubre de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 106/2006, página: 5. LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

²⁰ Novena Época, Registro: 175569, *SJF y su Gaceta*, tomo XXIII, marzo de 2006, Tesis: 2a./J. 26/2006, página: 270. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.

que concurre a la formación de un todo. El elemento es, en ese sentido, un objeto imprescindible para la conformación de la unidad. Estudiaré a las contribuciones desde la perspectiva de sus elementos configuradores.

Ahora, dividiré a estos elementos en dos grandes grupos: los elementos esenciales, estructurales o necesarios y los elementos accidentales, variables o contingentes.

II. ELEMENTOS ESENCIALES, ESTRUCTURALES O NECESARIOS DEL TRIBUTO

Debe ponerse de relieve que los “elementos” que están presentes en una contribución no comparten la misma naturaleza. Esto significa que no todos son “elementos esenciales”. Existen elementos esenciales y elementos contingentes para cualquier tributo, y también elementos esenciales y contingentes para un tributo en específico.

Establece el *Diccionario de la lengua española* que el adjetivo “esencial” es lo perteneciente; lo relativo a la esencia; lo sustancial, principal o notable. Por su parte, la esencia es aquello que constituye la naturaleza de las cosas; lo permanente e invariable en ellas; lo más importante y característico de una cosa. Cabe preguntarse entonces: ¿qué es lo esencial en un tributo?, ¿qué es lo permanente e invariable en una contribución? Las respuestas nos las ofrecen los principios de legalidad y reserva de ley previstos en la Constitución. Son estos principios los que establecen el contenido necesario de los tributos. La identificación de los “elementos esenciales del tributo” ha sido una labor jurisprudencial y doctrinal que ha llevado años.

No parece existir duda sobre esta teoría, porque cualquier figura jurídica se integra de elementos que son necesarios, como acontece con el impuesto. Éste, en general, no puede existir sin algunos elementos que constituyen su esencia, como ya traté de advertirlo. Esa parte vital del tributo se compone de elementos que logran precisar y singularizar la obligación tributaria. La doctrina

y la jurisprudencia han coincidido en que esos elementos medulares del tributo deben ser aquellos que respondan a las preguntas del qué, quién, cuánto y cuándo se debe pagar el tributo.

Recapitulando: ¿qué convierte a un elemento del tributo en parte esencial del mismo? Estimo que la presencia de cualquiera de estos factores, según puede advertirse de diversos criterios emitidos por el PJJF:

- a) Que actúe desde el interior del impuesto, para la exacta definición y cuantificación del presupuesto de hecho, de la base o de la cuota tributaria.²¹
- b) Que afecte la estructura, el diseño o el monto del tributo.²²
- c) Que incida en la mecánica del tributo, insertándose en su metodología, modificando o alterando la forma en que se calcula.²³

²¹ Décima Época, Registro: 2004545, *SJF y su Gaceta*, libro XXIV, septiembre de 2013, tomo 3, Tesis: II.3o.A.86 A (10a.), página: 2630. PREDIAL. AL ARTÍCULO 23 DE LA LEY DE INGRESOS DE LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE MÉXICO PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2011, QUE ESTABLECE UN LÍMITE EN EL COBRO DEL IMPUESTO RELATIVO, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

²² Décima Época, Registro: 2015020, Primera Sala, *Gaceta del SJF*, libro 46, septiembre de 2017, tomo I, Tesis: 1a./J. 69/2017 (10a.), página: 87. ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, y también Décima Época, Registro: 2012227, *Gaceta del SJF*, Libro 33, agosto de 2016, tomo I, Tesis: P./J. 3/2016 (10a.), página: 9. CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVEN EN SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. De igual forma, Novena Época, Registro: 163862, Primera Sala, *SJF y su Gaceta*, tomo XXXII, septiembre de 2010, Tesis: 1a. CVII/2010, página: 177. CONCEPTOS ACREDITABLES CONTRA IMPUESTOS FEDERALES. SI SU ESTABLECIMIENTO ES OTORGADO A TÍTULO DE BENEFICIO, LES RESULTA APLICABLE LA GARANTÍA GENERAL DE IGUALDAD.

²³ Décima Época, Registro: 2007113, Segunda Sala, *Gaceta del SJF*, libro 9, agosto de 2014, tomo II, Tesis: 2a./J. 86/2014 (10a.), página: 646. ESTÍMULO

- d) Que mida o gradúe la capacidad contributiva de los sujetos obligados.²⁴

Es así como se ha llegado a sostener que esos elementos son el *objeto* (lo que el legislador quiere gravar), el *hecho imponible* (la descripción normativa de lo que será materia de gravamen), el *sujeto* (la persona que soportará jurídicamente el gravamen), la *base* (la magnitud que se tomará en cuenta para aplicar sobre ella la tasa o tarifa y obtener la suma a pagar), la *tasa o tarifa* (el porcentaje o proporción que aplicado sobre la base permite obtener la cuantía a pagar), el impuesto por pagar, el impuesto a cargo, el impuesto

FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN III, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2013. EL ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE LLEVARSE A CABO CONFORME A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA. Asimismo, Décima Época, Registro: 2018428, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 60, noviembre de 2018, tomo II, Tesis: PC.IV.A.J/43 A (10a.), página: 1239. ADQUISICIÓN DE INMUEBLES. EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD DETECTADO EN EL DECRETO NÚMERO 232 QUE REFORMA LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 28 BIS-1 DE LA LEY DE HACIENDA PARA LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, PUBLICADO EN EL PERIÓDICO OFICIAL LOCAL EL 29 DE DICIEMBRE DE 2014, NO AFECTA, MODIFICA O ALTERA EL SISTEMA NORMATIVO QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO. También Décima Época, Registro: 2016353, Segunda Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 52, marzo de 2018, tomo II, Tesis: 2a./J. 21/2018 (10a.), página: 1147. ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2016. EL ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE LLEVARSE A CABO CONFORME A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA, y Décima Época, Registro: 2014958, Primera Sala, *Gaceta del SJF*, libro 45, agosto de 2017, tomo I, Tesis: 1a./J. 64/2017 (10a.), página: 322. RENTA. EL ARTÍCULO 103, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PREVER EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO CEDULAR FRENTE AL FEDERAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

²⁴ Décima Época, Registro: 2002148, Segunda Sala, *SJF y su Gaceta*, libro XIV, noviembre de 2012, tomo 2, Tesis: 2a./J. 139/2012 (10a.), página: 1243. ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 19 DE LA LEY DE EGRESOS DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN PARA EL AÑO 2011 Y EN LAS REGLAS DE OPERACIÓN DEL PROGRAMA DE APOYO EN MATERIA VEHICULAR A LA ECONOMÍA FAMILIAR DE LA MISMA ENTIDAD. NO PUEDE ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

del ejercicio o el impuesto determinado (*cuota tributaria*), y la época de pago. Pero existen otros elementos esenciales, como más adelante explicaré. El resto de los elementos que pueden sumarse en esta estructura no tienen la cualidad de “necesarios”.

Si bien hasta hace pocos años la legislación, la doctrina y la jurisprudencia eran unánimes en afirmar que el objeto, el sujeto, la base, la tasa o tarifa y la época de pago eran elementos esenciales e inamovibles del tributo, también lo es que tal afirmación debe hoy matizarse con los nuevos pronunciamientos del PJJF a la luz del principio de legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria, como iré explicando a lo largo de esta obra.

Adelantándome al soporte argumentativo, me permito sostener que los elementos esenciales del tributo pueden agruparse de la forma siguiente:

a) *Elementos cualitativos*, que definen los campos objetivo y subjetivo de la contribución, y son:

- 1) El objeto del tributo.
- 2) El hecho imponible.
- 3) Los sujetos pasivos.
- 4) El sujeto activo de la relación tributaria.

b) *Elementos cuantitativos*, ya que tienen como objetivo fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, y son:

- 1) La base o, en su caso, el procedimiento para su determinación.
- 2) La tasa o tarifa o, en su caso, el procedimiento para su determinación.
- 3) La cuota tributaria o, en su caso, el procedimiento para su determinación.

Tal como lo indiqué líneas atrás, también existen *otros elementos consustanciales a determinado gravamen*. Así, por adelantar algunos ejemplos, el “acreditamiento” o la “traslación” son inherentes a

la naturaleza de los impuestos indirectos. También lo son las “deducciones” para los impuestos directos sobre la renta. Lo mismo sucede con la base y la tasa para los tributos con tarifa variable. Pero ninguno de ellos se puede calificar como necesario para todos los impuestos en general ni mucho menos para todas las contribuciones. En otras palabras, existen elementos esenciales que están presentes sea cual sea el tributo que se estudie —bien se trate de impuestos directos o indirectos o cualquier otra contribución— y elementos esenciales que resultan indispensables sólo para algunas contribuciones en específico.

III. ELEMENTOS CONTINGENTES, VARIABLES O ACCIDENTALES DEL TRIBUTO

Por su parte, lo contingente es aquello que puede suceder o no suceder. En el caso concreto, cuando menciono a los elementos contingentes del tributo quiero referirme a aquellos que pueden estar presentes o no dentro de su estructura, sin que ello implique alterar su sustancia.

Esta última afirmación es bastante relativa, en el sentido de que hoy día resulta muy difícil hallar un tributo que no se encuentre matizado por estas nuevas figuras. Si se revisa con atención la legislación que contiene los impuestos federales y estatales, se caerá en la cuenta de que en todos está presente la exención, a pesar de no calificar como un elemento esencial (formalmente). En muchos casos el hecho imponible de esos impuestos no puede precisarse sin la presencia de la exención; entonces, su carácter de elemento variable resulta punto menos que dudoso.

Como comenté anteriormente, el tributo debe estudiarse hoy desde dos perspectivas distintas, pero complementarias: un análisis formal (sus elementos esenciales) y un análisis sustantivo (los derechos humanos).

Los elementos contingentes se encuentran a medio camino entre ambos extremos. No puede entenderse una aplicación respetuosa de los derechos humanos en los tributos sin la presencia

de estos elementos. Son estos elementos los que logran, por un lado, otorgar legitimidad a la imposición y, por otro, personalizar su aplicación a los casos concretos.

Los elementos esenciales están diseñados para recaudar; los elementos contingentes, para dar virtualidad a los derechos humanos de los contribuyentes. Únicamente con la participación conjunta de elementos esenciales y elementos accidentales se logran hacer efectivos los derechos de capacidad contributiva o equidad tributaria. Es la exención, la tasa 0%, la condonación, la no sujeción, entre otros, los que hacen realidad el principio del mínimo vital, y no el objeto, el hecho imponible o la tarifa por sí solos.

Estos elementos variables del tributo pueden afectar tanto al objeto, al hecho imponible, al sujeto, a la base, a la tarifa, al impuesto a cargo como a la época de pago, con mayor o menor intensidad, de acuerdo con la política que pretenda implementarse por el Estado.

Es común que el legislador eche mano del instituto tributario a través de sus elementos esenciales y variables para alcanzar los objetivos constitucionales, pero debe ponerse de relieve que no es el único instrumento que puede utilizar. También puede valerse de la vía presupuestal. De esta forma, encontraremos apoyos fiscales y apoyos presupuestales. No me ocuparé de estos últimos por escapar a un estudio propiamente tributario, pero sí los tengo en cuenta. Por ejemplo, existen subsidios o estímulos presupuestales a los cuales no les son aplicables los principios de la tributación.

Fuera de esto, y dentro del campo exclusivamente tributario, los elementos variables del tributo constituyen formas diferentes de atenuar la obligación tributaria. Son medidas que utiliza el Estado para renunciar parcial o totalmente a su derecho de ingreso del tributo, con el objetivo de alcanzar otros fines constitucionales igualmente importantes.

Los objetivos extrafiscales son el objetivo medular de estos elementos, que son introducidos para incentivar consciente y directamente la realización de conductas que se juzgan convenientes. Empero, su utilización no puede ser arbitraria, sino que deben actuar en estricto respeto a los principios de oportunidad y razo-

nabilidad, armonizando los principios constitucionales en su integridad.

En el diseño normativo del procedimiento para determinar el gravamen (especialmente en contribuciones complejas como el impuesto sobre la renta) concurren figuras jurídicas de distinta naturaleza:

- a) Unas que inciden sobre los elementos subjetivos del gravamen, como el hecho imponible y el sujeto.
- b) Otras alteran sus elementos cuantitativos —las más frecuentes—, es decir, la base, la tarifa o el impuesto determinado.

Estas figuras pueden reducir o aumentar el monto del impuesto a pagar, de suerte que puedo afirmar que existen:

- a) Figuras sustractivas.
- b) Figuras aditivas.

Voy a permitirme presentar el siguiente cuadro para ilustrar esta clasificación:

<i>Figuras sustractivas del impuesto</i>	<i>Figuras aditivas del impuesto</i>
1. La exención.	1. Acumulación extraordinaria de la base.
2. Las deducciones.	2. Presupuestos asimilados o equiparados.
3. El subsidio y el estímulo fiscal.	3. Los factores de incremento.
4. El crédito fiscal.	4. La actualización.
5. Las disminuciones o restas.	
6. La no sujeción.	
7. Los factores de decremento.	
8. Las reducciones.	
9. La condonación.	

Cabe advertir que el identificar los elementos (esenciales o contingentes) de la contribución no es suficiente para entender a esta figura. También resulta necesario *estudiar la forma, el contenido y el alcance de la obligación tributaria en su conjunto*. Sobre el particular, cabe citar la jurisprudencia 2a./J. 183/2004, cuyo rubro y texto es el siguiente:

EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS. El cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal tiene un contenido económico que se traduce en el pago en dinero de las sumas que el poder público legislativamente determina por medio de una contribución, cuya cuantía impone al causante. En ese tenor, el principio de equidad tributaria previsto en la citada Norma Suprema está dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, es decir, no solo los referidos al sujeto, objeto, tasa y base, trascienden a la obligación esencial de pago, sino también algunas obligaciones formales, que no son simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa, ya que están estrechamente vinculadas con el núcleo del tributo (pago), siendo que en este supuesto igualmente rige a plenitud el citado principio de justicia fiscal.

Sin embargo, esto implicaría un estudio global del instituto tributario, lo que desbordaría los modestos objetivos de esta obra. Es por ello que me enfocaré sólo en los elementos antes enunciados, pues a través de ellos aspiro lograr explicar mínimamente su estructura normativa, no sin antes abordar algunos temas paralelos.

IV. MUTABILIDAD DE LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO

Para la teoría tradicional, es decir, aquella que postula que las contribuciones son un instrumento exclusivo de recaudación de recur-

sos para encarar los gastos públicos, la estructura del tributo resulta relativamente sencilla, pues sólo requiere la presencia de un objeto, la descripción del hecho imponible, la designación de los sujetos, la determinación de la base y la tarifa y una fecha de pago. Esta teoría es la que subyace en la mayoría de las tesis del Poder Judicial de la Federación cuando alude a los “elementos esenciales del tributo”.

En efecto, su estructura respondía al postulado literal del artículo 31-IV constitucional de recaudar para gastar. Si el tributo sólo tiene esta finalidad, no es necesaria la presencia de las exenciones, los subsidios, los estímulos y otros elementos. Serían extraños a su contenido.

En otras palabras, existen mecanismos de tributación que son simples, cuyos elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, hecho imponible, base y tasa, requieren cálculos básicos que no necesitan una mayor pormenorización en la ley.

Sin embargo, las nuevas posturas admiten objetivos diferentes. En efecto, a medida que un tributo se torna complejo, al adicionar mayores elementos que pueden considerarse al realizar su cálculo, surgen previsiones legales que son variables, es decir, que no se aplican a todos los contribuyentes, sino sólo a aquellos que se ubiquen en sus hipótesis jurídicas.

Es así como el tributo se configura como un instituto jurídico al servicio de la realización de los mandatos constitucionales y cumple su función, bien indirectamente, aportando los recursos necesarios para financiar los gastos públicos, o directamente, incidiendo sobre los comportamientos de las personas, con la finalidad de alcanzar los objetivos marcados por la carta fundamental. De esta manera, el tributo ha dejado de ser un instrumento que sólo busque recaudar para gastar.

Pues bien, este carácter multifuncional asignado al tributo sólo se logra adaptando su estructura, para alinearla al objetivo que se busca. Esto se lleva a cabo incorporando, suprimiendo o amoldando nuevos elementos a esa estructura. Éstos son creados, perfeccionados y puestos en operación en cuanto se deslinda al tributo de esa camisa de fuerza que representa su entronque literal con el

artículo 31-IV constitucional, y se hace radicar su fundamento en otros preceptos constitucionales, como los artículos 25, 26, 27, 28, 29, 49 y 131. Es en ese instante cuando otros elementos del tributo adquieren la importancia que ahora tienen.

Mostraré un ejemplo. La exención es una figura que muestra con nitidez su mimetismo a las circunstancias sociales imperantes. Para mí, es posible identificar tres momentos históricos destacados en su evolución. El primero, antes de 1917, en que fue utilizada muchas veces para otorgar privilegios a ciertas clases sociales. La exención era un instrumento de impunidad fiscal. Es por eso que en el artículo 28 constitucional se prohibieron las exenciones de impuestos. El objetivo de prohibir la exención de impuestos era terminar con esas injustas prácticas.

La segunda etapa, considero, viene después de la Revolución de 1917. Durante este periodo la exención se introdujo en algunas leyes fiscales con cierto pudor, dadas las experiencias de la etapa anterior. Se pretendía evitar quebrar con el postulado establecido en el artículo 28 constitucional citado. Fue una etapa en la que su presencia en algunos impuestos no era bien vista. La exención representaba una excepción al hecho imponible. Ello explica que se incluyera sólo para favorecer a las clases sociales desprotegidas.

Como última parte de esta evolución, estimo que a partir de la aceptación de los tributos con fines extrafiscales la exención adquirió un rostro más versátil y utilitario. Hoy, la exención complementa al hecho imponible; sirve para su mejor definición, a más de que es un instrumento ideal para alcanzar fines de justicia tributaria.

Este deambular histórico de la exención pone de relieve que los elementos de los tributos se ajustan o adaptan a las necesidades requeridas por el Estado para el cumplimiento de los postulados constitucionales. La misma suerte corren otros elementos del tributo.

En otro orden de ideas, los elementos del tributo pueden también ir ganando o perdiendo fuerza y presencia, derivado de la existencia de circunstancias diversas. Es así como el elemento im-

puesto a cargo, impuesto por pagar o impuesto determinado ha adquirido una gran relevancia en los últimos decenios. Antes era pacífico asumir que la estructura del tributo terminaba al aplicar la tasa o tarifa a la base (se obtenía el impuesto causado); sin embargo, debido a razones propias del tributo o ajenas a él, se hace necesario restar a ese impuesto causado otros elementos (pagos provisionales, retenciones, acreditamientos, etcétera) para obtener como resultado el impuesto a cargo. Es así como éste ha ganado un espacio que antes no existía dentro del concierto de elementos esenciales del tributo.

Si el carácter esencial de un elemento del tributo no se otorga gratuitamente, sino en atención a la importancia dentro de la estructura del mismo tributo, es claro que el impuesto a cargo, al ser un elemento que permite determinar el monto final a enterar al fisco, debe quedar hoy día incluido dentro de los elementos esenciales de éste.

Por otro lado, como ejemplo de elementos esenciales que pueden ir perdiendo terreno puedo apuntar a la base del tributo de algunos gravámenes. Nadie duda que hoy es un elemento fundamental del mismo; pero no está presente en aquellos gravámenes que cuentan con una cuota fija. En éstos, “la propia ley establece un monto determinado que constituye la suma a pagar de verificarse el hecho imponible, sin configurar vulneración constitucional, al ser la propia ley la que proporciona la cantidad a pagar, por lo que el contribuyente conoce en todo momento la forma en que debe contribuir al gasto público”, según lo ha dicho la Corte.²⁵ Aquí no es necesario contar con una “base del tributo” sobre la cual aplicar la tasa o tarifa, pues la presencia de una “cuota” fusiona en una única figura, al elemento base y al elemento tasa o tarifa del tributo.

Otro elemento que en el futuro pudiera dejar de estar presente como elemento esencial del tributo es el relativo al momento

²⁵ Décima Época, Registro: 2004260, Segunda Sala, Tesis: Aislada, Fuente: *SJF y su Gaceta*, libro XXIII, agosto de 2013, tomo 2, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. LXII/2013 (10a.), página: 1325.

de pago. La razón de que la ley fiscal en México establezca que los impuestos federales se paguen hasta el 17 del mes siguiente al que se causaron, es que esto permite a los contribuyentes, determinar la deuda tributaria y reunir la documentación comprobatoria necesaria. Esto era así en tanto la contabilidad se formaba de expedientes documentales; sin embargo, al irse sustituyendo este tipo de contabilidad y control tributario por un control informático, parece allanado el camino para que la fecha de causación y de pago coincidan. Si los cálculos y la determinación de la deuda fiscal se realizan en automático, la fecha de causación y la de pago deberían coincidir, y ese se augura será el futuro de la contabilidad fiscal.

Un último ejemplo: el lugar y forma de pago son elementos que en algún momento se calificaron como esenciales del tributo tanto en el ámbito local²⁶ como en el nacional,²⁷ y que hoy se han

²⁶ Novena Época, Registro: 192804, Segunda Sala, Aislada, *SJF y su Gaceta*, tomo X, diciembre de 1999, Tesis: 2a. CXXLI/99, página: 404. Tesis cuyo rubro y parte importante de su contenido es el siguiente: “CONTRIBUCIONES MUNICIPALES. LOS AYUNTAMIENTOS CARECEN DE FACULTADES PARA ESTABLECER CUALQUIERA DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES (ACTA DE SESIÓN DE CABILDO DE 25 DE ENERO DE 1997 DEL AYUNTAMIENTO DE VALLE DE BRAVO). Conforme a lo dispuesto en el artículo 115, fracción IV, constitucional... interpretado en forma sistemática con lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, donde se consagra el principio de legalidad tributaria, exige que toda contribución municipal, incluyendo sus elementos esenciales, a saber: *sujeto, objeto, procedimiento para el cálculo de la base, tasa o tarifa, lugar, forma y época de pago, deban establecerse en una ley emanada de la respectiva Legislatura Local...*”. Amparo en revisión 898/99. Javier Barrios Sánchez y BCM Impulse Ingeniería Inmobiliaria, S. A. de C. V. 10 de septiembre de 1999.

²⁷ Novena Época, Registro: 164972, Primera Sala, Tesis: Aislada, *SJF y su Gaceta*, tomo XXXI, marzo de 2010, Tesis: 1a. XXXII/2010, página: 930. El rubro de la tesis y la parte importante de su contenido es el siguiente: “PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 148, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL SEÑALAR QUE LOS REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES SE FIJARÁN POR EL REGLAMENTO RESPECTIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA... no es necesario consignar en la ley todos los requisitos y condiciones de los impuestos, bastando para cumplir con dicho principio constitucional que *sus elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, época y lugar de pago) consten en acto legislativo*, y reservar los aspectos secundarios

integrado al grupo de elementos contingentes, dado que “no es necesario que se consignen en una ley en sentido formal y material para respetar el principio de legalidad tributaria”, según lo ha dejado sentado la Corte en la jurisprudencia 247/2009, de la Segunda Sala.²⁸

En este criterio, el alto tribunal dijo:

En consecuencia, la forma y lugar de pago de los derechos por vigilancia sí pueden establecerse en un ordenamiento diferente, sin que ello implique violación al principio de legalidad tributaria, pues con esa reserva no se genera arbitrariedad por parte de la autoridad exactora, ni estado de inseguridad alguno para el sujeto obligado a su pago.

Totalmente de acuerdo, supuesto que hoy día en los tributos federales su pago se realiza vía electrónica. Para ello no es necesario indicar el lugar de pago en una ley.

Esta última postura me orilla a dejar de lado, desde ahora, el estudio —por lo menos en esta obra— del lugar y forma de pago como parte del tributo, dado que ya no se califican de elementos esenciales de éste.

Según observo, los elementos del tributo, cuya presencia en otros tiempos era inflexible, hoy se encuentran sujetos a una profunda reflexión sobre su importancia. Máxime si se considera que la presencia conjunta o no de todos los elementos del tributo no hace mella en su eficacia ni en la inobservancia de principios constitucionales. En nuestros días, la estructura del tributo se aplica con menor rigor que en otros tiempos, misma flexibilidad con la que hoy se contemplan los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria.

Por tanto, en la actualidad debe verse al tributo como un espacio abierto dentro del cual cabe una amplia libertad de configu-

o accidentales a una regulación de naturaleza administrativa o reglamentaria, lo cual deberá establecer el legislador al crear la ley correspondiente”.

²⁸ Novena Época, Registro: 165577, Segunda Sala, Jurisprudencia, *S7F* y *su Gaceta*, tomo XXXI, enero de 2010, Tesis: 2a./J. 247/2009, página: 272.

ración legislativa. Esto hace del tributo una figura versátil y elástica, hasta el punto de poder afirmar que es uno de los instrumentos idóneos para alcanzar los fines constitucionales que se propongan.

V. ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO Y SU ENGARCE CON LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, SEGURIDAD JURÍDICA Y RESERVA DE LEY

Como ya lo mencioné, los elementos esenciales del tributo son producto de la destilación jurisprudencial, que tiene su raíz en los principios de legalidad y reserva de ley. En este apartado apuntaré ese desarrollo.

Para dar inicio, puedo sostener que la expresión “elementos esenciales del tributo” aparece por primera vez en la jurisprudencia nacional al resolverse el caso *Gabucio de Cossío Victoria* el 21 de abril de 1936.²⁹ En esa resolución, la Segunda Sala de la SCJN subraya que “...son elementos esenciales de toda contribución o impuesto, la generalidad, la proporcionalidad y la equidad...”. Estimo que esta afirmación es cuando menos imprecisa. La Corte confunde los elementos de la contribución con sus atributos o características constitucionales.

La Corte no logra consolidar la expresión “elementos esenciales del impuesto”, pues años después, en el asunto *Crescencia Pérez de Barba*, del 17 de febrero de 1950,³⁰ alude a un concepto similar, “caracteres esenciales del impuesto” para después regresar al de “elementos esenciales del tributo” en el caso *Embotelladora Mexicana, S. A.*, del 3 de diciembre de 1968.³¹ En éste, el alto tribunal del país indicó que el límite a las deducciones estableci-

²⁹ Quinta Época, Registro: 334245, Segunda Sala, Tesis Aislada, *SJF*, tomo XLVIII, página 1101.

³⁰ Amparo administrativo en revisión 1833/49. *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, tomo CIII, página 1671, Segunda Sala.

³¹ Sexta Época, Registro: 805844, Pleno, Tesis: Aislada, *SJF*, volumen CXXXVIII, primera parte, página: 11.

do en la Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano no afectaba a los elementos esenciales del tributo.

Meses después, retoma la expresión “caracteres esenciales del gravamen” en el caso *Carlos Belina*, del 17 de agosto de 1969, que incluso llegaría a integrar jurisprudencia junto a otros casos resueltos hasta el 25 de abril de 1978.³²

Durante estos años, la Corte de nueva cuenta reitera la expresión “caracteres esenciales del impuesto”. El máximo tribunal, interpretando el artículo 31-IV constitucional, estableció que “debe ser en la propia ley impositiva donde han de constar los caracteres esenciales del gravamen (sujeto, objeto, base)”. Se trató del asunto planteado por *Alfonso Cárdenas González*, resuelto el 17 de septiembre de 1974, en el Amparo en revisión 2251/70.³³

Aunque poco tiempo después, en una de las jurisprudencias más importantes relacionadas con este tema, la Corte reitera el concepto “elementos esenciales del tributo” para inmediatamente utilizar el de “caracteres esenciales del impuesto” en otra jurisprudencia, lo cierto es que este movimiento pendular de la expresión poca importancia tiene, dado que ambos conceptos son equiparables.

La primera jurisprudencia a que me refiero surge al resolverse el Amparo en revisión 5464/75, *Ignacio Rodríguez Treviño*, del 3 de agosto de 1976, y otros cuatro asuntos. Ahí se indicó:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y

³² Séptima Época, Registro: 389717, Pleno, Jurisprudencia, *Apéndice de 1995*, tomo I, Parte SCJN, Tesis: 264, página: 246.

³³ *SJF*, Séptima Época, volumen 69, primera parte, página 33, Pleno.

equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.³⁴

Sobre el tema que estoy abordando, es pertinente formular algunas reflexiones respecto de este criterio. La primera es que, en esta tesis, la Corte incurre, en nuestra opinión, en el error metodológico de confundir los elementos esenciales de la contribución con un elemento de validez constitucional de ella. Es decir, para la Corte son cuatro las cualidades que debe reunir una contribución para que sea válida desde la perspectiva constitucional, a saber: 1) que se establezca en ley; 2) que sea proporcional y equitativa; 3) que se destine al gasto público, y 4) que los elementos esenciales de la misma contribución estén consignados en la ley.

Me convence la idea de que el punto 4 no es del todo cierto. Los elementos esenciales del tributo no son por sí mismos, elementos de validez constitucional del tributo. Un gobernado puede aducir en una eventual queja constitucional que el tributo no está previsto en ley, que no es proporcional o equitativo, e, incluso, que su destino no son los gastos públicos; pero no puede argumentar, sin referirse al principio de legalidad tributaria o reserva de ley, que determinado tributo carece de sus elementos esenciales. Mientras aquellas características cuentan con autonomía conceptual, son principios jurídicos y al mismo tiempo derechos humanos; no puede decirse lo mismo de los elementos esenciales

³⁴ Séptima Época, Registro: 389615, Pleno, Tesis de Jurisprudencia, *Apéndice de 1995*, tomo I, Parte SCJN, Materia(s): Constitucional, Tesis: 162, página: 165.

del tributo, pues no son, en forma aislada, un derecho humano o un principio jurídico, sino componentes del principio de reserva de ley y de legalidad tributaria.

Lo que en realidad sucede es que los elementos esenciales del tributo son congénitos al principio de legalidad tributaria o reserva de ley. Pero, claro, la tesis queda justificada por el hecho de que en aquellos años el principio de reserva de ley aún no se reconocía ni mucho menos estaba desarrollado como hoy. No fue sino mucho tiempo después cuando se logró desvelar que los elementos esenciales son inherentes al principio de legalidad, y más precisamente de la reserva de ley, mas no son, por sí mismos, elementos de validez constitucional del tributo.

La segunda reflexión que se ofrece es que al sentenciar la Corte que "...los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley..." parece haber establecido —sin haberse lo propuesto— un *numerus clausus* sobre tales elementos.

La Corte lo dijo muy claramente: los elementos esenciales del tributo, como pueden ser el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago. La Corte no dijo: los elementos del tributo son únicamente el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago. Sin embargo, es esta última afirmación la que la legislación y algunos precedentes judiciales tanto en el PJJF como dentro del TFJA³⁵ parecen haber recogido posteriormente en forma literal, pues así se desprende de la normatividad que he transcrito líneas arriba y de los criterios jurídicos que enunciaré en esta obra, en

³⁵ Por todas la tesis: "ARTÍCULO 132 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (VIGENTE EN EL AÑO 2000). NO ESTABLECE COMO OBJETO DEL GRAVAMEN DE LOS CATALOGADOS COMO "OTROS INGRESOS" A LA DENOMINADA "DISCREPANCIA FISCAL" A QUE ALUDE EL DIVERSO 75 DE LA PROPIA LEY. De conformidad con el principio de legalidad que rige en materia tributaria, toda contribución debe estar prevista en ley formal y material, que especifique expresamente los elementos esenciales de la contribución (*sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago*)...". Juicio No. 1741/04-13-01-4. Resuelto por la Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 24 de febrero de 2005. *R.T.F.J.F.A.* Quinta Época, año V, núm. 55, julio de 2005, p. 238.

los que se reitera que los elementos esenciales del tributo son sólo el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago. No se menciona alguno más.

Lo desafortunado no fue la posición de la Corte —cuya intención era un *numerus apertus* de los elementos esenciales del tributo—, sino su posterior aplicación por el legislador y por algunos tribunales, que convierte esa enumeración en limitativa y cerrada. A partir de esta jurisprudencia, ha sido muy difícil el reconocimiento de otros elementos esenciales del tributo distintos a los mencionados.

Por eso estimo más acertada y prudente la posición que adoptó la Corte al emitir la tesis de jurisprudencia que lleva por rubro y texto el que a continuación se cita, que es consecuencia de los mismos precedentes que la anterior; pero su tratamiento es más acabado y reflexivo:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tribu-

taria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.³⁶

Dos notas deseo resaltar de este criterio: la primera es que en lugar de aludir a los “elementos esenciales del tributo”, se refiere de nueva cuenta a los “caracteres esenciales del impuesto” como ya lo había puesto de manifiesto; diferencia que ninguna trascendencia tiene. La segunda nota es que esta tesis evade una innecesaria y cerrada enumeración sobre cuáles son esos caracteres esenciales del impuesto, abriendo con ello la posibilidad para que los operadores jurídicos desgranen y extraigan otros elementos esenciales del tributo, distintos a los que fueron sugeridos en la primera jurisprudencia citada.

Bien se trate de elementos esenciales o caracteres esenciales, lo único cierto es que a partir de emitidas las anteriores jurisprudencias se esperaba un potencial desarrollo de los principios de legalidad tributaria y de reserva de ley, y con ello la identificación precisa de aquellos elementos.

³⁶ Séptima Época, Registro: 232797, Pleno, Jurisprudencia, *S7F*, volumen 91-96, primera parte, página: 173.

A pesar de encontrarse allanado el camino, ni el PJJ ni la doctrina nacional siguieron abonando para consolidar la línea jurisprudencial ya trazada, sino, por el contrario, olvidaron el bosque por enfocarse en el análisis de cada árbol (léase tributo).³⁷

Una prueba de ello es que aún en el Amparo directo 1114/93 promovido por *Ernesto Preciado Antebi*, resuelto el 2 de junio de 1993,³⁸ el PJJ indicó que los elementos esenciales que la Constitución establece para que las contribuciones puedan considerarse legales son: a) el objeto del impuesto; b) el sujeto pasivo; c) la tasa base, y se puede agregar d) la época de pago. Es decir, todavía en estos años se siguió sosteniendo que los elementos esenciales del tributo eran solamente los aquí enunciados.

Lo que sí hizo la Corte desde el Amparo en revisión 1897/95, *Calixto Villamar Jiménez*, del 13 de abril de 1999,³⁹ fue reconocer la primacía del principio de legalidad tributaria sobre otros principios constitucionales a la hora de su estudio por los tribunales para efectos del juicio de amparo, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme

³⁷ Un comentario al margen de este tema es que esta labor casuística, en mi opinión, permitió que las disposiciones normativas reglamentarias aumentaran exponencialmente ocupando los espacios dejados por el legislador. Así, por ejemplo, la indefinición sobre si la forma y lugar de pago son elementos esenciales del tributo y, en consecuencia, cubiertos por el principio de reserva de ley absoluta, originó que la administración tributaria haya creado una gran cantidad de normatividad para detallar la forma como deben pagar los contribuyentes, sin que después la Corte pudiera contener esa avalancha reglamentaria (me refiero a las cláusulas habilitantes, las autorizaciones, las reglas generales, la resolución miscelánea, etcétera).

³⁸ Octava Época, Registro: 213178, Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis: Aislada, *SJF*, tomo XIII, marzo de 1994, Tesis: I.4o.A.605 A, página: 395. LEY DEL SEGURO SOCIAL. SUS ARTÍCULOS CONTIENEN LOS ELEMENTOS QUE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS EXIGE PARA QUE LAS CONTRIBUCIONES QUE ESTABLECE SATISFAGAN EL REQUISITO DE CONSTITUCIONALIDAD.

³⁹ Asunto que junto a otros integraría la jurisprudencia P/J 77/1999, que aparece publicada en Novena Época, Registro: 193475, Pleno, Jurisprudencia, *SJF* y su *Gaceta*, tomo X, agosto de 1999, Tesis: P./J. 77/99, página: 20, cuyo rubro es el siguiente: LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL.

al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.

Sin embargo, continuando con lo relatado líneas atrás, puedo afirmar que no todo fue sombrío. La Corte fue ganando terreno desde entonces al delimitar la reserva de ley en materia tributaria, como lo demuestra el hecho de dejar en claro muy tempranamente que los reglamentos no pueden establecer alguno de los elementos esenciales del tributo.⁴⁰

Dando un paso más, la Corte emprende después el análisis de la reserva de ley en materia tributaria a través del Amparo en revisión 2402/96, *Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S. A. de C. V.* dictada el 14 de agosto de 1997.⁴¹ Primero sostiene que este principio puede tener un carácter absoluto o relativo. La primera —argumenta la Corte— aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes.

⁴⁰ Octava Época, Registro: 389742, Pleno, Jurisprudencia, *Apéndice de 1995*, tomo I, Parte SCJN, Tesis: 289, página: 269. El rubro de la tesis y su contenido es el siguiente: “REGLAMENTOS EN MATERIA FISCAL. CARACTERÍSTICAS DE LOS MISMOS. En relación con la facultad reglamentaria conferida por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al Presidente de la República, se debe tomar en cuenta que los artículos 28 y 31, fracción IV, constitucionales, reservan a las leyes entendidas desde los puntos de vista formal y material, la exclusiva determinación de los elementos esenciales de las contribuciones. Por ello, la expedición de una norma reglamentaria, además de que no debe contrariar o alterar la ley que reglamenta, por ser tal ordenamiento su medida y justificación, tampoco debe establecer alguno o algunos de los mencionados elementos esenciales de las contribuciones, dado que éstos, por mandato constitucional, deben estar en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria”.

⁴¹ Consultable en la Novena Época, Registro: 197375, Pleno, Aislada, *SJF y su Gaceta*, tomo VI, noviembre de 1997, Tesis: P. CXLVIII/97, página: 78. Cuyo rubro es el siguiente: LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

La reserva relativa —continúa la Corte— permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la disciplina concreta de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria.

En segundo término, y una vez que aclara la diferencia entre la reserva absoluta y relativa, el alto tribunal del país sostiene que en materia tributaria la reserva es de carácter relativo, ya que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad mediante una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, que no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Una vez admitida la posibilidad de flexibilizar el principio de legalidad tributaria y el de reserva de ley en materia tributaria, la Corte afirmó en el caso *Industrias Peñoles, S. A. de C. V.*, que después integraría la 2a./J 111/2000 junto a otros asuntos, que el hecho de que una autoridad administrativa se encargue de determinar el *quantum* de la obligación no significa *per se* vulneración al principio de legalidad.⁴² Lo dice de esta forma el tribunal:

⁴² *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XII, diciembre de 2000, página 392, Segunda Sala. LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBU-

...la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.

Desde una perspectiva distinta, en el Amparo en revisión 425/2001, *Cierres Best de México, S. A. de C. V.*, del 16 de agosto de 2002, que junto a otros casos integraría la 2a./J 155/2006,⁴³ la Corte analiza el apego al principio de legalidad tributaria de aquellas leyes en las que se faculta a una autoridad administrativa para establecer el valor de un factor que incide en el monto de la base gravable o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesorio, pero constituye un parámetro que debe tomarse en cuenta por todos los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto normativo.

Lo primero que lleva a cabo la Corte es distinguir si la actividad encomendada a quien la aplica se limita a recabar un dato que deriva del mercado, o bien constituye un valor que por la naturaleza del fenómeno a cuantificar implica, necesariamente, que un órgano técnico con base en los datos observados a lo largo del

CIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL.

⁴³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XXIV, noviembre de 2006, página 196, Segunda Sala, tesis 2a./J. 155/2006. LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR DE ACTUALIZACIÓN QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA.

tiempo, y del análisis comparativo que realice de éstos, obtenga el valor que trasciende al monto de la respectiva obligación tributaria.

En el primer supuesto —sostiene la Corte—, si la ley únicamente dispone que ese valor o precio debe tomarse en cuenta para efectos tributarios, sin precisar el mecanismo que seguirá para conocerlo, ello no implica dejar al arbitrio de la autoridad la fijación del monto correspondiente, pues al señalar que debe considerarse el valor que las fuerzas del mercado fijan en un momento específico a un determinado bien o a un indicador económico, la actividad técnica de la autoridad administrativa se limita a capturarlo de la realidad económica, lo que no significa comparar datos observados en diversos momentos, sino simplemente acudir a lo que en un momento dado revela el mercado, por lo que no queda al arbitrio de órganos ajenos al Poder Legislativo la determinación de los elementos que trascienden al monto de las cargas tributarias de los gobernados, pues será la realidad económica que se ordena valorar, y no la voluntad de las autoridades administrativas, la que determine la afectación patrimonial que una contribución o una obligación tributaria accesoria representa para los gobernados, sin desconocer que el órgano técnico competente puede incurrir en una aplicación incorrecta de la ley por una apreciación equivocada de esa realidad.

En cambio, en el segundo supuesto —continúa señalando la Corte— como sucede, por ejemplo, con el valor del Índice Nacional de Precios al Consumidor, sí es necesario que el legislador prevea qué procedimiento debe seguir el órgano técnico para obtener dicho valor, pues éste deriva de comparar el movimiento de los precios a lo largo del tiempo, y para obtenerlo no basta con levantar datos del mercado relativos a un mismo momento, sino que se comparan diversos valores (precios del mes base y del mes al que se refiere el índice), y es la necesidad de acotar el arbitrio para realizar tal comparación, en aras de respetar el principio de legalidad tributaria, lo que torna indispensable prever en un acto formal y materialmente legislativo el procedimiento al cual debe

sujetarse el órgano técnico que lleve a cabo la cuantificación y comparación de los valores observados en diversos momentos, de manera que se impida su actuación arbitraria y, además, se genere certidumbre a los gobernados sobre los factores que inciden en la cuantía de sus cargas tributarias.

Mi opinión es que los precedentes antes citados le permiten a la Corte encarar de mejor forma el tema de la reserva relativa respecto de los elementos cuantitativos del tributo. En efecto, un paso más significativo lo ofrece la Corte al resolver el Amparo en revisión 1209/2005, promovido por *Angélica María Soler Torres y coag.*, el 2 de marzo de 2006,⁴⁴ al sostener que la reserva de ley relativa a la que se refiere la tesis anterior sólo es aplicable a los elementos cuantitativos del tributo.

La Corte hace incluso referencia a la tesis precedente, ya que afirma que en congruencia con tal criterio, el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, que no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben perverse exclusivamente en una ley.

Pero el máximo tribunal del país no se detiene ahí al desarrollar el principio de reserva de ley en materia tributaria. Del asunto antes señalado se desprendió otra tesis. En ella, la Corte dejó en claro que el hecho de que el legislador establezca los elementos esenciales de una contribución en distintas leyes, en sentido formal y material, no implica una contravención al principio de legalidad tributaria, pues el artículo 31-IV, de la Constitución constituye un sistema que no exige como requisito de validez que sea

⁴⁴ Consultable en la Novena Época, Registro: 175059, Pleno, Aislada, *SJF y su Gaceta*, tomo XXIII, mayo de 2006, Tesis: P. XLII/2006, página: 15, cuyo rubro es el siguiente: LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SOLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.

en una sola ley. La Corte advierte que el agrupar esos elementos en una sola de ellas sería lo deseable, aunque ello no constituye una exigencia constitucional.⁴⁵

Criterio que reitera al resolver el caso promovido por *Mónica Martín Sandoval Valencia*, resuelto el 8 de febrero de 2006 en el Amparo en revisión 2162/2005,⁴⁶ en el que se sometió a escrutinio constitucional el artículo 43 de la LIVA. En esa ocasión la Corte sentó que tal artículo, vigente en 2005, no violaba el principio de legalidad tributaria, pues el hecho de que el precepto legal regule el establecimiento de un impuesto cedular en esa Ley y no en otra —como pudiera ser la de Coordinación Fiscal o la del Impuesto sobre la Renta—, si bien se puede traducir en una deficiente o mala técnica legislativa, no genera confusión o incertidumbre al contribuyente en cuanto a su aplicación, en tanto que todos los elementos esenciales del impuesto están contemplados en una ley.

En el Amparo en revisión 197/2006, promovido por *Operadora Vips, S. de R. L. de C. V.*, del 7 de agosto de 2006, que integró la jurisprudencia 106/2006 del Pleno,⁴⁷ la Corte sostiene que tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, son violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos, de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades adminis-

⁴⁵ Novena Época, Registro: 175060, Pleno, Aislada, *SJF y su Gaceta*, tomo XXIII, mayo de 2006, Tesis: P. XLIV/2006, página: 14. LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTOS SE CONTENGAN EN DISTINTAS LEYES EN SENTIDO FORMAL Y MATERIAL, NO CONSTITUYE UNA CONTRAVENCIÓN A ESE PRINCIPIO.

⁴⁶ Novena Época, Registro: 174950, Primera Sala, Aislada, *SJF y su Gaceta*, tomo XXIII, mayo de 2006, Tesis: 1a. LXXXVIII/2006, página: 274. VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 43 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

⁴⁷ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XXIV, octubre de 2006, página 5, Pleno, tesis P./J. 106/2006.

trativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

En la contradicción de tesis 181/2005,⁴⁸ el alto tribunal del país establece que si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.

Más adelante, a través de la jurisprudencia 247/2009, la Segunda Sala afirma que la forma y lugar de pago de los derechos por vigilancia sí pueden establecerse en un ordenamiento diferente a la ley, sin que ello implique violación al principio de legalidad tributaria, pues con esa reserva no se genera arbitrariedad por parte de la autoridad exactora ni estado de inseguridad alguno para el sujeto obligado a su pago, ya que tratándose del pago de derechos por concepto de estímulos fiscales, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, es decir, hasta que el sujeto pasivo de la contribución obtiene el beneficio.⁴⁹

⁴⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XXIII, marzo de 2006, página 270, Segunda Sala, tesis 2a./J. 26/2006.

⁴⁹ Visible en la Novena Época, Registro: 165577, Segunda Sala, Jurisprudencia, *SJF y su Gaceta*, tomo XXXI, enero de 2010, página: 272, con el rubro: DERECHOS DE VIGILANCIA. EL ARTÍCULO 27 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL PREVER QUE EN LAS PROPIAS DISPOSICIONES EN LAS QUE SE ESTABLEZCAN ESTÍMULOS FISCALES O EN SUS REGLAS DE APLICACIÓN SE SEÑALARÁ SU FORMA Y LUGAR DE PAGO, RESPETA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

También la Corte ha atajado cualquier intento de convertir al principio de legalidad en un metaprincipio, es decir, en el principio rector del resto de principios jurídicos que informan los tributos. La Corte ha recordado (*Amparo en revisión 441/2009, Grupo McGraw-Hill S. A. de C. V.; Amparo en revisión 1134/2009. CSI Leasing México, S. de R.L. de C.V., Amparo en revisión 1346/2009. Aluprint, S.A. de C.V. y Amparo en revisión 1006/2009. Tyco Electronics Tecnologías, S. A. de C. V.* resueltos el 27 de abril de 2010)⁵⁰ que el legislador está obligado a establecer en ley los elementos esenciales del tributo y a definirlos de forma clara para ofrecer certeza a los gobernados sobre su forma de contribuir a los gastos públicos; pero lo que no ha dicho la Corte es que el legislador esté obligado a tutelar los diversos principios de proporcionalidad y equidad, como si aquél fuera una metagarantía constitucional que se infringiría siempre que se faltara a la proporcionalidad o a la equidad; aunque, desde luego, el legislador debe velar por que no se violen los principios mencionados en último término, sin que ello derive del principio de legalidad tributaria.

En una tesis muy interesante de 2012,⁵¹ la Corte llega incluso a sostener con pleno acierto que la presencia del elemento base no es estrictamente indispensable en aquellos tributos con cuota fija. La Corte sostiene que para verificar si determinada prestación pública patrimonial viola el principio de legalidad tributaria por considerar que su base gravable no está debidamente establecida, debe partirse del análisis de la naturaleza jurídica de la contribución relativa, pues si constituye un gravamen de cuota fija puede prescindirse de ese elemento cuantificador del tributo, sin que ello implique una violación al indicado principio de justicia fiscal, al

⁵⁰ Esta tesis se encuentra publicada en la Novena Época, Registro: 163097, Pleno, Aislada, *SJF y su Gaceta*, tomo XXXIII, enero de 2011, Tesis: P. LXXVI/2010, página: 56, cuyo rubro es el siguiente: LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO TUTELA QUE LA DEBIDA DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE UN TRIBUTO SE HAGA BAJO UN ENTORNO PROPORCIONAL Y EQUITATIVO.

⁵¹ Contradicción de tesis 379/2012.

ser la propia ley la que proporciona la cantidad a pagar, por lo que el gobernado conocerá en todo momento la forma en que debe contribuir al gasto público; en cambio, si se trata de un impuesto de cuota variable, debe verificarse que el mecanismo conforme al cual se mide o se valora la capacidad contributiva descrita en el hecho imponible no dé margen al comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades exactoras.

Bajo este mismo argumento, sería dable sostener que en algún eventual caso la tarifa tampoco sería indispensable en los tributos de cuota fija, pues bastaría con que exista ésta, es decir, un monto determinado en la ley, para sostener que no existe vulneración al principio de legalidad tributaria. Luego, los elementos base y tasa no son ya elementos esenciales del tributo (por lo menos en los tributos de cuota fija), bajo la perspectiva del principio de legalidad.

Sin embargo, habría que determinar en forma casuística si la ausencia de una base y una tasa en los tributos de cuota fija pasan por el filtro de otros principios constitucionales. Un monto ya determinado en ley puede ser respetuoso del principio de legalidad tributaria, como lo ha indicado la Corte, pero puede no serlo respecto del principio de capacidad contributiva, de equidad, de destino al gasto público u de otros principios constitucionales.

VI. LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO Y SU ENTRONQUE CON LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y EQUIDAD TRIBUTARIA

De lo que puedo advertir al revisar los criterios de los tribunales del PJE, es que existen dos etapas muy claras en esta relación. En la primera existe una suerte de dispersión jurisprudencial, en el sentido de no existir alguna línea jurisprudencial predominante. La segunda se presenta hasta después de la reforma fiscal de 2014, cuando el supremo tribunal parece haber hallado algún punto que aglutina a todos los criterios bajo la distinción entre elementos estructurales y no estructurales. Lo primeros, regidos por los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31-IV, y los segundo no.

Lo ha dicho de esta forma el alto tribunal en la Contradicción de tesis 276/2015, del 9 de mayo de 2016, al ocuparse de la condonación de deudas tributarias,⁵² pero también se ha extendido hacia otros elementos del tributo que se han calificado de no estructurales, como algunos estímulos:⁵³

CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVEN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución son producto de una sanción positiva contenida en una norma típicamente promocional, y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada. Así, este tipo de beneficios, como la condonación de deudas tributarias, puede equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público. De ahí que la condonación importa un beneficio que no obedece a una exigencia constitucional de justicia tributaria, si se toma en cuenta que se establece con una intención promocional en cumplimiento de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al precisar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y el fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga la propia Ley Suprema. Por

⁵² Décima Época, Registro: 2012227, *Gaceta del SJF*, libro 33, agosto de 2016, tomo I, Tesis: P./J. 3/2016 (10a.), página: 9.

⁵³ Décima Época, Registro: 2016353, *Gaceta del SJF*, libro 52, marzo de 2018, tomo II, Tesis: 2a./J. 21/2018 (10a.), página: 1147. ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2016. EL ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE LLEVARSE A CABO CONFORME A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

consiguiente, al no ser la condonación un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente, es inconcuso que las normas que la prevén no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al tributo; sin embargo, lo anterior no implica que las normas que establezcan condonaciones escapen al control de la constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego, puede analizarse desde el ámbito más amplio correspondiente al principio de igualdad, y no al de equidad tributaria.

CAPÍTULO SEGUNDO

OBJETO DE LA CONTRIBUCIÓN

I. APROXIMACIÓN Y CLASIFICACIÓN DEL CONCEPTO

Iniciaré con el origen etimológico de la palabra “objeto”, pues arrojará alguna luz sobre la comprensión del concepto. Ésta proviene del latín *obiectus*, formada del prefijo *ob-* (sobre, encima, enfrente) y el verbo *iacere* (lanzar), es decir, algo que se nos pone enfrente para que nos lancemos a alcanzarlo.⁵⁴ En ese sentido, la palabra “objetivo” tiene también similar significado.

Por su parte, para el *Diccionario de la lengua española*, la palabra “objeto” tiene varias acepciones:⁵⁵

- 1) Todo lo que puede ser materia de conocimiento o sensibilidad de parte del sujeto, incluso este mismo.
- 2) Aquello que sirve de materia o asunto al ejercicio de las facultades mentales.
- 3) Fin o intento a que se dirige o encamina una acción u operación.
- 4) Materia o asunto de que se ocupa una ciencia o estudio.

De lo expresado, deben ponerse de relieve los dos sentidos de esta palabra: uno, como sinónimo de materia, y otro, como sinónimo de finalidad.

⁵⁴ *Diccionario Etimológico* en línea. Etimología de la palabra “objeto”, disponible en: <http://etimologias.dechile.net/?objeto>, consultado el 20 de octubre de 2020.

⁵⁵ *Diccionario de la lengua española*, edición del tricentenario, actualización 2019, disponible en: <https://dle.rae.es/objeto?m=form>, consultado el 20 de octubre de 2020.

Estos mismos sentidos son los que se desprenden del *Diccionario jurídico mexicano* del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM,⁵⁶ cuando trata de definir el concepto “objeto del impuesto”: una de estas acepciones se aproxima a la idea de “objeto materia del impuesto”, y la otra, a las causas o fines del impuesto; esto es, el porqué y el para qué del gravamen.

Asimismo, para el *Diccionario del español jurídico*, la expresión “objeto del impuesto” es un concepto que responde a la realidad económica sobre la que recae un impuesto, y que subyace en la definición legal del hecho imponible, aunque no necesariamente coincide con ésta.⁵⁷ Entonces, para este diccionario, la expresión “objeto del impuesto” es un hecho de la realidad, la materia sujeta a tributo, pero no es sinónimo de hecho imponible ni implica a la finalidad del impuesto.

Para el TFJA, el objeto del impuesto siempre se ha asimilado al “hecho imponible”; así puede advertirse de distintas tesis en sus diversas épocas.⁵⁸ Ello es entendible si se toma en cuenta que

⁵⁶ *Diccionario jurídico mexicano* I-O; México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1992, voz “objeto del impuesto”, p. 2243.

⁵⁷ *Diccionario panhispánico del español jurídico*; Real Academia Española, 2020; voz “objeto imponible”, disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/objeto-imponible>, consultado el 20 de octubre de 2020.

⁵⁸ Por todas, la tesis de jurisprudencia que lleva por rubro: IMPUESTO SOBRE NÓMINAS. EL ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 39 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE JALISCO VIGENTE EN 2002 Y 2003, VIOLA EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL, AL GRAVAR EL MISMO HECHO IMPONIBLE QUE EL IMPUESTO FEDERAL SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO y que aparece publicada en *R.T.F.J.F.A.* Sexta Época. año III, núm. 27. marzo de 2010, p. 28 y las siguientes tesis aisladas: ARTÍCULO 84 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN EL AÑO 2001, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 1o. Y 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PORQUE EN ÉL SE ESTABLECE EL SUJETO, OBJETO Y LA BASE PARA EL CÁLCULO DE DICHA CONTRIBUCIÓN POR CONCEPTO DE PAGO ÚNICO POR JUBILACIÓN. Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1548/07-11-02-6. Resuelto por la Segunda Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 29 de junio de 2007, *R.T.F.J.F.A.* Quinta Época. año VII, núm. 80, agosto de 2007, p. 239 y IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS. OBJETO IMPONIBLE Y SU-

este tribunal sólo conocía —hasta hace poco tiempo— de asuntos de legalidad y no de constitucionalidad, de manera que para ese órgano jurisdiccional el tema de los “elementos esenciales del tributo” era ajeno a su competencia.

Ahora, en cuanto a los tribunales del PJF, resulta necesario poner de manifiesto que, en mi opinión, nunca se ha desarrollado con precisión alguna línea jurisprudencial para delimitar el concepto “objeto del impuesto”. Lo que sí puedo asegurar es que durante la 5a. y 6a. época del *SJF*, el concepto “objeto del impuesto” se utilizaba como sinónimo de materia sujeta a gravamen y finalidad del tributo.⁵⁹

Sin embargo, a partir de la 7a. época del *SJF*, el objeto del gravamen empieza a utilizarse en la jurisprudencia nacional también como sinónimo de hecho imponible.⁶⁰ Coincidentemente,

JETOS OBLIGADOS A SU PAGO (LEY VIGENTE EN 2003). Juicio No. 1065/04-05-02-1. Resuelto por la Segunda Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 20 de enero de 2005, *R.T.F.J.F.A.* Quinta Época, año V, núm. 54, junio de 2005, p. 501, IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SU OBJETO ES GRAVAR LOS INGRESOS EFECTIVAMENTE PERCIBIDOS POR EL CONTRIBUYENTE. Juicio No. 46/00-06-02-5. Sentencia de la Segunda Sala Regional Hidalgo México, de 22 de febrero del 2000. *R.T.F.J.F.A.* Quinta Época, año II, núm. 13, enero de 2002, p. 234, VENTA AL MENUDEO DE CAMARÓN SECO, NO ES OBJETO DEL IMPUESTO DE LA LEY SOBRE LA EXPLOTACIÓN PESQUERA. Expediente número 4294/59. Cía. Abarrotera, S. A. y Federico Chío Cuan vs. Dirección General de Pesca e Industrias Conexas y Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *R.T.F.F.* Primera Época, año XXIV, núm. 280-282, abril-junio de 1960, p. 273.

⁵⁹ Sexta Época, Registro: 266877, Instancia: Segunda Sala, Tesis: Aislada, *SJF*, volumen LX, tercera parte, Materia(s): Administrativa, Tesis: página: 71. INGRESOS MERCANTILES, OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE. El objeto del impuesto sobre ingresos mercantiles es la percepción que el sujeto obtenga como resultado de las operaciones gravadas por la ley. De donde resulta, para que la obligación tributaria se genere y opere, que es condición indispensable que se perciba, real y efectivamente, un ingreso, cuya existencia debe verificarse y no simplemente deducirse por cálculos teóricos que ningún precepto legal autoriza. Revisión fiscal 404/61. “Telas Junco”, S. A. 15 de junio de 1962. Cinco votos. Ponente: Octavio Mendoza González.

⁶⁰ Por todas, la siguiente tesis: IMPUESTOS. OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTOS. Es bien conocida la doctrina que sustenta el punto de vista de que toda ley impositiva debe contener, entre otros elementos configu-

durante esas fechas surge la idea de que los elementos esenciales del tributo, entre ellos el objeto, debían aparecer en la ley que creaba el tributo.⁶¹ Criterio jurídico que permanece inalterable desde entonces.

Más tarde, durante la 8a. y 9a. época del *SJF* se adiciona una acepción más a la expresión “objeto del tributo”, haciendo ahora referencia a la “fuente de riqueza”⁶² que subyace en el tributo: consumo, gasto, ingreso o patrimonio.

rativos del impuesto, estos dos: 1) El objeto del impuesto, y 2) El sujeto pasivo directo del impuesto. El objeto del impuesto *es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria...* Amparo en revisión 2423/59. Dolores Cuevas y coagraviados. 19 de junio de 1970. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.

Amparo en revisión 6608/58. Jacinto González González. 16 de junio de 1970. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Amparo en revisión 5550/70. Inmuebles San Ángel, S. A. 14 de mayo de 1970. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Amparo en revisión 1017/58. Inmobiliaria María de Lourdes, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

⁶¹ Registro No. 232 796. IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Localización: [J]; Séptima Época; Pleno; *SJF*, volumen 91-96, primera parte; página. 172.

⁶² ACTIVO. EL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, YA QUE NO DESTRUYE LA FUENTE DE RIQUEZA ELEGIDA POR EL LEGISLADOR COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. De acuerdo con la jurisprudencia número 11/96 de este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia y con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, en relación con los demás preceptos que integran el tributo, el objeto de tal contribución no está constituido lisa y llanamente por los activos de una empresa, ni por ende, por el patrimonio de éstas, sino sólo por aquellos activos que sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, como signo de capacidad contributiva, lo que el legislador tomó en cuenta como presupuesto esencial del tributo, circunstancia que administrada a que dispuso que el pago del tributo es periódico y no instantáneo, pone de relieve *que esa imposición no tiene por consecuencia extinguir el objeto gravado, es decir, la fuente de riqueza que el legislador eligió gravar*, menos aún porque según lo establecido en el artículo 2o. del citado ordenamiento legal, únicamente grava los precisados activos en un porcentaje del 1.8%, mientras se mantenga la actividad económica de la empresa, por lo que no viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Amparo en revisión

De esta suerte, hoy, cuando se alude a “objeto del tributo”, son varias las ideas que flotan alrededor de este concepto: materia sujeta a imposición, finalidad del tributo, fuente de riqueza grava-da y hecho imponible.

Como corolario de lo antes dicho, debo subrayar que con este término se alude a cuatro ideas que no son excluyentes, sino muy próximas, aunque distintas entre ellas. Cabe todavía indicar que estas acepciones son las que tradicionalmente se utilizan en el léxico común.

Primero procederé a enunciar y explicar estas connotaciones y después trataré de clasificarlas e identificar cuál de ellas es la que sirve a nuestros propósitos para aislar y dar contenido al concepto “objeto del tributo” como elemento esencial del mismo.

II. EL OBJETO DEL TRIBUTO Y SUS SIGNIFICADOS EN LA JURISPRUDENCIA NACIONAL

1. *El objeto del tributo como sinónimo de “fuente de riqueza”*

De un análisis de la jurisprudencia, se puede deducir que el objeto del tributo, cuando se le equipara al de “fuente de riqueza”, en realidad implica cuatro sentidos diferentes, sobre los podrían marcarse líneas históricas; sin embargo, la descripción evolutiva sería innecesaria, dado que hoy cualquiera de esos sentidos aún se utiliza en la jurisprudencia nacional.

a) *La fuente de riqueza como sinónimo de fuente natural o pública.* Aquí el concepto “fuente de riqueza” es extraído de la ciencia econó-

2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coapa, S. A. de C. V. y coags. 31 de agosto de 1998. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo VIII, diciembre de 1998, página 211, Pleno, tesis P. LXXVIII/98. DEPÓSITOS EN EFECTIVO. EL IMPUESTO RELATIVO NO RECAE SOBRE LA MISMA FUENTE DE RIQUEZA QUE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, POR LO QUE NO PROVOCA DOBLE TRIBUTACIÓN NI ES RUINOSO (LEGISLACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE OCTUBRE DE 2007). Amparo en revisión 1607/2009. Corporación Inmobiliaria Galy, S. A. de C. V. 8 de febrero de 2011.

mica, y así es plasmado en la jurisprudencia, es decir, no se hace esfuerzo por dotarlo de contenido jurídico.

En efecto, después de 1917, la jurisprudencia nacional (5a. época del *SJF*) utilizó el concepto de “fuente de riqueza” como sinónimo de “origen, causa, motivo, razón o circunstancia de la riqueza natural o pública”. Así lo hizo al resolver asuntos relativos al petróleo, por constituir “...una de las fuentes principales de riqueza pública”.⁶³ También cuando abordó los casos del henequén en Yucatán: “...es indiscutible que en la península de Yucatán, la principal fuente de riqueza está constituida por el aprovechamiento del henequén...”,⁶⁴ o cuando resolvió casos de minería: “Las leyes relativas a la minería... son de interés nacional, toda vez que regulan unas de las principales fuentes de riqueza pública...”,⁶⁵ aunque el concepto todavía en forma tardía se siguió utilizando hasta la 7a. época del *SJF* en materia de petróleo nuevamente⁶⁶ y

⁶³ Amparo administrativo en revisión 1986/27. *Mexican Petroleum Company*. 17 de noviembre de 1927. Petróleo. Quinta Época, Registro: 281740, Pleno, Aislada, *SJF*, tomo XXI, página: 1339. En igual sentido, Quinta Época. Registro: 333718, Segunda Sala, Aislada, *SJF*, tomo L, página: 1747. PETRÓLEO, SUSPENSIÓN TRATÁNDOSE DE RESOLUCIÓN QUE NIEGA UNA CONCESIÓN CONFIRMATORIA DE DERECHOS AL SUBSUELO. Amparo administrativo. Revisión del incidente de suspensión 6956/36. Compañía Mexicana de Petróleo “El Águila”, S. A. 3 de diciembre de 1936 y Quinta Época, Registro: 331692, Segunda Sala, Aislada, *SJF*, tomo LVI, página: 2268. PETRÓLEO, PROPIEDAD DEL. Amparo administrativo en revisión 5320/34. Compañía Petrolera del Agwi, S. A. 28 de junio de 1938.

⁶⁴ Quinta Época, Registro: 333726, Segunda Sala, Aislada, *SJF*, tomo L, página: 1773. HENEQUEN, SUSPENSIÓN TRATÁNDOSE DE OCUPACIÓN DE ÚTILES, MAQUINARIA, ETCÉTERA, PARA LA EXTRACCIÓN Y PREPARACIÓN DEL. Amparo administrativo. Revisión del incidente de suspensión 1331/36.

⁶⁵ Quinta Época, Registro: 321044, Segunda Sala, Aislada, *SJF*, tomo XCII, página: 1311. MINERÍA, SUSPENSIÓN EN CASO DE LEYES DE.

⁶⁶ Séptima Época, Registro: 255358, Tribunales Colegiados de Circuito, Aislada, *SJF*, volumen 69, sexta parte, página: 60. “RETROACTIVIDAD. REFORMAS CONSTITUCIONALES (PETRÓLEO). Aunque es cierto que el artículo 14 constitucional establece que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, debe entenderse que tal disposición no obliga al Constituyente ordinario cuando se decide reformar la propia Constitución y, en uso de la sobe-

de la tierra al afirmar que era "...casi la única fuente de riqueza en 1917",⁶⁷ sin faltar alguna tesis perdida, incluso muy reciente en la 10a. época del *SJF*, que califica a los "metales preciosos como una fuente de riqueza susceptible de ser gravada".⁶⁸

b) *La fuente de riqueza como origen de la misma.* Este sentido del concepto parte de su juridificación. Es importante indicar que esta teoría tiene su raíz en la definición de renta que mantuvo mucho tiempo la legislación nacional. En la LISR de 1953 el artículo 1o. establecía que esa ley gravaba los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. De ahí que no era ninguna sorpresa encontrar algunos precedentes judiciales que reprodujeran esta misma idea. En ellos puede advertirse que la fuente de riqueza es sinónimo de objeto del tributo.

Así, por ejemplo, puede leerse en algún criterio judicial de aquellos años: "...Teniendo la fuente del impuesto siempre un contenido económico, pues se basa, entre otros supuestos, en el rendimiento del capital, del trabajo, de la combinación de ambos o del conjunto de bienes que integran el patrimonio del contribuyente...".⁶⁹ Lo mismo puede hallarse en otra tesis de fecha muy más reciente:

ranía, nacionalizar alguna riqueza natural o fuente de riqueza (como en el caso del petróleo, según reforma hecha al artículo 27 constitucional)...". Amparo en revisión 1203/70. José Pinto Yáñez. 3 de septiembre de 1974.

⁶⁷ Séptima Época, Registro: 237447, Segunda Sala, Jurisprudencia, *SJF*, volumen 181-186, tercera parte, página: 95. IMPUESTO PREDIAL, EL PATRIMONIO FAMILIAR NO ESTÁ EXENTO DEL. Varios 99/80. Contradicción de tesis suscitada entre el Primer y Tercer Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 13 de junio de 1984.

⁶⁸ Décima Época, Registro: 2017743, Primera Sala, Aislada, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 57, agosto de 2018, tomo I, Tesis: 1a. CIX/2018 (10a.), página: 1017. DERECHO EXTRAORDINARIO SOBRE MINERÍA. EL ARTÍCULO 270 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE EN 2014, NO VULNERA EL DERECHO A LA LIBRE COMPETENCIA O CONCURRENCIA. Amparo en revisión 1182/2015. Minera El Porvenir de Zacualpan, S. A. de C. V. 15 de noviembre de 2017.

⁶⁹ Octava Época, Registro: 206023, Pleno, Jurisprudencia, *SJF*, tomo II, primera parte, julio-diciembre de 1988, Tesis: P. 24, página: 133. DOBLE TRIBUTACIÓN. PRUEBA DE SU DESPROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD.

A esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente de riqueza se le denomina impuesto cedular o analítico, y se caracteriza por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten.⁷⁰

c) *La fuente de riqueza como sinónimo de lugar de donde deriva la misma.* Si bien no es tajante, debo mencionar que este sentido del término se utilizó con mayor insistencia después de la reforma fiscal de 1980, al entrar en vigor tanto una nueva LISR como la LIVA.

A partir de entonces, adquiere el nuevo sentido: lugar en donde se producen los hechos generadores de los tributos. Es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o donde derivan tales percepciones. Esta acepción del término lo convierte en uno de los criterios de vinculación tributaria, junto a la nacionalidad, residencia y establecimiento permanente, que hasta hoy subsisten en la legislación.

Así, por citar algún par de ejemplos, la LISR, en su artículo 1-III, establece que están obligados al pago del impuesto sobre la renta los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de *fuentes de riqueza* situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste.

En similar sentido se pronuncia el artículo 9-I-a)-1, del CFF, al indicar que se consideran residentes en territorio nacional las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México o aquí se encuentre su centro de intereses vitales, y para estos efectos se considerará que el centro de intereses vitales está en te-

⁷⁰ Novena Época, Registro: 164931, Primera Sala, Aislada, *SJF y su Gaceta*, tomo XXXI, marzo de 2010, Tesis: 1a. XXXVI/2010, página: 937. RENTA. CONSTITUYE UN TRIBUTO CEDULAR O ANALÍTICO CARACTERIZADO POR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN ENTRE EL TRATAMIENTO FISCAL Y LA FUENTE DE INGRESO.

ritorio nacional cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan *fuerza de riqueza en México*.

d) *La fuente de riqueza como sinónimo de realidad sometida a imposición*. Aquí se alude al elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo, es decir, es la “manifestación de la realidad sometida a la imposición”. Ahora, dado que el tributo debe estar en línea directa con la capacidad contributiva de los particulares, la realidad que se someterá a tributación debe tener siempre, en forma expresa o implícita, contenido económico, lo que significa que sólo se pueda hacer tributar a las personas cuando reciben un ingreso, realizan un consumo o gasto, o bien poseen un patrimonio. En otras palabras, esta acepción del concepto implica la “fuente de riqueza que tributa”, que sólo puede referirse al ingreso, al consumo, al gasto o al patrimonio de una persona.

Efectivamente, es mucha la jurisprudencia nacional que utiliza este sentido de la expresión “objeto del tributo”, a tal grado que puede sostenerse válidamente la idea de una teoría tetravalente de las fuentes impositivas, que empieza a tener carta de naturalización en materia jurídica por su uso tan recurrente.

Esta teoría parte de asumir que el Estado solamente puede gravar la riqueza disponible de los particulares, la que se manifiesta —según las escuelas económicas— a través de la obtención de ingresos, la propiedad o posesión de un patrimonio o capital, o la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios. La jurisprudencia nacional lo afirma de esta manera:

...el Estado, al establecer las contribuciones, grava la riqueza de los particulares, la que conforme a la técnica fiscal puede manifestarse a través de la obtención de ingresos, la propiedad de un patrimonio o capital, o la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios.⁷¹

⁷¹ Novena Época, Registro: 160552, Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, *S7F y su Gaceta*, libro III, diciembre de 2011, tomo 5, Tesis: I.4o.A. J/103 (9a.), página: 3587. IMPUESTOS. EXISTE DISCRECIONALIDAD LEGISLATI-

Siguiendo esta teoría, los impuestos pueden gravar una manifestación mediata o inmediata de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. En el primer caso, recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva, en las que la riqueza se hace patente por sus elementos ciertos, que son el ingreso (aspecto dinámico) o el patrimonio (aspecto estático). En el segundo caso, recaen sobre manifestaciones indirectas de esa capacidad, en las que la riqueza se hace patente por elementos presuntos, a los que se llega por otras manifestaciones, como el gasto (aspecto dinámico) o el consumo (aspecto estático).

De esta manera, las fuentes de riqueza reconocidas dentro de esta teoría son las siguientes:

1) *El ingreso*. Se entiende por tal, toda percepción en efectivo, en valores o en créditos que modifique el patrimonio del causante (Amparo administrativo en revisión 15110/32. *Compañía Nacional de Tijuana, S. A.*, 12 de septiembre de 1935). Este ingreso es el objeto del ISR en México (P./J. 52/96). El ingreso suele estar gravado por impuestos que toman como base una globalidad del ingreso; pero también pueden existir impuestos que graven sólo una parte de ese ingreso; por ejemplo, el impuesto a la renta sobre no residentes.

Una variante de los impuestos que gravan el ingreso son los impuestos que gravan la *renta* o *utilidad*, entendida como la riqueza o ganancia que, en términos generales, resulta de descontar a los ingresos percibidos el costo de su obtención, para lograr definir así la utilidad, que se traduce en un incremento del patrimonio (Amparo directo 1707/86. *Controladora Suburbia, S. A. de C. V.*, 10 de marzo de 1987).

2) *El patrimonio*. Los bienes de los que somos propietarios o que poseemos. Estos bienes suelen gravarse con impuestos generales; por ejemplo, en algunos países europeos y en Norteamérica, existen impuestos sobre el patrimonio de las personas, que gravan la totalidad de esos patrimonios e impuestos específicos

VA PARA DETERMINAR SU OBJETO, SIEMPRE Y CUANDO SEAN PROPORCIONALES Y EQUITATIVOS.

sobre el patrimonio, que gravan sólo una parte de ese patrimonio, como el impuesto predial.

3) *El consumo*. Se vincula con la adquisición de bienes y servicios útiles para la subsistencia y desarrollo humanos, que les permite subjetivizarlo al incidir en la determinación de la cuota tributaria la valoración de hechos o circunstancias adherentes al tipo y fin del consumo, sin que por ello se trate de impuestos personales, además de que la persona que tiene la riqueza y soporta la carga fiscal no es el contribuyente, por lo que ese destinatario tiene una categoría legal atípica (P./J. 3/2009). Existen impuestos generales sobre el consumo, como el IVA, o impuestos sobre consumos específicos, como el IESPS.

4) *El gasto o las erogaciones*. Recaen sobre el empleo general de un bien económico para adquirir otros, o se utilizan para producir bienes o servicios, en donde el contribuyente es el titular del hecho imponible y de la capacidad contributiva que él mismo revela, por lo que no existe la figura de la traslación o repercusión jurídica —como sucede, por ejemplo, con el impuesto sobre nóminas, que grava los pagos en dinero o en especie que por concepto de remuneración al trabajo debe erogar el patrón, de ahí que basta que el empleador lleve a cabo la erogación para que se genere el hecho imponible—, siendo que en estos impuestos indirectos, por antonomasia, no se hace referencia a la situación personal del contribuyente, es decir, son objetivos, de devengo instantáneo y monofásicos (P./J. 3/2009).

Ahora bien, conforme a la tesis de jurisprudencia número 4, consultable en la página 554 del volumen II de la primera parte del *Informe de Labores de la SCJN* de 1989, intitulada “GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU FACULTAD TRIBUTARIA”, el legislador ordinario se encuentra facultado para seleccionar el objeto del tributo, bajo la condición de que se respeten los principios constitucionales; el artículo 31-IV de la carta magna no impone como requisito que los tributos recaigan únicamente sobre los ingresos, los bienes o el capital, y, por consiguiente, el Estado tiene

la potestad de gravar erogaciones o gastos que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan.

La importancia jurídico-tributaria de esta teoría radica en el hecho de que la jurisprudencia nacional ha apuntado —con buen tino— que la regulación y principios que regulan a tributos cuya fuente de riqueza es el ingreso, son distintos a los tributos que recaen sobre el consumo o el patrimonio (P./J. 2/2009).

Entre otros aspectos, se ha indicado que los tributos que gravan el ingreso son impuestos directos, y por tanto deben medir la capacidad contributiva de los sujetos con tarifas progresivas; adicionalmente, se ha apuntado que deben existir deducciones, tanto para personas morales como para personas físicas, que permitan medir de forma más precisa esa capacidad contributiva; del mismo modo, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia (Tesis P. XXXV/2010). También se ha subrayado que lo son en virtud de que no pueden trasladarse a terceras personas (Tesis PC.XVII. J/1 A (10a.)).

Por otro lado, con respecto a los tributos que inciden sobre el consumo de las personas, los tribunales han sido coincidentes en cuanto a calificarlos como tributos indirectos, y que por lo tanto no es forzoso que éstos se construyan con base en tarifas progresivas, sino que pueden ser proporcionales o fijas (P./J. 9/2009). También, porque la manifestación de riqueza gravada no puede apreciarse directamente ni medirse positivamente, sino que se advierte sólo de manera indirecta, pues si bien el contribuyente *de iure* causa el gravamen, quien finalmente resiente la carga impositiva es el contribuyente que cubre el precio del producto o servicio (Amparo en revisión 1863/2006, *Grupo Automovilístico Nacional y Deportivo, S. de R. L. de C. V.*, del 21 de febrero de 2007).

Finalmente, respecto de los tributos que gravitan sobre el patrimonio, los tribunales han remarcado que se trata de gravámenes directos (Tesis PC.V.J/19 A (10a.)) y que tienen la significación de afectar inmediatamente la capacidad contributiva personal o

real (Amparo en revisión 476/58. *Venustina G. de Gual*. 8 de mayo de 1970), así como que pueden establecerse indistintamente tarifas fijas o progresivas (2a./J. 222/2009).

2. *El objeto del tributo como sinónimo de “materia sujeta a gravamen”*

La segunda idea que subyace con este término es que se trata de la “materia sujeta a gravamen”; esto es, la cosa, materia o elemento que el legislador quiere atar al tributo. En realidad, se trata de un “hecho generador económico” de relevancia jurídica para el derecho tributario. En este sentido, el objeto del gravamen debe conectarse especialmente con una acción, pero puede también ser un mero hecho o situación.

En el primer caso, esto es, cuando el hecho generador económico es una acción, ésta se liga con un verbo en su forma infinitiva: prestar un servicio, enajenar un bien, importar o exportar bienes o servicios, adquirir un inmueble, pagar la nómina, depositar efectivo, etcétera.

En el segundo supuesto, es decir, cuando el hecho generador económico es un mero hecho o situación, nos encontramos ante la propiedad, posesión o tenencia de bienes.

El PJJ ha dado cuenta de esta forma de entender el objeto del tributo al afirmar en la resolución de la Revisión fiscal 207/54. *Siderúrgica de Monterrey, S. A.*, 7 de septiembre de 1955, que

El artículo 15, fracción XI, bis, de la Ley del Impuesto sobre la Renta... no puede ser aplicado a una declaración de ganancias obtenidas en el año inmediato anterior, pues como lo expresa el artículo 15 del decreto de 20 de enero de 1943, sólo pueden considerarse causantes directos a los accionistas de una empresa y como *materia sujeta al gravamen del impuesto*, el importe de los dividendos que como tenedores de sus acciones perciban realmente.⁷²

⁷² Quinta Época, Registro: 316850, Sala Auxiliar, Aislada, *SJF*, tomo CXXXV, página: 1953. DIVIDENDOS, IMPUESTO SOBRE.

3. *El objeto del gravamen como sinónimo de “finalidad del tributo”*

La tercera idea que se desprende de la expresión denota “finalidad del mismo, o sea, el porqué y el para qué del tributo”, tal como lo indica el maestro Gerardo Gil Valdivia.⁷³ El porqué del tributo tiene una doble causa, ya que, desde una perspectiva jurídica, la causa es la ley, y desde un enfoque económico es el financiamiento del gasto público. En cuanto al para qué del tributo, también encuentro dos grandes finalidades; por un lado, la de tipo estrictamente fiscal, esto es, recaudatorio, y, por otro, la finalidad de política económica en la que se buscan efectos de ordenación en esa materia.

La jurisprudencia nacional también se ha hecho eco de este enfoque en diversas ocasiones. Así, cuando le correspondió analizar el impuesto a los depósitos en efectivo, la Corte indicó:

La finalidad de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo se identifica con el propósito inmediato buscado por el legislador, consistente en servir como medio de recaudación (al gravar cuando menos un mínimo de ingresos que no son declarados ante las autoridades fiscales) que, a su vez, funciona como mecanismo de control (al impulsar el cumplimiento de obligaciones fiscales, principalmente en materia de impuesto sobre la renta y combatir la evasión fiscal); por su parte, el destino de los montos recaudados por concepto de impuesto a los depósitos en efectivo se identifica con el fin mediato perseguido a través de su instrumentación, al emplearse para la satisfacción del gasto público. Ahora, si bien es cierto que existe una clara diferencia entre la finalidad de la ley aludida y el destino que habrán de tener los montos recaudados a través de dicho tributo, también lo es que ello no implica que aquélla sea excluyente de este último, porque al concretarse la finalidad de la ley referida, conseguirán obtenerse más recursos destinados al levantamiento de las cargas públicas, esto es, al establecerse un

⁷³ Voz “Objeto del tributo”, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM-Porrúa, 1992, tomo III, p. 2243.

mecanismo recaudatorio que a su vez impulse el cumplimiento de las obligaciones fiscales y desaliente las medidas evasivas (propósito inmediato), el Estado obtendrá mayor recaudación para desarrollar sus funciones (fin mediato), lo cual revela, incluso, que una situación es consecuencia de la otra. En tales condiciones, la finalidad pretendida por el legislador a partir de la instrumentación del impuesto a los depósitos en efectivo no elimina o sustituye el destino al gasto público que los recursos recaudados deben tener por dicho concepto, porque al ser consecuencia el destino de la finalidad referidos, en momentos claramente diferenciados, pueden coexistir válidamente sin contraponerse.⁷⁴

4. *El objeto del gravamen como sinónimo de “hecho imponible”*

La cuarta connotación del “objeto del tributo” se vincula con la definición del “hecho imponible”, lo que quiere significar que es la descripción normativa que una vez satisfecha hace surgir la obligación tributaria. Se trata de la hipótesis jurídica que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya existencia concreta derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente la obligación tributaria.

En otras palabras, el hecho imponible u objeto del tributo se constituye por las situaciones jurídicas o fácticas previstas por el legislador en la ley, cuya actualización causa la contribución relativa; en suma, un presupuesto de hecho, que actualizado origina el surgimiento de la obligación prevista en la ley, de pagar deter-

⁷⁴ Décima Época, Registro: 2004461, Primera Sala, Aislada, *SJFy su Gaceta*, libro XXIV, septiembre de 2013, tomo 1, 1a. CCXLVII/2013 (10a.), página: 981. DEPÓSITOS EN EFECTIVO. LA FINALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y EL DESTINO DE LOS MONTOS RECAUDADOS CON MOTIVO DE SU APLICACIÓN SE COMPLEMENTAN, POR LO QUE NO SE EXCLUYEN NI SE CONTRAPONEN. Amparo en revisión 111/2011. Creafam Centro Especializado en Reproducción Asistida, Infertilidad y Atención a la Mujer, S. A. de C. V., 15 de mayo de 2013.

minado tributo. Esta última acepción es la que parece ser la más comúnmente utilizada por la legislación y la jurisprudencia mexicanas cuando se refiere al “objeto del tributo”.

Por ejemplo, en iniciales pronunciamientos de la década de los años setenta del siglo XX, el “objeto del impuesto” era sinónimo de “hecho imponible”, como se expresó en el Amparo en revisión 6608/58, *Jacinto González González*, del 16 de junio de 1970, en el cual la SCJN indicó lo siguiente: “El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria...”.

Más adelante, en la jurisprudencia 2a./J 29/2006,⁷⁵ el alto tribunal resolvió una contradicción de tesis respecto del impuesto sobre loterías, rifas, sorteos, juegos permitidos y concursos del estado de Baja California. Ahí se indicó que de la interpretación textual, pero integral y desentrañando el sentido que el legislador le dio a dicho numeral, se advierte que el objeto del impuesto sobre loterías, rifas, sorteos, juegos permitidos y concursos consiste en: 1) la organización de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas permitidas y concursos de toda clase; 2) la obtención de premios derivados o relacionados con las actividades de juegos con apuestas permitidas, y 3) la recepción de información con fines de lucro en los que se apuesten sobre carreras de caballos, galgos o cualquier otro evento.

Es claro que no habría ningún problema si dentro de la tesis se sustituyera la expresión “objeto del impuesto” por la expresión “hecho imponible del impuesto”. Para el tribunal, son sinónimos. Ésta es solamente una muestra de lo frecuente que la jurisprudencia ha echado mano de esta connotación del concepto “objeto del tributo”.

En efecto, debo recordar que la jurisprudencia reconoce al “objeto” como uno de los elementos esenciales del impuesto; lo

⁷⁵ Novena Época, Registro: 175550, Segunda Sala, Jurisprudencia, *SJF y su Gaceta*, tomo XXIII, marzo de 2006, Tesis: 2a./J. 29/2006, página: 272. LOTE-RÍAS, RIFAS, SORTEOS, JUEGOS PERMITIDOS Y CONCURSOS. OBJETO DEL IMPUESTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 156-8 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA.

mismo ha sido indicado por algunos ordenamientos positivos fiscales, como el CFF o la LFPCA. En cualquier caso, la palabra “objeto” en esos supuestos es utilizada como sinónimo de hecho imponible.

Por respeto al principio de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica, el legislador debe indicar qué es lo que quiere gravar, y la única forma válida de hacerlo es la jurídica, es decir, convertir una mera intención en una realidad jurídica, lo que sólo se logra al definir el hecho imponible. Entonces, cuando el legislador y los tribunales señalan que el objeto es un elemento esencial del tributo, en realidad quieren decir que el elemento esencial del tributo es el hecho imponible.

Pero como explicaré más abajo, el hecho imponible no puede ser sinónimo de objeto del tributo. Son conceptos distintos; ambos conceptos tienen naturaleza jurídica distinta. Estas diferencias conceptuales y de contenido entre el hecho imponible y el objeto del tributo han sido reconocidas por la Corte en la jurisprudencia 2a./J 162/2010⁷⁶ al sostener:

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL OBJETO DEL IMPUESTO RELATIVO LO CONSTITUYEN LOS INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES, LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES Y EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). De los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como de la exposición de motivos y el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados relacionados con el proceso legislativo del que derivó ese ordenamiento, se advierte que el impuesto empresarial a tasa única tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y al señalar que para calcular el impuesto se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien realiza

⁷⁶ Novena Época, Registro: 163352, Segunda Sala, Jurisprudencia, *S7F* y *su Gaceta*, tomo XXXII, diciembre de 2010, Tesis: 2a./J. 162/2010, página: 484.

tales actividades, su objeto o manifestación de riqueza gravada lo constituyen los ingresos brutos recibidos, sin perjuicio de las deducciones y demás beneficios establecidos en la Ley y sin que obste que en los citados documentos legislativos se haya sostenido que el indicado gravamen es equivalente a gravar la retribución a los factores de la producción en los sujetos que realizan los pagos respectivos, ya que dicha mención se refiere al objetivo económico perseguido mediante la complementariedad del impuesto empresarial a tasa única respecto del impuesto sobre la renta.

Diferencias entre el objeto del tributo y el hecho imponible

Como he indicado, el “objeto del tributo” no es sinónimo de “hecho imponible”. Éste y aquél son conceptos complementarios, pero divergentes. Ni la doctrina ni la legislación ni la jurisprudencia mexicana se han ocupado en delimitar estos conceptos, lo que puede originar algunos enredos conceptuales. Para mí, existen diferencias muy claras entre ambos:

a) *El objeto del tributo es un concepto teórico; el hecho imponible no.* La primera diferencia es que el objeto del tributo es un concepto teórico que no nos sirve para efectos jurídicos prácticos de determinar y cuantificar el tributo; en cambio, el hecho imponible tiene una clara vocación práctica; se construye para delimitar la materia gravable.

b) *El objeto es un concepto amplio, y el hecho imponible es cerrado y concreto.* La segunda diferencia es que el objeto del tributo es un concepto amplio, genérico, que envuelve al hecho imponible; por su parte, el hecho imponible es un concepto cerrado y concreto para alcanzar la precisión y ofrecer certidumbre jurídica. A partir del objeto del tributo pueden surgir muchos hechos imposables; en cambio, no puede suceder a la inversa.

Si se me permite un símil con la materia penal, podría afirmar que el objeto del tributo se equipara al bien jurídico tutelado, y el hecho imponible, al tipo penal o hecho punible. Así ocurre, que de la libertad sexual como bien jurídico tutelado, derivan varios

delitos o hechos punibles, como la violación, el estupro, los atentos al pudor, etcétera.

c) *El objeto del tributo es un concepto económico, y el hecho imponible es jurídico.* La tercera diferencia consiste en que el objeto del tributo es un concepto más cercano a otras disciplinas científicas, como la economía, la política o la sociología; resulta más familiar para un economista, sociólogo o politólogo el concepto de “objeto del tributo”, que el de “hecho imponible”. En cambio, el hecho imponible es un concepto netamente jurídico.

d) *El objeto tiene existencia previa, y el hecho imponible es producto de la norma.* La cuarta diferencia es que el objeto del tributo es una realidad con existencia previa a la definición normativa del hecho imponible, que subyace en este último, pero que no necesariamente coincide con él. En cambio, el hecho imponible siempre es producto de la norma.

Esta distinción es de suma importancia, porque si generalmente el objeto del tributo aparece recogido por el presupuesto objetivo del hecho imponible, no siempre será así. En algunas ocasiones el objeto puede quedar fuera de la definición del presupuesto de hecho del gravamen, e incluso podría resultar ajeno a toda la estructura de éste; por ejemplo, en el IVA. Este impuesto grava formalmente la enajenación de bienes o servicios o la prestación de servicios, pero en realidad lo que grava es el consumo de quienes adquieren esos bienes o servicios.

e) *La LCF prohíbe gravar los mismos hechos imponibles, pero no el mismo objeto.* Otra diferencia entre ambos conceptos, o dicho con mayor precisión, derivado de las diferencias antes anotadas, la Ley de Coordinación Fiscal establece la prohibición de que alguna entidad federativa pueda establecer impuestos sobre los mismos hechos imponibles que los regulados en la LIVA o en la LISR, pero no prohíbe que se grave dos o más veces el mismo objeto.

Por señalar un ejemplo: existe en la mayoría de las leyes locales una “contribución de mejoras”, que grava el dueño del predio que recibe una mejora por la realización de una obra pública, y al mismo tiempo existe el impuesto predial que recae sobre la pro-

piedad del mismo predio, así como el ISR que grava el arrendador al recibir las rentas por el mismo inmueble.

Lo deja con mayor claridad la resolución del Amparo en revisión 336/2010, Joe Hamui Shabot y otros, del 29 de septiembre de 2010, al indicar que

...es inconcuso que la doble o múltiple tributación recae indefectiblemente en el objeto de la contribución, en tanto revela que el mismo ingreso, rendimiento o utilidad esperada, derivados de una misma representación de capacidad económica está afectado por varios tributos a la vez.⁷⁷

III. EL OBJETO DEL TRIBUTO COMO ELEMENTO ESENCIAL (POSTURA PERSONAL)

Para mí, el concepto “objeto del tributo” es multívoco en la jurisprudencia, y por eso es impreciso en su aplicación. Se le otorga la función de materia sujeta a gravamen; en otras ocasiones se le califica como fuente de riqueza; unas más se le atribuye la calidad de hecho imponible, y también se considera que significa finalidad del tributo. Ahora me corresponde realizar un proceso de asepsia conceptual para aproximarme un poco más y precisar en lo posible qué es lo que la Corte quiere decir al afirmar que el “objeto” es un elemento esencial del tributo.

El criterio que debe guiar este sendero es el constitucional; es decir, el objeto del tributo, como elemento esencial del mismo, es y será sólo lo que de la Constitución pueda desprenderse. Así, el artículo 31-IV señala que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos así de la federación, como de los estados, de la Ciudad de México y del municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De este postulado, la jurisprudencia ha derivado el principio de legalidad tributaria y el de reserva de ley. El primero exige que

⁷⁷ Novena Época, Registro: 161637, *SJF y su Gaceta*, tomo XXXIV, julio de 2011, Tesis: I.15o.A.173 A., página: 2007.

sólo a través de una ley en sentido formal y material se pueden establecer tributos, y el segundo mandata que sólo los elementos esenciales del tributo son los que debe prever la ley, mientras que el resto de los elementos pueden ser regulados por ordenamientos de menor rango, a través de la facultad reglamentaria. También de este mismo artículo la jurisprudencia se ha encargado de deducir el principio de seguridad tributaria, que demanda, en una de sus facetas, la certeza del derecho; es decir, el saber a qué atenerse.

En esa tesitura, si el objeto del tributo es un elemento esencial del mismo, es necesario que el legislador al crearlo precise qué es lo que desea gravar. No puede dejar al arbitrio de la administración tributaria la determinación del gravamen. No puede esta última —por respeto al principio de legalidad y de seguridad jurídica— dotar de contenido al “objeto” del tributo.

Ahora, para cumplir con estos principios constitucionales, el legislador debe ser expreso en enunciar la materia que se gravará. Debe ser también preciso, concreto y claro. En esto no caben subjetividades ni ambigüedades. Esto último sucedería si el legislador vagamente apuntara que gravará la *fuerza de riqueza* consistente en el consumo, el ingreso, el capital o el gasto. Estos conceptos son más económicos que jurídicos, y, por lo mismo, indeterminados, lo que pugna contra una tributación cierta.

A la misma conclusión se llega si el legislador únicamente estuviera interesado en indicar la *finalidad del tributo*. El fin del gravamen puede ser recaudatorio o no recaudatorio; pero sea uno u otro, ello no dice nada sobre qué pretende gravar el legislador. Por último, debo descartar que el objeto del tributo sea sinónimo de *hecho imponible*. Creo haber demostrado que son conceptos distintos.

Voy a intentar explicar todo lo antes señalado de otra manera, esperando ser más claro con el discurso. Lo primero que debo decir es que al constituir el “objeto” un elemento esencial del tributo, la ley que lo crea debe indicar cuál es la materia que sujetará a imposición, esto es, qué es lo que gravará. Cuando la jurisprudencia

nacional menciona al objeto del tributo como elemento esencial de éste, quiere significar que la ley que lo crea debe expresar cuál es la materia que se sujeta a gravamen. Eso es lo único vinculante desde la perspectiva constitucional.

La finalidad del tributo, si bien debe quedar expresa en el proceso legislativo que establece el tributo, también lo es que existen excepciones, como lo ha indicado la jurisprudencia 1a./J.46/2005. Tampoco la fuente de riqueza que el legislador se inclinó en gravar es necesario que aparezca indicada en forma expresa en la ley que lo establece.

Pero a pesar de que no sea obligatorio que la ley que crea el tributo señale el fin del mismo ni la fuente de riqueza que debe gravarse en forma expresa, sí es importante desprender del entramado normativo cuáles son estos últimos.

En efecto, resulta fundamental identificar la fuente de riqueza que el legislador tributario decidió gravar, debido a que de ello se derivan los principios que regirán el tributo establecido. Si el legislador decidió gravar el ingreso de las personas, lo podrá hacer sólo si edifica el tributo respetando el principio de capacidad contributiva; si, por el contrario, decide establecer un derecho por la prestación de un servicio público, éste deberá respetar fundamentalmente el principio de recuperación del coste del servicio y, finalmente, si ha optado por implantar una contribución especial o de mejoras, el principio que ha de guiar su trabajo será el de beneficio.

En las anotadas condiciones, cuando la jurisprudencia reconoce al objeto del tributo como elemento del mismo, se refiere primordialmente a la *materia sujeta a gravamen*.

IV. LA TEORÍA CLÁSICA Y EL OBJETO DEL TRIBUTO

El hecho de que la materia sujeta a gravamen sea el objeto del tributo sólo significa que es el concepto más idóneo para dotarlo de contenido; pero no el único. Debo reconocer que el objeto del

tributo también abarca la fuente de riqueza. Esto es así por lo que ahora expondré.

“Los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos”, empieza diciendo el artículo 31-IV, de la Constitución. A partir de esta literalidad se construyó y desarrolló la teoría tradicional según la cual no pueden establecerse tributos sin la presencia de una riqueza disponible de los particulares. Los tributos existen en la medida en que si y sólo si existe simultáneamente capacidad económica y contributiva de los particulares.

El Estado, como ya dije, grava la riqueza de los particulares, la que se manifiesta a través de la obtención de ingresos, la propiedad de un patrimonio o capital, o la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios. No hay más. Dentro de esta teoría, a todo tributo debe corresponder una fuente de riqueza gravada. Así de simple.

Todo tributo debe tener como objetivo final el gravar el ingreso, el patrimonio, el gasto o el consumo. Si no es así, la jurisprudencia ha considerado que se vulnera la capacidad contributiva, pues no existiría medio para verificar que los particulares contribuyen a los gastos públicos en función a dicha capacidad. Existe, por lo tanto, una relación directa y necesaria entre capacidad contributiva y fuente de riqueza.

Esta construcción teórica se resume en la idea de que “el tributo debe tomar en cuenta la riqueza de los particulares para ser creado”. Esto porque el ingreso, el gasto, el consumo y el patrimonio suponen la existencia de una fuente tributable, pues es lógico que si no existiera una fuente de riqueza no podría cubrirse el tributo.

El legislador debe —al establecer algún tributo— tomar en consideración si lo que desea gravar es el patrimonio, el consumo, el gasto o el ingreso de los particulares, y a partir de ahí señalar los hechos imposables. Esto tiene sentido y mucha lógica.

En las anotadas condiciones, cuando la jurisprudencia y la legislación se refieren al “objeto” como elemento esencial del tributo, su contenido se bifurca, ya que quiere significarse tanto la

materia sujeta a gravamen como la fuente de riqueza que se grava, aunque sólo el primer significado, es decir, la materia sujeta a gravamen es exigible constitucionalmente. Esto es en puridad jurídica el “objeto” como elemento esencial del tributo.

Dicho de otra manera, cuando la jurisprudencia y la legislación se refieren al objeto como elemento esencial del tributo, en realidad quieren decir que “la ley que crea el tributo debe establecer con claridad la materia que pretende gravar”.

Otra cosa es que el intérprete deba extraer —de un estudio de la regulación positiva del gravamen— cuál es la fuente de riqueza que el legislador está gravando, y también debe encontrar en ese entramado normativo cuál es la finalidad de dicho tributo. Pero el que ninguno de estos dos conceptos aparezca expresamente anotado en la ley que establece el tributo convertirá al tributo en inconstitucional.

V. DEL OBJETO DIRECTO E INDIRECTO DEL TRIBUTO

De lo expuesto, sostengo que se debe distinguir entre el objeto directo, inmediato, inmaterial o jurídico y el objeto indirecto, mediato, material o económico del tributo.

Cuando me refiero al objeto directo o inmediato del tributo quiero significar la materia que la ley expresamente dice gravar, y cuando menciono el objeto indirecto o mediato del tributo, quiero decir la fuente de riqueza última y definitiva a la que el tributo grava.

Mostraré un ejemplo para distinguir los dos sentidos del “objeto del impuesto” a que me he referido: la LIVA establece en su artículo 1o. lo siguiente:

Artículo 1o. Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I. Enajenen bienes.

- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o. A o 3o., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El objeto directo, inmediato o jurídico del impuesto, es decir, la materia que la ley expresamente dice gravar, es el valor que se añade en cada etapa de la producción y comercialización de bienes y servicios.

En cambio, el objeto indirecto, mediato o económico del impuesto, esto es, la realidad última y definitiva a la que el tributo grava, es el consumo. Esto es así porque en el párrafo tercero del artículo 1o. transcrito se indica que “el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios”.

En otras palabras, la LIVA no hace recaer el gravamen sobre quien enajene bienes o preste servicios independientes u otorgue el uso o goce temporal de bienes o importe bienes o servicios, sino que en realidad grava a quien compre un bien o reciba un servicio independiente o un bien para usarlo o gozarlo temporalmente.

Con este ejemplo no estoy sugiriendo que el objeto indirecto o mediato siempre es implícito, sino que lo trascendente es desvelar cuál es la materia que en realidad pretende gravar el legislador.

Lo correcto desde la perspectiva de la técnica legislativa es que el objeto se defina en la ley que lo crea desde el principio, pero el que no se haga así no afecta su constitucionalidad. En algunas ocasiones, para precisar el objeto del gravamen es necesario escrudinar dentro de todo el entramado de la ley o, incluso, en otras leyes cuando hay remisiones a ellas.

La conclusión es que “todo gravamen tiene un objeto directo (jurídico) y uno indirecto (económico)”. Esta conclusión, por supuesto, tiene consecuencias jurídicas relevantes, en cuanto que los principios jurídicos relacionados con los impuestos que gravan el consumo deben aplicarse en forma distinta a los impuestos que gravan el patrimonio o el ingreso. Identificar correctamente el objeto del gravamen hará evidente su naturaleza jurídica, y, en consecuencia, los principios constitucionales sobre los que deben descansar.

VI. LAS INSUFICIENCIAS DE LA FUENTE DE RIQUEZA COMO OBJETO DE TODOS LOS TRIBUTOS

Sin embargo, la explicación antes expuesta resulta insuficiente para los tributos con fines extrafiscales. El objeto del tributo en estos gravámenes —en el sentido de fuente de riqueza— no es el consumo; tampoco el patrimonio ni el ingreso o el gasto. Cabe precisar, empero, que los tributos con fines extrafiscales pueden estar gravando el consumo o el gasto, el patrimonio o capital y el ingreso, pero lo cierto es que esto sólo es un velo jurídico, porque detrás se halla una figura constitucional distinta, que sirve para alcanzar los mismos fines.

Debo recordar que los tributos con fines extrafiscales son creados precisamente porque su prioridad no es recaudar ingresos (no significa que no estén en aptitud de hacerlo, pero es un objetivo se-

cundario) como lo ha declarado la SCJN en el Amparo en revisión 548/58, *Glendon E. Robertson*, del 7 de marzo de 1974.

Los tributos con fines extrafiscales sirven como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país.

Lo que estoy sugiriendo es que los tributos con fines extrafiscales abren una puerta diferente en materia del objeto del tributo. Si su finalidad no es la recaudación, no hay razón justificable para encasillar forzosamente su objeto dentro de las tradicionales fuentes de riqueza, como el ingreso, el gasto, el consumo o el patrimonio. Es verdad que todos los tributos, incluyendo aquellos con pretendidas finalidades extrafiscales, no pueden construirse sin tomar en cuenta alguna fuente de riqueza, pero el que así sea sólo es circunstancial, por una razón de oportunidad y conveniencia.

En efecto, dado el éxito de la figura tributaria como instrumento para lograr la recaudación de recursos y cubrir el gasto público —que es una finalidad constitucional— el legislador estimó conveniente utilizar esta misma figura para alcanzar fines constitucionales distintos. Eso es válido y se ajusta a la libertad de configuración que tiene el legislador.

Pero en otros casos, el legislador ha echado mano de figuras diferentes al tributo para buscar fines constitucionales, como las salvaguardas o las cuotas compensatorias, que no tienen carácter tributario. Es decir, se ha valido de otras prestaciones patrimoniales de carácter público, muy próximas al tributo, para alcanzar sus objetivos.

Sólo para el efecto de aclarar el ejemplo, las salvaguardas y las cuotas compensatorias son figuras reguladas en la Ley de Comercio Exterior.

Las primeras son aquellas que regulan o restringen temporalmente las importaciones de mercancías idénticas, similares o directamente competidoras a las de producción nacional en la me-

didada necesaria para prevenir o remediar el daño grave a la rama de producción nacional de que se trate y facilitar el ajuste de los productores nacionales. Podrán consistir, entre otras, en aranceles específicos o *ad valorem*, permisos previos o cupos, o alguna combinación de los anteriores (artículo 45).

Por su parte, las cuotas compensatorias son aquellas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen, las cuales serán equivalentes, en el caso de discriminación de precios, a la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación; y en el caso de subvenciones, al monto del beneficio (artículos 3 y 62).

También la jurisprudencia nacional ha distinguido con tino entre los subsidios y estímulos que no tienen carácter tributario de aquellos que sí lo tienen, es decir, entre aquellos que se insertan dentro de la estructura del tributo y los que no; sin embargo, esto no significa que en ambos casos no alcancen el objetivo que se habían trazado previamente. Por vías y figuras distintas se perfila un mismo objetivo.

Como puede constatarse de estos ejemplos, el legislador puede utilizar de manera discrecional una figura tributaria u otra diversa para alcanzar un fin no fiscal siempre que respete los postulados constitucionales. Luego, el revestimiento puede ser tributario o no, pero lo importante es que el objetivo o fin constitucional se alcance. En el caso de los “tributos” con fines extrafiscales, el legislador los dotó de forma tributaria, pero su objetivo primario no es recaudatorio. Es claro que el legislador optó por una transparencia jurídica en el caso de los denominados “tributos con fines extrafiscales”.

Los fines de política financiera, social o económica que procuran los tributos con fines extrafiscales tal vez pudieran lograrse estableciendo “aprovechamientos”, pero el legislador determinó revestirlos de un ropaje tributario. El hecho de que haya decidido hacerlo así no significa que en realidad tengan esa naturaleza en su totalidad. En mi opinión, se trata de figuras muy próximas, pero diferentes, por más que se insista en denominarlas como “tributos”. De esto sólo la forma.

Desde el punto de vista constitucional, las figuras tributarias parecen poseer el principio de atracción, por cuanto que todo lo que se les asimile debe ser normado con las reglas y directrices informadoras de estas figuras. Máxime si se toma en cuenta que en ellas las exigencias de respeto a los derechos fundamentales son escrupulosas. Ése es el caso de los tributos con fines extrafiscales. Son tan próximos a los tributos fiscales, que tanto los tribunales como el legislador se decantaron en atribuirles la misma naturaleza jurídica, cuando en realidad son distintas, o, de no convenirse con esta idea, tal vez habría que asumir que los principios rectores de los tributos fiscales deberían aplicarse con matices o con diferente intensidad a los tributos con fines extrafiscales.

Tan es así que los propios tribunales admiten que los tributos con fines extrafiscales requieren de controles constitucionales diferentes a los tributos con fines fiscales, porque al tratarse de figuras cuyo objetivo principal no es el recaudatorio y, en consecuencia, no encontrar su fundamento en el principio de capacidad contributiva, sus límites estructurales y sus mecanismos de control deben hallarse en los principios de proporcionalidad y razonabilidad constitucional.

A similares conclusiones arriba al contemplar a los tributos con fines extrafiscales como producto de la discrecionalidad del legislador. En efecto, como se ha dicho en el Amparo en Revisión 145/2015, del 4 de febrero de 2016:

...el control constitucional sobre el ejercicio de esas facultades discrecionales no implica desconocer la autonomía del órgano regulador, ni su capacidad técnica especializada, menos aún sustituirse en la decisión por motivos de mérito y oportunidad, o en la apreciación del orden público o del interés general; simplemente, radica en considerar que en el régimen constitucional, todos los órganos públicos, inclusive los organismos constitucionales autónomos, están sometidos al principio de legalidad, lo que implica que los tribunales judiciales puedan revisar la constitucionalidad de sus decisiones, inclusive en el campo de la discrecionalidad técnica, pues la actuación de la autoridad está ceñida a ciertos límites,

entre otros, los derivados de la prohibición de arbitrariedad, las directrices específicas que fijen la Constitución y la ley, la fundamentación y motivación, que supone que las decisiones de la autoridad no sólo estén formalmente justificadas, sino que se apoyen en hechos ciertos y en una debida interpretación de los fines de la norma que los habilita, de proporcionalidad y de la razonabilidad de la decisión.

También se ha mencionado que las normas que contemplen obligaciones formales tributarias desvinculadas del núcleo del tributo (pago) podrán ser analizadas a la luz de los principios de legalidad y razonabilidad legislativa, que derivan de los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues sostener que la citada normatividad —dada su naturaleza— está exenta de control implicaría impedir su impugnación en detrimento de los gobernados y de la regularidad constitucional.

Por otro lado, es pacífico en la jurisprudencia nacional aceptar que los tributos con fines extrafiscales hunden sus raíces constitucionales ya no sólo en el artículo 31-IV, sino también en los diversos 25, 26, 28, 29, 49 y 131 del mismo ordenamiento; luego, no hay una razón de rango constitucional para exigir que a los tributos creados con fines extrafiscales deban seguirseles aplicando postulados que les resultan incómodos.

Los tributos con fines extrafiscales tienen una naturaleza jurídica distinta a los tributos con fines fiscales. Ambos son instrumentos del Estado para alcanzar los objetivos que la Constitución se ha trazado, pero cada cual tiene su propio fundamento y una vía distinta para cumplir ese cometido.

Por un lado, los denominados tributos con fines fiscales (ISR, IVA, IESPS, ISAN, etcétera) tienen su fundamento en el artículo 31-IV de la carta fundamental, y procuran los recursos económicos que el Estado necesita para satisfacer los gastos públicos a través de gravar a los particulares, por medio de los ingresos que reciben, los consumos que realizan o el patrimonio que poseen. Todos ellos denotan capacidad contributiva. Es verdad que algu-

nos de ellos también tienen fines extrafiscales en apartados concretos, pero claramente su finalidad es recaudatoria.

Por otro lado, los tributos con fines extrafiscales (IDE, IETU, impuestos sobre alimentos chatarra, impuesto a las emisiones de carbono, etcétera) tienen su fundamento en los artículos 25, 26, 27, 28, 29, 49 y 131 de la carta magna, entre otros, y procuran promover, respetar, proteger y garantizar alguno de los postulados de la Constitución, a través de incidir en los particulares, para desalentar conductas nocivas, encauzar determinados consumos u orientar la acción de los particulares.

Pero vale la pena aclarar algo importante desde ahora. Cuando afirmo que la naturaleza de los denominados tributos con fines extrafiscales es distinta a los tributos con fines fiscales, me quiero referir únicamente a aquellos tributos que son ciento por ciento con fines fiscales con relación a aquellos que son ciento por ciento con fines extrafiscales, y que en la práctica es difícil hallar. Es decir, encontrar un tributo químicamente puro con finalidades fiscales o extrafiscales es labor menos que imposible. En la mayoría de los casos encuentro tributos en los que predomina alguna de esas finalidades.

En todos los casos, el legislador ha creado tributos siguiendo el patrón “fuente de riqueza”, y eso es correcto. Lo criticable en nuestra opinión es pretender imprimir —tanto en tributos fiscales como en los extrafiscales— principios de capacidad contributiva como principios rectores de estos últimos tributos. En similar sentido se ha pronunciado la Corte en el Amparo en revisión 94/2006, *Corefresco, S. A. de C. V.*, del 24 de febrero de 2006, en el cual sostuvo:

Independientemente de que el tributo tenga como característica principal un fin recaudatorio, la excepción a los principios tributarios... se fundamenta en la persecución de fines constitucionalmente legítimos, de manera que frente a estos objetivos, los principios de proporcionalidad y equidad no suponen límites estrictos, es decir, caben excepciones a dichos valores fundamentales cuando

el tributo persigue fines extrafiscales que estén justificados, esto es, siempre que la utilización extrafiscal se dirija a la consecución de otros fines de interés público.

VII. EL “RIESGO SOCIAL” COMO NUEVO OBJETO DE LOS TRIBUTOS CON FINES EXTRAFISCALES

Ahora bien, mi opinión es que la gran mayoría de tributos con fines extrafiscales son creados para hacer frente a “riesgos sociales”. Se trata de figuras constitucionales con fines de control de riesgos.

Si se habla de tributos creados para proteger el medio ambiente, es claro que en el fondo existe un riesgo medioambiental que el legislador está interesado a proteger. Si, por el contrario, se alude a las tarifas que pueden derivarse del artículo 131 constitucional, es claro que el Ejecutivo puede crear nuevas o modificar las existentes cuando advierta un riesgo para la economía nacional para un sector de ella. Al mismo tiempo, cuando se crean tributos para evitar el consumo de alimentos chatarra, en realidad se debe estar consciente de que el legislador pretende evitar riesgos a la salud para la población. También existen y han existido gran cantidad de tributos que tienden a establecer medidas de control para evitar la elusión o evasión fiscal. En el fondo es evitar poner en “riesgo los ingresos públicos”.

Es por eso —como lo sostengo en mi libro *El derecho fiscal en la sociedad del riesgo*—⁷⁸ que “el riesgo se constituye hoy en día en un objeto de los tributos con fines extrafiscales”, que debe sumarse a los ya tradicionales objetos o fuentes de riqueza. El aceptar esta idea implica asumir que algunas prestaciones patrimoniales de carácter público (los denominados tributos extrafiscales) no pueden explicar su estructura con base en alguna fuente de riqueza. No son creados para afectar alguna de esas fuentes, y, por lo mismo, su objeto y demás elementos esenciales no estarían estructurados para cumplir con esa finalidad.

⁷⁸ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *El derecho fiscal en la sociedad del riesgo*, México, Porrúa, 2008.

El Estado, al establecer las contribuciones, grava la riqueza de los particulares, la que conforme a la técnica fiscal puede manifestarse a través de la obtención de ingresos, la propiedad de un patrimonio o capital, o la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios.

CAPÍTULO TERCERO

EL HECHO IMPONIBLE

I. CONCEPTO

Las normas jurídicas que establecen tributos no poseen una naturaleza jurídica diferente a la de otras; es decir, ofrecen un presupuesto de hecho al que se conectan unos efectos de carácter jurídico, que no es más que la sujeción al tributo.

Este presupuesto ha recibido en la literatura y en la jurisprudencia tributaria mexicanas indistintamente la genérica denominación⁷⁹ de “hecho generador de la obligación tributaria”⁸⁰ (introducida por Amílcar de Araujo Falcao),⁸¹ la de “hecho imponible” en casi todos los casos⁸² (cuyo mentor fue Dino Jarach),⁸³ y más escasamente la de “presupuesto de hecho del tributo”.⁸⁴ Se trata

⁷⁹ Se afirma que era una denominación genérica, porque esta expresión no sólo se empleaba en materia fiscal, sino también en materia civil y penal, como sinónimo de hipótesis normativa o supuesto jurídico, lo cual puede observarse de un análisis histórico de la jurisprudencia de los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

⁸⁰ Por todas, la tesis de jurisprudencia 2a./J. 103/2013 (10a.), que aparece publicada en la Décima Época, Registro: 2004239, Segunda Sala, *SJF y su Gaceta*, libro XXIII, agosto de 2013, tomo 2, página: 847 y por todas la tesis de jurisprudencia del TFJA que aparece publicada en *R. T.F.F.* Tercera Época, año VI, núm. 70, octubre de 1993, p. 7.

⁸¹ Araujo Falcao, Amílcar de, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964.

⁸² Por todas, la tesis de jurisprudencia emitida por el TFJA que aparece publicada en *R. T.F.F.A.* Sexta Época, año III, núm. 29, mayo de 2010, p. 13.

⁸³ Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, 1943.

⁸⁴ Revisión contenciosa administrativa 213/92, Universidad Nacional Autónoma de México, 29 de octubre de 1992. Octava Época, Registro: 216969, Tri-

del conjunto de elementos objetivos del presupuesto o el acto o hecho que como supuestos expresamente la ley fiscal establece como generadores del crédito fiscal.

El artículo 37 del Modelo de Código Tributario propuesto por la Organización de Estados Americanos en colaboración con el Banco Interamericano de Desarrollo,⁸⁵ lo denomina “hecho generador”, y lo define como “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”.

Por su parte, el artículo 14 del Modelo de Código Tributario para América Latina del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, en su versión 1999, lo definía como “el presupuesto, de naturaleza jurídica o económica, establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”, y en su versión 2015, ese mismo Modelo de Código, en el artículo 22, lo conceptúa como “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. La ley podrá delimitar el hecho generador mediante la mención de supuestos de no sujeción al tributo”.

A su vez, la Ley General Tributaria española,⁸⁶ en su artículo 20, indica que “el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

La legislación fiscal mexicana no sólo no ofrece definición de este concepto, sino que en ninguna parte se le menciona. La única referencia próxima es lo dispuesto en los artículos 2, fracción I, y 6 del CFF, que establecen, respectivamente:

Artículo 2o. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos,

bunales Colegiados de Circuito, *S7F*, tomo XI, marzo de 1993, Tesis: I.3o.A.490 A, página: 280.

⁸⁵ Versión de 1967.

⁸⁶ Vigente desde 2003.

las que se definen de la siguiente manera: I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...

Artículo 6o. 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.

Para la jurisprudencia mexicana (I.15o.A. J/9),

...el hecho imponible es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de facto previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos.

En cuanto a la doctrina patria, uno de nuestros más ilustres juristas, el profesor Sergio Francisco de la Garza, reparaba con todo acierto sobre la “poca uniformidad y promiscuidad en el uso de los nombres”. Para él, habría que distinguir entre el “hecho tributario”, como el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia y el “hecho generador”, referido al hecho fenoménico producido en la realidad.⁸⁷ Esta postura ha sido recogida en alguna tesis aislada.⁸⁸ El profesor de la Universidad de Nuevo León no era

⁸⁷ *Op. cit.*, p. 412.

⁸⁸ “Con base en lo anterior, si se toma en cuenta que el hecho imponible de una contribución es el contenido por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria, esto es, hay un hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal —sin que deba confundirse

partidario de denominar al presupuesto de hecho como “hecho imponible”, pues —afirmaba— ese concepto debería reservarse sólo al presupuesto de hecho del impuesto.

Desafortunadamente, ni la doctrina ni la jurisprudencia nacionales siguieron este camino; continuaron utilizando de forma indistinta las expresiones “hecho imponible” o “hecho generador”. Ahora, dado que la primera expresión tiene bastante arraigo en el medio jurídico nacional, aceptaré su uso.

II. CONTENIDO DEL HECHO IMPONIBLE

Existen algunos temas que giran en torno a este tema, y que trataré de explicar: el primero es sobre la distinción entre situaciones de hecho y situaciones jurídicas que configuran el hecho imponible; el segundo es el relativo a precisar el momento en que se entiende que ocurre una y otra situación; el tercero es concerniente a los hechos imponibles que están condicionados, y el cuarto se vincula con el contenido económico del que debe estar revestido el hecho imponible.

a) Debo recordar que, para la doctrina, la jurisprudencia y la propia legislación, el hecho imponible es la “hipótesis jurídica o de hecho”, de lo que se sigue una contundente afirmación: las leyes tributarias no gravan únicamente situaciones reguladas por el derecho, sino también situaciones ajenas a éste, e incluso, en algunos casos, situaciones antijurídicas o ilícitas. De ahí que resulta necesario distinguir entre una hipótesis jurídica y una hipótesis de hecho.

El artículo 222 de la Ley Federal de Derechos ofrece un buen ejemplo de la distinción entre gravar una situación de hecho y una situación jurídica. En este numeral se indica que deberán cubrir

con el objeto del tributo—, pues éste se refiere a la realidad económica que se pretende someter a la tributación...”. Amparo en revisión 415/2006. *Alcan Empaques México, S. A. de C. V.* 29 de marzo de 2007. Novena Época, Registro: 172211, Tribunales Colegiados de Circuito, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXV, junio de 2007, Tesis: IV.1o.A.79 A, página: 1105.

el derecho por la extracción de agua del subsuelo las personas físicas o morales que de hecho o al amparo de un título, concesión o autorización expedida por el gobierno federal aprovechan, usan o explotan aguas nacionales. Así pues, se grava tanto una situación de hecho (el mero aprovechamiento, uso o explotación de aguas nacionales sin contar con un título, concesión o autorización expedida por el gobierno federal) como una situación jurídica (el aprovechamiento, uso o explotación de aguas nacionales al amparo de un título, concesión o autorización expedida por el gobierno federal). Esta distinción fue motivo del Amparo directo en revisión 1394/2010 promovido por *Innophos Fosfatados de México, S. de R. L. de C. V.*, y resuelto el 6 de octubre de 2010.⁸⁹

El hecho imponible puede, en casos muy específicos, constituirse por la realización de hechos antijurídicos o ilícitos. Por ejemplo, el artículo 238 de la Ley Federal de Derechos establece:

Artículo 238. Por el aprovechamiento extractivo de ejemplares de fauna silvestre, en predios federales y zonas federales, se pagará el derecho de aprovechamiento extractivo por ejemplar o, en su caso, por lote determinado en las tasas de aprovechamiento autorizadas por la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, conforme a las siguientes cuotas:

...

El pago de este derecho se hará previamente a la obtención de la autorización correspondiente, mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria e incluirá el costo de los cintillos que se utilizan para el marcaje de los animales aprovechados. *En el caso de que se aprovechen animales en exceso de los que señale la autorización respectiva o sin ésta, se cobrará el derecho que corresponda independientemente de que se impongan las sanciones a que haya lugar.*

Como puede verse, cuando se realiza un aprovechamiento extractivo de fauna silvestre en zonas federales sin contar con la au-

⁸⁹ Novena Época, Segunda Sala, *SJF y su Gaceta*, tomo XXXIII, febrero de 2011, Tesis: 2a. IV/2011, página: 1296.

torización correspondiente deberá pagar el derecho que se indica en este artículo, independiente a que puedan imponerse las sanciones relativas por la mera realización de un hecho ilícito.

Otro ejemplo de hecho imponible construido con base en la realización de hechos ilícitos es el artículo 276 de la Ley Federal de Derechos, que establece:

Artículo 276. Están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, las personas físicas o morales que *descarguen en forma* permanente, intermitente o *fortuita aguas residuales en ríos*, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos o las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta Ley.

b) Con respecto a precisar la fecha en la que ocurre una situación de hecho y una situación jurídica, es necesario advertir que en las situaciones de hecho la obligación surge a partir del momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente le corresponden, y en las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho que resulte aplicable. Es así como debe entenderse el artículo 6o. del CFF antes indicado. Un ejemplo del momento en que se entiende realizada una situación jurídica sería el ISR sobre los ingresos que obtiene una persona moral. El artículo 17 de la LISR precisa en qué fecha se consideran obtenidos los ingresos derivados de la enajenación de bienes o prestación de servicios (situación jurídica). Lo dice así este precepto:

Artículo 17. Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de: I. Enajenación de bienes o prestación

de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero: a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada. b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio. c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Tratándose de los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

c) Cuando el hecho imponible es condicionado, como en el caso de establecimiento de exenciones condicionadas al destino que ha de darse a determinado bien (uso de combustible diésel, por ejemplo, según establece la Ley de Ingresos para 2020), se entiende que el presupuesto de hecho ocurre al producirse efectivamente los hechos que habrían de dar lugar a la aplicación de la ley tributaria general, prescindiendo de la fecha del cumplimiento de la condición. En otras palabras, si el hecho imponible estuviera condicionado por la ley, se considerará perfeccionado en el momento de su acaecimiento (del hecho imponible), y no en el del cumplimiento de la condición.

d) Respecto del contenido económico del hecho imponible, debe ponerse de relieve que cuando el legislador crea una contribución, diseña el hecho imponible tomando en cuenta cierta capacidad económica de los sujetos a los cuales va dirigido; pero no sobre cualquier capacidad económica, sino sólo aquella parte de la riqueza de los particulares susceptible de imposición, es decir, sobre la *capacidad contributiva*, esto es, la capacidad económica disponible de los sujetos, que puede ser real o potencial. Esta capacidad contributiva se revela a través de actos, situaciones, calidades o hechos conectados a los sujetos pasivos del tributo, que siempre han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica.

Esta explicación teórica no es después recepcionada debidamente en la creación práctica de las contribuciones, especialmente aquellas calificadas con fines extrafiscales.

III. PRINCIPIOS QUE REGULAN LA REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

Como se desprende de las definiciones ofrecidas en temas anteriores, la principal consecuencia de la realización del hecho imponible es el nacimiento de la obligación tributaria; sin embargo, existen situaciones *ex ante* o *ex post* que requieren una mayor reflexión, porque pueden afectar la configuración del hecho imponible:

a) En primer lugar, está la voluntad de las partes. En este punto se debe ser claro: el hecho imponible no surge por la voluntad de los sujetos, sino por disponerlo así la ley. Es ésta la que determina si se colma o no el supuesto jurídico. En muchas ocasiones el hecho imponible aparenta estar sujeto a la voluntad de los contribuyentes, pero sólo es eso, porque siempre surgirá por voluntad de la ley.

Pondré por ejemplo el hecho imponible del impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles a nivel local. Como su nombre lo indica, se trata de un impuesto que grava al adquirente de un inmueble. Puede suceder por acuerdo privado entre el comprador y el vendedor que este último decida asumir el pago del impuesto. Si el fisco determina que existe un adeudo por ese gravamen, ejercerá sus facultades frente al comprador, y éste no podrá oponer como excepción de pago tal cláusula, precisamente porque la constitución y perfeccionamiento del hecho imponible no puede dejarse a la voluntad de las partes.

Dicho de otra forma, los convenios entre particulares referente a la posición del sujeto pasivo y demás elementos de la obligación tributaria no son oponibles al fisco sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. Lo dice en estos términos el artículo 24 del Código Financiero del Estado de México y Municipios: “Cualquier estipulación privada, relativa al pago de un crédito

fiscal que se oponga a lo dispuesto por las leyes fiscales se tendrá como inexistente jurídicamente y, por lo tanto, no surtirá efecto legal alguno”, o el artículo 10 del Código Fiscal del Estado de Morelos: “El cumplimiento de las disposiciones fiscales no podrá eludirse acudiendo a disposiciones de derecho privado que signifiquen el desconocimiento de una obligación de carácter fiscal...”. En parecido sentido están redactados los artículos 19 del Modelo de Código Tributario para América Latina⁹⁰ y el artículo 15 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.⁹¹

Es este el contenido del principio de indisponibilidad de las normas tributarias: la realización del hecho imponible no puede eludirse por voluntad de los responsables tributarios acudiendo a reglas o principios de otras disciplinas jurídicas.

b) En segundo lugar, la realización del hecho imponible no se supedita a la existencia, validez, licitud o moralidad de los actos jurídicos que lo constituyen. Hasta en tanto no se reconozca por las partes del acto o contrato relativo, o bien se declare jurisdiccionalmente alguna de estas situaciones, se estima que el hecho imponible se ha realizado válida y completamente, y que, en consecuencia, ha surgido la obligación de pago.

Si después se advierte alguna anomalía del acto o contrato, el sujeto pasivo tiene derecho al reintegro o devolución del impuesto.

La obligación tributaria no debe verse afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas. Con esto quiere significarse que el hecho imponible se debe desvincular de la existencia, validez, licitud o moralidad de los hechos o actos que se

⁹⁰ Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco.

⁹¹ “Artículo 15. Convenios entre particulares. Los convenios entre particulares, referentes a la posición del sujeto pasivo y demás elementos de la obligación tributaria no son oponibles al fisco sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas”.

encuadren en el presupuesto de hecho del tributo, para que surtan efectos tributarios. Una vez verificado ese presupuesto, el correspondiente tributo se hace exigible, sin que interese cualquier calificación del mismo. De esto trata el principio de inmunidad de las normas tributarias.

Dicho de otra forma: si los actos, contratos o situaciones jurídicas o de hecho son inexistentes (por carecer de un elemento esencial), inválidos (por ausencia de un elemento de validez), ilícitos (por ser contrarios a las disposiciones normativas) o inmorales (por ser contrarios a las buenas costumbres), ello no afecta la realización del hecho imponible.

El CFF no tiene ninguna regla precisa sobre el particular, pero sí existen en diversos ordenamientos tributarios que lo expresan. Por ejemplo, el artículo 16 del Modelo de Código Tributario del CIAT⁹² o el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina, que es exactamente igual al anterior. También es similar el artículo 13 de la Ley General Tributaria de España.⁹³

Me referiré a un ejemplo para ilustrar el tema: una persona adquiere una mercancía en un establecimiento, y por ella paga un precio determinado más el IVA. Posteriormente, se percata de que el producto tiene defectos (esto implica la nulidad del contrato de compraventa, por existir vicios ocultos). En este caso, tiene derecho, bien a la reposición del producto o bien, a la devolución de la cantidad pagada, contra la entrega del producto adquirido⁹⁴ y al IVA abonado, siempre y cuando la solicitud la haga dentro de los dos meses siguientes.⁹⁵

⁹² “Artículo 16. Validez de los actos. La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas”.

⁹³ “Artículo 13. Calificación. Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

⁹⁴ Artículo 92 de la Ley Federal de Protección al Consumidor.

⁹⁵ *Ibidem*, artículo 93.

Si por alguna razón el proveedor no cumple con esta obligación, puede acudir ante la Procuraduría Federal de Protección al Consumidor o a los tribunales y esperar que se dicte una resolución en la que se declare la nulidad de esa venta y se retrotraigan sus efectos, esto es, la devolución de la cantidad pagada contra la entrega del producto adquirido más el IVA abonado.

c) En tercer lugar, la realización del hecho imponible sólo tiene trascendencia para esta disciplina y no legitima hechos o circunstancias apegados a otras leyes. Esto constituye el principio de autonomía del derecho tributario.

Es frecuente encontrarse en diversas leyes fiscales alguna referencia a este principio. Así, por citar algunos ejemplos normativos, citaré el nuevo artículo 5-A del CFF, que en su último enunciado indica: “Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal”. En el artículo 8o. de este mismo ordenamiento se indica: “Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial”. Lo mismo aparece en otros muchos artículos.⁹⁶

Un ejemplo teórico sería el siguiente: el impuesto predial lo causan los propietarios o poseedores de bienes inmuebles ubicados en determinado municipio. Si alguno detenta un inmueble (es decir, no lo posee en calidad de dueño), pero cubre el impuesto predial, los recibos que obtengan por parte de la autoridad fiscal no acreditan ni legitiman el derecho de propiedad sobre ese predio, que pudiera estar controvertido en tribunales. Es verdad que esos comprobantes de pago pueden constituir presunciones de que su posesión es en carácter de dueño, pero tal circunstancia es ajena al hecho imponible. Por la misma razón, la tesorería mu-

⁹⁶ El último párrafo del artículo 14 del CFF es el siguiente: “Cuando de conformidad con este Artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales”. Algo similar indican los artículos 14-B, 15, 15-B, 16-A, 16-C, 17-B, etcétera.

nicipal no podría exigirle, el siguiente año, el pago del impuesto predial a esa misma persona, pues no tiene aún la calidad de poseedor o propietario inscrito en el catastro correspondiente.

d) El *principio de razonabilidad de negocios* dicta que el hecho imponible no puede eludirse acudiendo a disposiciones de derecho privado que no se sustenten en una razonabilidad de negocios. Este principio pretende evitar que los particulares, utilizando las figuras o reglas del derecho privado, se sustraigan al hecho imponible de forma indebida (que conste que no se ha dicho en forma ilegal). Debe quedar claro que esto no guarda relación con una defraudación o evasión fiscal, sino con la elusión del gravamen.

Cabe recordar que en dos ocasiones anteriores el Ejecutivo había enviado sendas iniciativas de reforma al artículo 5o. del CFF, sin que existiera el consenso suficiente en el Congreso para su aprobación. Sólo hasta ahora se logró, adicionando el artículo 5-A del CFF. Dice este precepto en la parte relativa:

Artículo 5o.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

...

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el

acreditamiento de contribuciones, la recharacterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.

Esta redacción es más depurada que la propuesta presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso. De hecho, recoge una larga experiencia internacional en la materia.

e) *Principio de responsabilidad personal.* De la realización del hecho imponible surge la obligación de pago, y esa obligación debe ser cumplida sólo por el sujeto al que la ley atribuye responsabilidad. El cumplimiento de las obligaciones fiscales es a título unipersonal, y su cumplimiento no puede ser transmitido, delegado o sustituido por sujeto diverso, ya que ello contraría las reglas de nuestro sistema tributario, de observancia obligatoria y aplicación estricta.⁹⁷

De esa manera, por citar un ejemplo, la obligación del enajenante de cubrir el impuesto al valor agregado causado con motivo de la operación de enajenación de un bien inmueble de su pro-

⁹⁷ Novena Época, Registro: 188388, *SJF y su Gaceta*, tomo XIV, noviembre de 2001, Tesis: IV.2o.A.12 A, página: 523. Revisión fiscal 107/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Guadalupe, Nuevo León, en representación del secretario de Hacienda y Crédito Público y otros, 27 de abril de 2001.

piedad no puede tenerse por cumplida, por el hecho de que por error hubiera sido el comprador quien cubrió el citado impuesto.

f) *Principio de autonomía calificadora*. Cuando los conceptos jurídicos existentes en otros ordenamientos se incorporan al hecho imponible, ya para su mejor definición, ya para ampliar o restringir su alcance, o bien para darles un significado diferente al empleado en su disciplina jurídica de origen, con ánimo de alcanzar los fines que el legislador se ha propuesto, es natural suponer que ese concepto abandona el significado común que se le reconocía para adoptar uno nuevo. Esta discrecionalidad legislativa es bastante amplia, a grado tal que no existe un límite en ese sentido.

Este principio tiene muchos ejemplos. Basta algunos de ellos para ilustrarlo mejor. El artículo 14 del CFF establece la definición de enajenación, que es más amplia de la que podemos hallar en el derecho privado; lo mismo sucede con los conceptos de “México, país o territorio nacional” (artículo 8o.), “arrendamiento financiero” (artículo 15), “escisión de sociedades” (artículo 15-A), “regalías” (artículo 15-B), “operaciones financieras derivadas” (artículo 16-A). Algo similar podemos encontrar en la LISR sobre los conceptos de “persona moral” y “previsión social” (artículo 7 LISR) e “intereses” (artículo 8o. LISR).

IV. FUNCIÓN TRADICIONAL DEL HECHO IMPONIBLE Y SU ACTUAL REVISIÓN

Según advierto de la jurisprudencia y de la doctrina nacionales, cuando se aborda el tema del hecho imponible no existe unanimidad o consenso respecto de la teoría que debe dirigir su tratamiento. Existe, por un lado, una “teoría tradicional o clásica” que postula al hecho imponible como eje central de todo el fenómeno tributario, es decir, para esta teoría, a partir del hecho imponible se pueden explicar todas las manifestaciones del tributo.

Esta tesis formalista, si bien jugó un papel muy importante en su oportunidad para explicar la estructura del derecho tributario,

también lo es que hoy día ha perdido la fuerza necesaria para explicar con claridad muchos de los nuevos fenómenos y figuras tributarios. En efecto, existen diversos factores que hacen necesario revisar la dogmática tributaria clásica que se hace depender del hecho imponible, que son los siguientes:

- Se debe reparar en el hecho de que la exención tributaria muestra que de la realización del hecho imponible no necesariamente se conecta con el nacimiento de la obligación tributaria. Lo que se presenta, en todo caso, es la sujeción al tributo, con los correspondientes deberes formales de informar, declarar, etcétera.
- En el impuesto periódico sobre la renta se ha dado gran auge a la retención y a los pagos provisionales, lo que revela que incluso antes de realizarse el hecho imponible y conocerse si habrá o no sujeción al tributo ya existe el deber de ingresar cantidades que luego se aplicarán a su satisfacción. Ante esta realidad normativa, es necesario reconocer que el tributo también nace cuando se verifican otros presupuestos de hecho, distintos al hecho imponible, que hacen surgir las obligaciones provisionales de pago y las retenciones a cuenta.
- Para ejercitar el derecho a la devolución de saldo a favor en el IVA no es requisito la realización del hecho imponible del impuesto, pues de verificarse aquél, procede el acreditamiento, como lo indica atinadamente el séptimo tribunal colegiado del primer circuito en el A.D. 745/2012.
- La intervención de sujetos no realizadores del hecho imponible, pero obligados al pago de todo o parte del tributo, conllevan a replantearse seriamente la función tradicional que venía jugando el hecho imponible en nuestro país.
- El hecho imponible no es necesariamente el elemento que define la naturaleza jurídica de una contribución, pues cuando existe incongruencia entre el hecho imponible y la base gravable debe atenderse a esta última para deter-

minar la naturaleza de la contribución, según lo ha expresado el alto tribunal del país.⁹⁸

Por otro lado, existe una “teoría moderna o actual”, la que, aun cuando despoja al hecho imponible del pedestal en el que lo situaba la teoría anterior, no le resta importancia, pues éste continúa siendo:

- 1) El presupuesto de hecho determinante de la sujeción al tributo, requisito fáctico imprescindible para su existencia, sea en modalidad gravada o en modalidad exenta.
- 2) El presupuesto legitimador del tributo y de la imposición, pues aun cuando hubieran nacido otras obligaciones de retenciones a cuenta y pagos provisionales, sólo la posterior verificación del hecho imponible posibilita que se apliquen al pago del tributo, debiendo devolverse si éste no llega a tener lugar.
- 3) Un elemento indispensable en la cuantificación del tributo, pues al tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas según esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; sin embargo, la SCJN (P./J. 72/2006) ha establecido que, cuando exista incongruencia entre el hecho imponible y su base, la naturaleza jurídica de una contribución se establecerá atendiendo a la base.
- 4) La figura donde deben condensarse (pero no exclusivamente en él) los principios y criterios de justicia tributaria, política económica y otros fines que se busquen con el tributo.

Únicamente en ese sentido puede seguir considerándose como configurador de cada tributo y como explicativo de éste, pero no el

⁹⁸ Acción de inconstitucionalidad 23/2005, Procurador general de la República, del 27 de octubre de 2005. J/P 72/2006.

de jugar como elemento único sobre el que gravita toda la teoría tributaria tradicional. La tesis actual escapa hoy a las fronteras del hecho imponible, e incluso a los efectos directos que de él derivan.

V. ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL HECHO IMPONIBLE

A pesar de los defectos y excesos en los que ha incurrido la teoría tradicional, también tuvo el acierto de haber identificado los elementos fundamentales del hecho imponible: el elemento subjetivo y el elemento objetivo, que aún sigue utilizando gran parte de la jurisprudencia mexicana. El elemento subjetivo es la relación preestablecida en ley, que muestra al sujeto pasivo del tributo el elemento objetivo, a fin de que pueda surgir frente a él, el crédito impositivo del ente público.

Por su parte, el elemento objetivo del presupuesto de hecho (o presupuesto objetivo) es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal y cuantitativo), cada uno de los cuales puede, a su vez, ligarse con los demás de muy distintas maneras, lo que se traduce en la aparición de una vasta gama de presupuestos objetivos. Dado que para esta teoría el hecho imponible es la figura central sobre la que gira todo el fenómeno tributario, es lógico suponer que queden subsumidos en su interior el resto de los elementos del tributo. Ilustraré el tema tomando como ejemplo el ISR de las personas físicas por la prestación de un servicio personal subordinado.

a) *El aspecto material* es el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza o cualifica el tributo, y que en los sistemas tributarios desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica, sea como renta, como patrimonio o como gasto. Este elemento constituye en esencia el objeto del tributo.

El aspecto material puede dar lugar a hechos imposables genéricos o específicos, comprendiendo los primeros supuestos no

citados expresamente por la norma, pero subsumibles en su delimitación global, y los segundos, por el contrario, sólo los expresamente especificados o detallados en ella.

Además, debo advertir que la creación del aspecto material de ciertos hechos imponibles está reservada a ciertas competencias territoriales. Hacia allá se dirige tanto la LCF como la LIVA al restringir para las entidades federativas el establecimiento de impuestos y derechos que tengan como finalidad los mismos hechos imponibles que los que establece la LISR o la LIVA.

Por ejemplo, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible para el ISR para personas físicas que perciben ingresos derivados de la prestación de servicios personales subordinados, en términos del artículo 94 de la LISR, sería precisamente la obtención de ingresos derivados de una relación laboral.

b) *El aspecto espacial* señala el lugar de producción del hecho imponible, y es decisivo para determinar el ente público al que se sujeta.

En el plano internacional, dada la vigencia del principio de territorialidad y de residencia efectiva, la ley ha de señalar el lugar donde se entiende realizado el hecho imponible, pues de ello dependerá que se someta o no a la ley mexicana.

En la esfera interna, el criterio de territorialidad asume aún mayor relevancia por cuanto el lugar de radicación de los bienes o la prestación de ciertos servicios resulta fundamental para dotar de competencia o no a los entes municipales, en términos del artículo 115 constitucional.

Siguiendo nuestro ejemplo, el aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible en el caso del ISR para personas físicas sometidas a una relación laboral, será que la relación de trabajo se dé en territorio nacional (artículo 90 de la LISR).

c) *El aspecto temporal* determina el instante en que el hecho imponible se entiende realizado íntegramente; entonces se reproduce la causación del tributo. Aunque la regla general es que ésta tenga lugar cuando concurre el último de los elementos configuradores del hecho imponible, su determinación no es siempre sencilla, y debe la ley tributaria precisar el momento exacto de la causación.

En este sentido están redactados los artículos 17 de la LISR y 1-B y 1-C de la LIVA. Por una parte, porque será a partir de ese momento cuando se consideren nacidos los efectos jurídicos derivados de la realización del hecho imponible, comenzando a computarse, en su caso, los plazos de declaración, de prescripción, u otros. Por otra, porque al erigirse ese momento en punto de referencia temporal de la realización del hecho imponible será la ley entonces vigente la que resulte aplicable con los efectos jurídicos que ésta hubiera previsto, salvo que el legislador disponga otra cosa.

Ahora bien, en los tributos periódicos, es decir, aquellos cuyo hecho imponible se prolonga a lo largo del tiempo, produciéndose de forma continuada, la ley ha de indicar periodos temporales que sirvan para fraccionar dicha continuidad, señalando un momento de ellos (normalmente el final) en el que se ordena tener por realizado el hecho imponible; por tanto, el tributo se causa en esa fecha. De cada periodo surgirá una obligación, y el tributo causado en cada uno de ellos será autónomo y diferente respecto a los de periodos anteriores y posteriores.

Cabe señalar que esto comporta consecuencias importantes para la cuestión de la irretroactividad, pues si un tributo no se “causa” sino hasta el final del periodo impositivo, la ley que entre en vigor durante el mismo periodo y que esté vigente a la conclusión de ese periodo será la que deba aplicarse, sin que quepa apreciar eficacia retroactiva de la ley. En nuestro ejemplo, el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible se presenta cuando el patrón hace los pagos de salario a su trabajador, ya sea en forma diaria, semanal, quincenal o en cualquier otra periodicidad. Sobre esos pagos el patrón determina en forma mensual la retención del ISR (artículo 96 de la LISR).

Llegados a este punto, es conveniente distinguir entre la fecha de causación, la fecha de pago o fecha de entero y la fecha de exigibilidad del tributo. De acuerdo con nuestro ejemplo, la fecha de causación del ISR para personas físicas sometidas a una relación laboral se configura el último día del mes, cuando el pa-

trón calcula el monto que cubrió a su trabajador y la retención del ISR que debe efectuar (artículo 96, primer párrafo, de la LISR). La fecha de entero o pago será hasta el 17 del mes siguiente a la fecha de causación (artículo 96, último párrafo). Finalmente, la fecha de exigibilidad es aquella que el SAT tiene para requerir de pago al patrón vencido al plazo de la fecha de pago o entero (artículos 41-I, 145 y 151 del CFF).

d) *El aspecto cuantitativo* del elemento objetivo del hecho imponible expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad. Habiendo tributos fijos y variables, sólo en estos últimos existirá dicho aspecto (volumen de renta, valor del patrimonio, o del bien transmitido, etcétera), pues en los tributos fijos su hecho imponible no es susceptible de producirse en distinto grado, siendo imposible su cuantificación (por ejemplo, la obtención de copias certificadas). Nuevamente, siguiendo el ejemplo que he citado de la persona física que recibe salarios, el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible será el monto total de los ingresos que ese trabajador percibe en el mes derivados de su relación de trabajo.

La identificación de los elementos subjetivos y objetivos del hecho imponible, así como los aspectos material, temporal, espacial y cuantitativo de aquél, no son en absoluto un asunto baladí ni meramente teórico, pues como lo advertí líneas atrás, el PJJ ha utilizado con frecuencia esta clasificación en sus resoluciones. Por citar uno de los criterios judiciales más vehementes en este sentido, la tesis que lleva por rubro y contenido el siguiente:⁹⁹

ALIMENTOS NO BÁSICOS CON UNA DENSIDAD CALÓRICA DE 275 KILOCALORÍAS O MAYOR POR CADA 100 GRAMOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO J), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, ESTABLECE UN HECHO IMPONIBLE DE CONFIGURACIÓN SIMPLE. La norma invocada prevé uno de los hechos imposables del impuesto indicado, consistente en que

⁹⁹ Décima Época, Registro: 2014438, Segunda Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 43, junio de 2017, tomo II, Tesis: 2a. LXXXVII/2017 (10a.), página: 1421.

los sujetos (personas físicas y morales, elemento subjetivo) realicen determinado acto (enajenación o importación, aspecto material del elemento objetivo) respecto de un bien concreto (alimentos no básicos, aspecto material del elemento objetivo) en un lugar específico (territorio nacional, aspecto espacial del elemento objetivo). Ahora, el hecho imponible referido no se agota, pues el legislador estableció en el artículo 10, párrafo primero, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que, entre otros, en el caso de enajenación de alimentos no básicos el impuesto se causa en el momento en que se cubra la contraprestación por el monto causado (aspecto temporal del elemento objetivo); es decir, surge la obligación de pago del impuesto de mérito cuando se enajenen o importen los productos a que alude la norma controvertida; por tanto, la configuración del hecho imponible es simple, ya que la obligación tributaria se actualiza cuando se pague alguna de esas contraprestaciones conforme a los numerales 1o., fracción I y 10, párrafo primero, de la ley mencionada.

Asimismo, en el Amparo directo en revisión 1661/2006, *Guillermo Solórzano Gowman*, del 30 de junio de 2009,¹⁰⁰ se estableció:

...el indicado numeral, previsto en el Capítulo X del Título IV de la Ley citada, cuyo contenido similar reitera el artículo 166 de la Ley relativa vigente a partir del 1o. de enero de 2002... no viola el indicado principio constitucional, porque a pesar de su amplitud no es impreciso al quedar definido el *aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible*.

Lo mismo en el Amparo directo 154/2001, *Javier Cordero Staufert*, del 31 de octubre de 2001,¹⁰¹ en el que se señaló: “Se considera que el artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

¹⁰⁰ Novena Época, Registro: 165177, Pleno, *SJF y su Gaceta*, tomo XXXI, febrero de 2010, Tesis: P. I/2010, página: 32.

¹⁰¹ Novena Época, Registro: 187110, Tribunales Colegiados de Circuito, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XV, abril de 2002, Tesis: III.2o. A.84 A, página: 1332.

(1993) es inconstitucional, porque el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, en el caso concreto, no está expresamente establecido en la ley”. En el Amparo directo en revisión 1394/2010, *Innophos Fosfatados de México, S. de R. L. de C. V.*, del 6 de octubre de 2010,¹⁰² el tribunal recordó: “...el elemento esencial del tributo —objeto— se encuentra establecido en la ley a través del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible”. Lo mismo en el Amparo directo en revisión 1678/2005, *Secretario de Hacienda y Crédito Público y otro*, del 16 de junio de 2009,¹⁰³ que indicó: “En efecto, en el caso de los tributos sobre bienes raíces, el aspecto objetivo del hecho imponible consiste en la propiedad o posesión de un bien inmueble, la cual resulta necesaria para el nacimiento de la obligación tributaria”. Finalmente, se cita el Amparo en revisión 380/2018, *Vicente de Jesús Peña Covarrubias*, del 4 de julio de 2018,¹⁰⁴ en el que se indicó: “...el margen del 10% establecido por el legislador se configura como un elemento cuantitativo del hecho imponible”.

VI. LA CREACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y SUS LÍMITES

Con este tema pretendo responder a las siguientes preguntas: ¿qué es lo que el legislador puede gravar al establecer un impuesto?, y ¿qué es lo que no debería? Respecto del primer cuestionamiento, se debe apuntar que el legislador que crea los impuestos puede aparentemente establecer como hecho imponible o presupuesto hipotético cualquier situación que estime adecuada. Efectivamente, la elección de estas situaciones, confiada a la discrecionalidad del

¹⁰² Novena Época, Segunda Sala, *SJF y su Gaceta*, tomo XXXIII, febrero de 2011, Tesis: 2a. IV/2011, página: 1296.

¹⁰³ Novena Época, Registro: 165352, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXXI, febrero de 2010, Tesis: P. XXVII/2010, página: 10.

¹⁰⁴ Décima Época, Registro: 2018353, Segunda Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 60, noviembre de 2018, tomo II, Tesis: 2a. C./2018 (10a.), página: 1187.

legislador, se determina por consideraciones económicas, políticas y técnicas extrañas al derecho tributario, y varía de un país a otro y en los diversos periodos históricos.

En consecuencia, cualquier situación de hecho es, en principio, susceptible de imposición, aunque por imperativo del artículo 31-IV constitucional, el legislador se dirige 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 fundamento de la imposición.

Sin embargo, la discrecionalidad está lejos de ser absoluta, ya que aun cuando el legislador tiene libertad para fijar tanto el objeto del impuesto como los hechos imponibles, siempre debe respetar los principios tributarios constitucionales al hacerlo.

Ahora bien, cuando afirmo que el legislador debe respetar los principios constitucionales al desplegar sus facultades discrecionales para la creación de tributos, en realidad estoy diciendo que “la carta fundamental le marca al legislador tributario lo que puede hacer y al mismo tiempo lo que no puede hacer”. Siguiendo esta propuesta metodológica, habría que preguntarse, en primer lugar: ¿qué materias puede gravar el legislador?

Tratando de resumir los criterios jurisprudenciales del PJJF respecto a este punto, puedo sostener que el margen de discrecionalidad legislativa se mueve dentro de los siguientes principios. En otras palabras, el legislador puede gravar cualquier materia, siempre y cuando:

- a) Revele un contenido económico.
- b) Sus elementos esenciales estén regulados en ley (Jurisprudencia de la Séptima Época, *SJF*; Pleno, volumen 91-96, primera parte; pág. 172).
- c) Sean acordes con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos (*Envases Generales Crown, S. A. de C. V.*, del 28 de noviembre de 2001).
- d) Sean equitativos (*Envases Generales Crown, S. A. de C. V.*, del 28 de noviembre de 2001).

- e) Se destinen a cumplir los fines que la Constitución establece (Séptima Época, *SJF*; volumen 16, primera parte, página 29).
- f) Sean razonables (Amparo en revisión 38/2011, *Pegaso PCS, S. A. de C. V.* y otras, 16 de marzo de 2011).
- g) La materia objeto del gravamen esté dentro de sus competencias constitucionales, convencionales o legales (varios precedentes).
- h) Respeten el principio de seguridad jurídica.

La segunda pregunta sería: ¿en qué casos debe entenderse que el legislador no puede establecer un impuesto sobre tal objeto o hecho imponible? Siguiendo los criterios jurisprudenciales emitidos por el PJE, considero que cuando:

- a) Sean desproporcionados, en el sentido de no responder positivamente a los test de necesidad, idoneidad y ponderación.
- b) Sus elementos esenciales sean establecidos a través de una norma que no tenga rango legal.
- c) Incidan sobre actos o hechos ilícitos.
- d) Tiendan a cumplir con una obligación constitucional.
- e) Se establezcan sobre actos o hechos excepcionales.
- f) No respetan la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, lo que puede acontecer por el hecho de establecer tributos:
 - 1) Confiscatorios.
 - 2) Que no respetan el mínimo vital.
 - 3) Que no miden adecuadamente esa capacidad contributiva, lo que puede presentarse:
 - 3.1. Por gravar ficciones jurídicas.
 - 3.2. Por desconocer, limitar o diferir injustificadamente una deducción estructural.
 - 3.3. Por desconocer las diferencias entre impuestos que afectan el patrimonio, el consumo o la renta.

- 3.4. Por no medir en forma precisa el valor de algunos bienes que sirve para cuantificar el gravamen.
- 3.5. Por gravar un elemento ajeno a esa capacidad.
- 3.6. Por no tomar en cuenta los efectos de la inflación cuando ello es necesario.
- 3.7. Por tomar en cuenta elementos subjetivos, sociales, de rentabilidad o geográficos en el diseño de un impuesto patrimonial.
- 3.8. Por condicionar o reducir injustificadamente la aplicación de un beneficio fiscal (acreditamiento, estímulo, subsidio, etcétera).
- 3.9. Cuya tarifa no permita medir con precisión las diferencias de capacidad de cada contribuyente.
- 3.10. Por tomar en cuenta elementos incongruentes en el diseño de impuestos al consumo.

Trataré de explicar más ampliamente algunos de los puntos anteriores.

a) *Sobre ficciones jurídicas*. Es decir, sobre hechos irreales; por ejemplo, cuando se pretendan gravar intereses si éstos no existen, pues ello significaría "...desconocer las situaciones reales en que no se pacten intereses y arbitrariamente se fije la suma del 6% anual, bajo la presunción de que todo ingreso debe causar intereses, gravando a los sujetos que no los perciben", o bien, como se anota en otra tesis:

...se transgrede el principio de proporcionalidad tributaria... en razón de que se describe como hecho imponible del tributo la recepción por el contribuyente de un servicio de financiamiento al que incorrectamente conceptúa como ingreso, cuando en realidad no constituye la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo, resultando ficticio ya que no modifica su patrimonio, no tiene existencia verdadera y objetiva para el contribuyente y, por consiguiente, no es indicativo de su capacidad contributiva (P. /J. 72/2001).

Ahora bien, debe marcarse la frontera entre una presunción legal y una ficción, para evitar confusiones. La tesis 2a. XXX/2009 ha indicado que las presunciones legales son frecuentes en el ámbito tributario, en virtud de que se anticipan a las posibles conductas fraudulentas de los sujetos obligados, y parten de una probabilidad normal en la realización de un hecho de difícil constatación para la autoridad fiscal, creándose así una verdad jurídica distinta a la real, siendo su fundamento el artículo 31-IV, de la Constitución, que autoriza al legislador para que dentro de un sistema tributario justo adopte las medidas para lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales, en el entendido que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho demostrado y el hecho presumido, de manera que uno sea consecuencia necesaria del otro.

Si esta elemental regla de deducción lógica no se respeta en la norma de presunción, o haciéndolo, el proceso deductivo es incoherente, se habrá provocado indefensión al contribuyente, por señalarse un supuesto jurídico poco probable, absurdo, irracional o imposible de plantear, cuya presunción mal trazada producirá su inconstitucionalidad por ser incompatible con los postulados de equidad y proporcionalidad, a pesar de que sea un instrumento que en apariencia trata de reprimir el fraude a la ley tributaria. Así, la inconstitucionalidad puede sobrevenir por no responder a criterios de equidad o capacidad contributiva, que en parte conforman la idea de justicia en el ámbito tributario, pues una mala o deficiente estructura de la presunción legal provocaría que se creara en lugar de una verdad jurídica aceptable, una ficción jurídica imposible de rebatir y sin trascendencia para constituir el hecho imponible.

b) *Sobre hechos que constituyen en realidad una deducción o cuando se le limita esta deducción injustificadamente.* Al proceder así se estaría desconociendo la naturaleza de las situaciones jurídicas concretas. La SCJN señaló, por ejemplo, que era inconstitucional limitar la deducción de gastos de previsión social que preveía la LISR, pues obliga a los sujetos a contribuir al gasto público conforme a una situación económica y fiscal que no reflejaba su auténtica capa-

cidad contributiva, ya que se les impone determinar una utilidad que realmente no reporta su operación (P./J. 130/2006); aunque la propia SCJN ha indicado que en algunos casos esto se justifica por razones extrafiscales, como el desalentar la práctica elusiva que reduce la recaudación tributaria; por ejemplo, el limitar la deducción de intereses provenientes del endeudamiento excesivo de las empresas (tres a uno el capital contable) con sus partes relacionadas residentes en el extranjero o con partes independientes cuando el contribuyente sea parte relacionada de otra residente en el extranjero (1a./J. 76/2007).

c) *Sobre hechos que inciden sobre el mínimo vital exento.* El principio de mínimo vital se configura como directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir (P. VI/2013, 9a.).

d) *Sobre actos o hechos ilícitos.* En efecto, de proceder así, el sistema tributario estaría confundiendo una sanción con una contribución; como lo dijo la SCJN en ocasión de un asunto donde se cuestionaba la constitucionalidad del impuesto sobre predios urbanos sin bardar:

...técnicamente confunde una infracción administrativa con el hecho generador impositivo, transmutando la naturaleza jurídica de dichas figuras... son violatorias del artículo 31 constitucional por abstenerse de definir conceptos de los que depende la determinación de los elementos básicos del tributo (tesis primera parte del *Apéndice 1988*, p. 118).

Debe repararse que las contribuciones se establecen para satisfacer los postulados constitucionales, mas nunca como sanción contra los ciudadanos. No es ésa su naturaleza. Las contribuciones no sólo deben tener un fin económico-jurídico, sino también un fin de tipo moral-social, ya que de alguna forma son producto de la comunidad, y si ésta rechaza y sanciona las conductas ilícitas, no habría por qué actuar con una doble moral y consentir tácitamente la imposición de impuestos sobre hechos o actos con-

trarios a las normas jurídicas. Con tan aberrante criterio se llegaría al extremo de imponer contribuciones sobre cualquier ilícito.

Por ejemplo, antes existía en la Ley de Hacienda del DF un impuesto a los propietarios de edificios que no tuvieran cajones de estacionamiento para vehículo, no obstante que el Reglamento de Construcción los obligaba a ello. Esto es, se establecía un impuesto por no haber cumplido con una obligación legal. El Estado no puede proceder en esa forma, por la sencilla razón de que uno de sus fines es la seguridad jurídica, dogma que no se alcanzaría imponiendo contribuciones a los infractores, sino sancionándolos. De ahí mi rechazo a los autores que sostienen la “neutralidad moral de las contribuciones”, y a la propuesta presentada en algún momento por algunos asambleístas del Distrito Federal para gravar con un impuesto a quienes ejercen la prostitución, así como el “impuesto al pecado”, como denominaron algunos cantineros del estado de Guanajuato al gravamen establecido por la legislatura local a los bares, cantinas y cabarets.

e) *Sobre actos y hechos que tiendan a cumplir con una obligación constitucional.* Por ejemplo, no podría establecerse un impuesto por votar en elecciones (como en alguna ocasión sucedió en Canadá) o por pagar otras contribuciones, como el caso de las demandas de amparo presentadas por tres compañías de Durango, que combatían el artículo 18 de la LIVA, que las obligaba a calcular este gravamen incluyendo el pago que se había hecho de otros impuestos; la SCJN dijo al respecto:

El legislador ordinario no puede, sin atentar en contra del principio de justicia tributaria, elegir de manera caprichosa e ilógica los presupuestos objetivos que, como hechos imponibles, sirven para dar nacimiento a la obligación tributaria, y esto es lo que sucede cuando pretende transmutar las figuras jurídicas hasta llegar al extremo de señalar que el presupuesto de hecho o el elemento objetivo del hecho generador del crédito fiscal sea, precisamente, el monto de otro impuesto... Consecuentemente, cuando el presupuesto objetivo del hecho imponible lo es gravar el cumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que pretende el artículo 18

de la LIVA, se falta al principio de justicia tributaria. Es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto; que lo que es el resultado, se torne en presupuesto; que una sobreposición interminable de impuestos pueda ser constitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades (Pleno, Séptima Época, vol. 193-198, primera parte, p. 167).

Esto sucede también con los denominados “impuestos adicionales”, que existen en varios estados, cuya base es precisamente el monto de los pagos por concepto de otras contribuciones efectuados a las arcas públicas. Afortunadamente, la SCJN los ha declarado inconstitucionales (*cf.* 2a./J 126/2013).

f) *Sobre actos o hechos excepcionales.* La SCJN tiene establecido que al legislador se le debe exigir que los supuestos en los que fundamenta sus hipótesis sean aquellos que de ordinario estén asociados a una mayor probabilidad de ocurrencia, por lo que no resulta adecuado reclamar que la ley tributaria en todos los eventos sea un fiel retrato de la realidad, y que, por tanto, incorpore inclusive las situaciones que ocasionalmente se aparten del curso normal de los acontecimientos.

El casuismo que satisfaría esta pretensión tendría efectos negativos en lo relativo a la eficiencia del sistema tributario, ya que tanto la densidad normativa y procedimental como su administración tienen un costo que, de extremarse, puede incluso sacrificar el producto de lo recaudado.

Por consiguiente, la armonización entre la justicia tributaria y la eficiencia del sistema se consigue a través de la formulación legal de los hechos imponibles, que se apoye en supuestos verosímiles y razonables de la realidad social que, como tales, sean en abstracto demostrativos de capacidad económica o de riqueza, así ello pueda no acaecer en determinadas situaciones concretas e individuales, y siempre que esto último no sea la representación inequívoca de una recurrencia social capaz de anular la generalidad de la inferencia legislativa.

VII. ELEMENTOS QUE COMPLEMENTAN, DELIMITAN O EXPANDEN AL HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible suele estar acompañado de varias figuras jurídicas que lo complementan o lo delimitan, de suerte que en algunas ocasiones no puede entenderse sin aquéllas cuando el legislador los regula. Las figuras a las que me refiero son la exención y los supuestos asimilados o equiparados.

a) *La exención.* Como lo ha afirmado el PJE, la exención como un fenómeno antitético y opuesto al del tributo se ha ido matizando en la medida en que evolucionaron los sistemas tributarios actuales, basados en impuestos sintéticos y personales, cuyo hecho imponible se configura ampliamente para abarcar totalmente determinada manifestación de capacidad contributiva, por lo que ha abandonado el perfil excepcional y negador del tributo que la caracterizaba, para aparecer como un elemento idóneo que evita una excesiva e injusta uniformidad de tratamiento, logrando una detallada y exacta definición del hecho imponible, que queda integrado por supuestos gravados y por otros parcialmente gravados o exentos, en la medida en que el importe de la prestación o carga tributaria es modulada a través de técnicas desgravatorias.

Por tanto, en la actualidad la exención integra la disciplina jurídica del hecho imponible, al aminorar la carga tributaria en casos determinados para ajustar el tributo a la realidad económica actual, al tenor de una valoración particularizada de los principios de justicia fiscal.

En otras palabras, la realización del presupuesto de hecho del tributo y del supuesto de exención es normalmente simultánea; pero la realización del segundo tiene como efecto principal paralizar los efectos que se derivan de la realización del primero. Naturalmente, esta situación redundan *prima facie* en ventaja del contribuyente. Pero si bien se mira, y partiendo de la base de que la exención esté bien configurada, la exención no hace más que restablecer la situación de equilibrio existente con anterioridad a la

realización del hecho imponible, situación que, por las razones que fuere (incluidas las extrafiscales), el legislador considera preferible.

Si bien la exención no es elemento esencial del impuesto, debe forzosamente venir establecido en ley, según lo indican los artículos 28 constitucional y 5o. del CFE, lo que también ha sido reconocido por la jurisprudencia P.J. 25/91.

Pero cabe advertir que es la exención objetiva la que modula el hecho imponible, pues es la que se establece con base en razones de política social y económica. En cambio, la exención subjetiva, es decir, la que se crea en atención a los sujetos, no se da con miras a cumplir con un postulado político, social y económico, sino por uno menos loable, como lo es la reciprocidad internacional o diplomática. Aquélla se fundamenta en el artículo 28; esta última, en el artículo 133.

De ahí que deba subrayarse que la exención objetiva se otorga en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen, como es el caso de artículos de primera necesidad para la subsistencia del ser humano o en beneficio de algunas ramas de la actividad económica, como estimó la SCJN cuando declaró constitucional la diferenciación de cuotas por los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales (P/J, 22/98). Es decir, se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas. Tiene su justificante en que quien lo está, se presume que no tiene capacidad contributiva. El artículo 96 de la LISR y el 15 de la LIVA ilustran perfectamente esta idea, al indicar, respectivamente:

Artículo 96. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

Artículo 15. No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

I...

XIV. Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

b) *El presupuesto asimilado o equiparado.* Por virtud de esta figura, el hecho imponible genérico se expande hacia la periferia del supuesto nuclear o básico, comprendiendo así a otros hechos imponibles autónomos, que se le asimilan o equiparan, pero que no guardan relación de dependencia estructural con el primero. En otras palabras, se trata de supuestos que amplían el radio de influencia del hecho imponible original. Por ejemplo, el artículo 94 de la LISR establece lo siguiente:

Artículo 94. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, *se asimilan a estos ingresos* los siguientes:

I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

De esta manera, el presupuesto nuclear o básico se ensancha en la medida en que el legislador quiere hacerlo. Como puede observarse, se trata de supuestos muy similares al hecho imponible principal u original. El propósito es reconducir el mismo régimen fiscal a estos presupuestos que el aplicable al hecho imponible básico. Es una técnica común para el legislador fiscal.

CAPÍTULO CUARTO

ELEMENTOS CUALITATIVOS DEL GRAVAMEN (LOS SUJETOS)

I. INTRODUCCIÓN

En las relaciones fiscales o tributarias están presentes diversos sujetos; unos, debidamente regulados, y otros, con ciertas restricciones; pero todos ellos reconocidos en las leyes tributarias como elementos esenciales de la contribución. En el presente capítulo trataré de sistematizar su comprensión. Para ello es necesario, en un primer momento, distinguir los sujetos pasivos de los sujetos económicos; posteriormente, dentro del campo jurídico, también debe diferenciarse entre los diversos sujetos que participan y sus características. Continuaré el tema refiriéndome a los criterios de vinculación, y finalmente analizaré al sujeto activo de la relación tributaria.

II. LOS SUJETOS PASIVOS Y LOS SUJETOS ECONÓMICOS O INCIDIDOS

Una correcta metodología de tratamiento obliga a separar el estudio jurídico del que les compete a otras disciplinas, especialmente a la ciencia económica, porque es frecuente encontrarse en algunos textos con una aplicación indiferenciada entre uno y otro, lo que origina serias confusiones e impide la formación de juicios precisos sobre el régimen impositivo.

En términos jurídicos, sujetos pasivos son las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria, y que, consiguientemente, se ven constreñidas a realizar la presta-

ción en que consiste el objeto de la obligación, sin perjuicio de que, por ulteriores procesos de la vida económica, obtengan el resarcimiento de las sumas satisfechas, poniendo éstas a cargo de otras personas que son ajenas al vínculo en que consiste la obligación tributaria.

En términos económicos, en cambio, los sujetos pasivos de la imposición son las personas que soportan la carga tributaria, es decir, aquellas que real y efectivamente contribuyen, con cargo a sus patrimonios y rentas, a la cobertura de los gastos públicos. También se les denomina “sujetos incididos” o “trasladados”.

La traslación del impuesto

Como continuación del tema anterior, trataré de profundizar en la traslación como uno de los elementos esenciales en los impuestos indirectos. Partiré de su definición. Establece el TFJA que se trata de

...la relación jurídica que se establece entre el sujeto pasivo y un tercero, incidido o repercutido, y cuyo contenido es total o una parte de la deuda tributaria que pagó el primero, sin que esa obligación traiga como consecuencia que el referido sujeto incidido o repercutido sea considerado, en la relación jurídica tributaria, como contribuyente; de ello se sigue que mientras para el sujeto pasivo la traslación del impuesto es un derecho que le otorga la ley, para el incidido, trasladado o repercutido es una obligación que deriva también de la ley, lo que la convierte en un deber que debe acatarse incondicionalmente.¹⁰⁵

La traslación, desde su introducción en la LIVA (1981), fue cuestionada por la inexistencia de respaldo constitucional, pero

¹⁰⁵ Juicio Contencioso Administrativo Núm. 17223/06-17-03-3/995/08-PL-08-10. Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión del 3 de marzo de 2010, publicado en *R.T.F. J.F.A.* Sexta Época, año IV, núm. 39, marzo de 2011, p. 422.

el alto tribunal del país declaró que no existía vulneración alguna porque en el sistema impositivo mexicano el Poder Legislativo podía, sin contrariar la fracción IV del artículo 31 constitucional, imponer a los terceros de la relación jurídica tributaria, obligaciones que permitieran controlar y hacer más expedita la recaudación, pues dicha facultad estaba implícita en la norma constitucional citada.¹⁰⁶

Más tarde, la figura de la traslación fue cuestionada nuevamente, ahora desde la perspectiva de la capacidad contributiva. Básicamente se planteó que la LIVA y la de otros impuestos indirectos no reconocían la capacidad contributiva de los sujetos incididos, sólo la de los sujetos pasivos de esos impuestos, impidiendo a aquéllos impugnar sus efectos.

Este problema fue resuelto en definitiva hasta formar la jurisprudencia 1a./J. 76/2010,¹⁰⁷ en la que medularmente se indicó que

...la problemática económica sobre quién es la persona que eventual y casuísticamente pagará el impuesto con afectación patrimonial directa en cada operación concreta en los tributos con incidencia, no es un problema analizable jurídicamente, sino por las finanzas y la economía.

Sin embargo, esta conclusión no se dio en forma pacífica. La SCJN indicó en algunos pronunciamientos previos (Amparo en revisión 4000/84. *Compañía Medicinal La Campana, S. A. de C. V. y otro*. 22 de marzo de 1990, Amparo en revisión 8087/83. *Calzado Insurgentes, S. A. de C. V. y otra*. 15 de marzo de 1990, y Amparo en revisión 9614/83. *Terciopelos de San Luis, S. A. de C. V.* 15 de marzo

¹⁰⁶ Séptima Época, Registro: 232396, *SJF*, volumen 175-180, primera parte, página: 200. VALOR AGREGADO. LEY DEL IMPUESTO AL. LA OBLIGACIÓN A TRASLADARLO NO ES INCONSTITUCIONAL.

¹⁰⁷ Novena Época, Registro: 163332, *SJF y su Gaceta*, tomo XXXII, diciembre de 2010, Tesis: 1a./J. 76/2010, página: 94. INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS. SU CONCEPTO Y VALORACIÓN JURÍDICA Y ECONÓMICA.

de 1990), que si bien los principios de equidad y proporcionalidad a que se refiere el artículo 31-IV se deben analizar, por regla general, en relación con el sujeto pasivo del impuesto, por ser quien, normalmente, en su patrimonio lo soporta, también lo es que en el caso de la LIESPS no deben estudiarse tomando en cuenta solamente a dicha persona, sino al consumidor, pues se trata de un impuesto en el que el sujeto pasivo, por disposición legal, debe trasladarlo al consumidor.¹⁰⁸

Este criterio, desde un ángulo diferente, sería apoyado por lo resuelto en el Amparo directo 6637/98. *Interoceánica, Ltda.*, del 4 de febrero de 1999, en el que se indicó que cuando el sujeto trasladado considera que se le trasladó el impuesto a una tasa mayor a la señalada por la ley, es evidente que ello le deparó perjuicio, y por tanto, estaría legitimado para demandar la devolución del pago que estimó realizó en exceso.¹⁰⁹

A principios del nuevo siglo, el máximo tribunal abandona tal postura (Amparo en revisión 474/2003. *Secretario de Hacienda y Crédito Público, en representación del presidente de la República y otras*) y establece que para examinar la existencia y la afectación del interés jurídico en el juicio de amparo promovido en contra de una contribución, por lo general, debe atenderse al texto de la ley que la regule, así como a la naturaleza del acto reclamado, y no así a los efectos económicos que se pueden producir en los sujetos.¹¹⁰

¹⁰⁸ Octava Época, Registro: 205848, *SJF*, tomo VI, primera parte, julio-diciembre de 1990, Tesis: P. LV/90, página: 27. ENERGÍA ELÉCTRICA, IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS AL CONSUMO DE. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DEBEN ANALIZARSE EN RELACIÓN CON LOS USUARIOS DEL SERVICIO, AUN CUANDO EL SUJETO PASIVO DEL TRIBUTOS SEA LA PERSONA QUE LO PRESTA.

¹⁰⁹ Novena Época, Registro: 192699, *SJF y su Gaceta*, tomo X, diciembre de 1999, Tesis: I.7o.A.62 A, página: 734. LEGITIMACIÓN. LA TIENE LA PERSONA PARA DEMANDAR LA DEVOLUCIÓN DE PAGO, CUANDO CONSIDERA QUE SE LE TRASLADÓ EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A UNA TASA MAYOR A AQUELLA QUE ESTABLECE LA LEY.

¹¹⁰ Novena Época, Registro: 181126, *SJF y su Gaceta*, tomo XX, julio de 2004, Tesis: I.12o.A.45 A, página: 1732. IMPUESTOS. EL INTERÉS JURÍDICO EN EL

Yo opino que la ley debe reconocer “capacidad contributiva” a quienes contribuyen a los gastos públicos, y no necesariamente a quienes trasladan el impuesto. En efecto, si una de las condiciones constitucionales para establecer un impuesto es que éste se estructure de forma tal que quienes lo paguen demuestren en forma real o presunta cierta capacidad contributiva, no parece correcto, dentro de esta lógica, señalar después que las personas a quienes se traslada dicho impuesto por obligación legal no son sujetos pasivos, sino “meros sujetos incididos”, desconociendo su legítimo derecho para defenderse de la ley o de los actos de su aplicación.

III. LOS SUJETOS PASIVOS (EN SENTIDO AMPLIO)

1. *Los sujetos pasivos del poder tributario del Estado y los sujetos pasivos de la obligación tributaria*

En años recientes, el PJJF ha introducido esta distinción, que me parece acertada. El primero de los sujetos se refiere a la persona física o jurídica que soporta su ejercicio en el más amplio sentido del término. Éste es un concepto amplio que va más allá de la obligación material de pago del tributo, incluyendo un cúmulo de obligaciones y deberes formales (hacer, no hacer, soportar, entre otras), y que también implica situaciones subjetivas distintas del sujeto pasivo que realiza el hecho imponible —que por lo regular se denomina “contribuyente”—, esto es, de terceros como obligados tributarios y de las figuras de la responsabilidad tributaria.

Por el contrario, el sujeto pasivo de la obligación tributaria —denominado “contribuyente”— es la persona física o jurídica que tiene la obligación de pago del tributo por haber realizado el hecho imponible demostrativo, en su caso, de capacidad contributiva, soportando dicha carga en su patrimonio. Las notas diferenciales entre uno y otro sujeto son las siguientes:

JUICIO DE AMPARO NO DEPENDE DE EFECTOS ECONÓMICOS COMO LA PERCUSIÓN, LA TRASLACIÓN O LA INCIDENCIA.

a) *Conducta realizada*. El primero realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja; el segundo no, puesto que se trata de un tercero que realiza un supuesto normativo que se interrelaciona con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativa de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible.

b) *Fundamento normativo*. El primero tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria); el segundo tiene la misma obligación de pago, pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria).

c) *Posición jurídica*. El primero tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago; el segundo está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo, siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago. Por ello se ha dicho que en la sustitución tributaria existe una desviación sustancial total o parcial del normal proceso de imputación normativa de la obligación fiscal. En vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo.

d) *Naturaleza*. El primero es el que satisface por regla general y en condiciones de normalidad la obligación tributaria de pago; el segundo es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un especial mecanismo impositivo.

2. *Los sujetos pasivos* (stricto sensu)

También llamados “contribuyentes” o “causantes”, son los sujetos obligados a pagar la contribución, por realizar ellos mismos el hecho generador del crédito fiscal.

Ahora quiero explicar la razón por la cual el legislador obliga a determinados sujetos a pagar impuestos en un lugar específico. ¿Qué circunstancias determinan al sujeto obligado? ¿Por qué elige el legislador esas circunstancias como determinantes, del nacimiento de la obligación tributaria? En mi opinión, la razón última por la cual la ley señala a un sujeto como el obligado tributario es que le presupone una cierta capacidad contributiva para hacerlo. De ahí que existan tres condiciones para la validez constitucional de esta premisa: 1) que al crear el impuesto, la ley realmente grave la renta, el patrimonio, el gasto o el consumo que realiza este sujeto; 2) que no se grave el mínimo vital de ese sujeto ni tampoco que el gravamen se convierta en confiscatorio, y 3) que no cree ficciones al definir a ese sujeto pasivo.

3. Los criterios de vinculación tributaria para los sujetos pasivos

Independientemente a la capacidad contributiva que debe tomar en cuenta el Estado para hacer tributar a un sujeto, lo cierto es que éste debe encontrarse también bajo ciertas circunstancias para que se considere legítimamente obligado a tributar en determinado Estado. Estas circunstancias se denominan “criterios de vinculación al poder tributario de un Estado”.

Tal vez podría explicarme mejor si planteo estas preguntas e intento responderlas: ¿por qué no estamos obligados a pagar impuestos en Japón? Las respuestas pueden ser cuatro: primero, porque no somos japoneses (no tenemos la nacionalidad japonesa); segundo, porque no vivimos ahí (no tenemos residencia en ese país); tercero, porque no recibimos ningún ingreso desde Japón (no tenemos una fuente de riqueza en Japón) y cuarto, porque no tenemos algún lugar en Japón desde el cual hagamos negocios (no tenemos un establecimiento permanente).

Pues bien, esas mismas ideas subyacen cuando se habla de los criterios legales de vinculación que obligan a una persona a pagar

impuestos en determinado país. En otras palabras, para que Japón pudiera exigirnos el pago de impuestos, debería existir cuando menos uno de esos criterios o circunstancias: la nacionalidad, la residencia, la fuente de riqueza y el establecimiento permanente.

Dice el maestro Flores Zavala que si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de sus ingresos o bienes, se llama sujeción personal o criterio subjetivo de vinculación. En este caso quedan comprendidos los criterios de nacionalidad y residencia. Si, por el contrario, se grava al sujeto pasivo considerando los ingresos y bienes situados en su territorio y no las cualidades de las personas, se trata de una sujeción real o un criterio objetivo de vinculación, y, por lo mismo, se está frente a la fuente de riqueza y establecimiento permanente.

Ahora bien, no existe preeminencia de un criterio de asignación tributaria sobre el otro ni es dable afirmar que uno de ellos es el correcto, sino que, por el contrario, el legislador tiene libertad para acudir a los mecanismos existentes, e incluso a alguna formulación mixta, como la que rige en el impuesto sobre la renta federal, determinándose la tributación de los residentes por su renta mundial y de los no residentes por la renta doméstica.

a) *Nacionalidad*. Conforme al criterio de nacionalidad, los nacionales de un país están obligados a contribuir a los gastos públicos de ese país, independientemente del lugar donde residen. Después de 1984, el criterio de nacionalidad dejó de tener vigencia legal en nuestro país, pero en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución aún está vivo este principio, y nada impide que pueda resurgir.

Para Calvo Nicolau, esto implicaría que un mexicano, por el solo hecho de serlo, se convirtiera en sujeto del impuesto sobre la renta mexicano, aun cuando residiera en Argentina y su fuente de ingreso se localizara en Francia; de tal suerte que esa persona tendría que pagar impuesto sobre la renta en Argentina, por residir en ese país; en Francia, por estar ahí la fuente de riqueza, y en México, en virtud de su nacionalidad mexicana. Como ya he dicho, el criterio de nacionalidad ya no se regula en la LISR.

Sin embargo, es preciso tener presente que en algunos países este criterio sigue vigente, como es el caso de los Estados Unidos o Eritrea (en África), en los cuales sus ciudadanos deben pagar el ISR no sólo por razón de su residencia en ese país, sino también por el solo hecho de su nacionalidad.

b) *Residencia*. El criterio de residencia toma en cuenta que las personas deben pagar contribuciones por su sola estancia en el país. Es el de mayor importancia en estos días, y sobre el cual se basa el ISR en México y en casi todos los países. Su regulación está indicada en los artículos 1o. de la LISR y 9o. del CFF, que respectivamente indican:

Artículo 1o. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Artículo 9o. Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes. No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Esto es importante, porque de considerarse residentes en el extranjero, sólo pagarían el ISR mexicano por los ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en México. En cambio, si se le considera residente en México, el ISR lo causará por la totalidad de los ingresos que obtenga, independientemente de donde provengan.

c) *Fuente de riqueza.* De acuerdo con este criterio, las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos al tributo, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia. El ejemplo lo ofrece nuevamente Calvo Nicolau: un francés radicado en Argentina causa el ISR mexicano; si el ingreso que percibe encuentra su fuente de riqueza en México, el impuesto lo causa independientemente de su nacionalidad (francesa) y del lugar de residencia (Argentina), a pesar de que no tenga ningún establecimiento permanente en el país.

d) *Establecimiento permanente*. Finalmente, el criterio de establecimiento permanente se presenta cuando las personas están obligadas a contribuir porque tengan en el país un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas. Por ejemplo, si una persona residente en el extranjero tiene en México una instalación fija de negocios, y en ella celebra contratos de arrendamiento de bienes con terceros, tales como equipo, inmuebles, patentes, procedimientos de fabricación, etcétera, tal lugar representa una instalación de negocios que adquiere el carácter de establecimiento permanente por la actividad que desarrolla y por la forma en que lo hace, y por ello se encuentra plenamente justificada la disposición que convierte en sujeto del ISR mexicano al residente en el extranjero, vinculado con el establecimiento permanente.

4. *Clasificación de los sujetos pasivos*

Del conjunto de tratados, leyes federales y locales de carácter tributario, puedo advertir que se reconocen los siguientes sujetos pasivos:

a) *Las personas físicas*. Se trata de las personas naturales, pero para tener la calidad de contribuyentes deben tener la calidad de residentes; de no residentes, con un establecimiento permanente en México o con una fuente de riqueza en México, como lo deja ver el artículo 1o. de la LISR antes transcrito.

Además, a diferencia de lo que acontece en materia civil, en el derecho fiscal no es necesario que el sujeto pasivo principal, para tener tal calidad, reúna la capacidad de goce y ejercicio, sino que basta la primera, pues la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley, y, por lo mismo, carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar; o, como lo ha dicho Pugliese, para adquirir la capacidad de sujeto pasivo basta la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva. Así, por ejemplo, un intérprete musical

infantil será contribuyente del ISR por los ingresos que obtenga no obstante, su minoría de edad.

Por otro lado, cabe aquí referirme a la transparencia fiscal, como un mecanismo por virtud del cual personas físicas, que actúan a través de entidades o figuras jurídicas, son las beneficiarias efectivas de un negocio jurídico o económico. Existen tanto en el derecho patrio como en el extranjero; por ejemplo, las *partnership* anglosajonas o las personas morales en régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras en México. No obstante existir una persona moral que hace frente a las obligaciones fiscales de carácter formal, en realidad los obligados al pago son las personas físicas que se encuentran detrás; por eso esta figura también se le conoce como “velo fiscal”.

b) *Las personas morales*. Del análisis de las disposiciones normativas nacionales, incluyendo los tratados, se reconocen las siguientes personas morales para efectos fiscales:

- 1) La nación, los estados y los municipios.
- 2) Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley (organismos autónomos, organismos descentralizados y desconcentrados, fideicomisos públicos y empresas de participación estatal, el PJE, el Congreso de la Unión).
- 3) Las sociedades civiles o mercantiles, incluyendo las sociedades irregulares, las cooperativas, la asociación en participación y las sociedades por acciones simplificadas (incluso cuando se constituye de un solo socio).
- 4) Las personas morales sin fines lucrativos reconocidas dentro del artículo 79 de la LISR (sindicatos obreros y los organismos que los agrupan, asociaciones patronales, cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan, colegios de profesionales y los organismos que los agrupan, asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la

concesión y permiso respectivo, instituciones de asistencia o de beneficencia, etcétera).

- 5) Las personas morales extranjeras de naturaleza pública (Estados extranjeros o sus divisiones políticas y administrativas) o privada (entidades extranjeras, como las sociedades y demás entes creados o constituidos conforme al derecho extranjero, a condición de que tengan personalidad jurídica propia, así como las personas morales constituidas conforme a derecho mexicano que sean residentes en el extranjero) o las figuras jurídicas extranjeras (los fideicomisos, las asociaciones, los fondos de inversión y cualquier otra figura jurídica similar del derecho extranjero, siempre que no tengan personalidad jurídica propia), reguladas en el artículo 4-A de la LISR.

c) *Las unidades económicas.* El principio reconocido en derecho fiscal de que deben tomarse en consideración realidades económicas antes que exterioridades jurídicas ha servido de base para que se reconozca la figura de la unidad económica, que son entes sin personalidad jurídica, pero reconocidas por el derecho. En el sistema tributario mexicano se reconocen las siguientes:

- 1) El fideicomiso.
- 2) Los fondos de inversión.
- 3) La sociedad conyugal.
- 4) La copropiedad.
- 5) La sucesión.
- 6) La mancomunidad de bienes.
- 7) La asociación en participación.

En códigos fiscales anteriores al vigente se había establecido como sujetos pasivos a las unidades económicas. Esto desapareció al entrar en vigor el CFF de 1981. Pero el hecho de que el CFF ya no las reconozca formalmente no significa que no existan. Tan es así, que diversos ordenamientos tributarios de nuestro medio,

como el artículo 12-I, de la LSS y la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Jalisco, las siguen reconociendo como entidades obligadas.

La LISR establece que el fideicomiso y la sucesión deben pagar el impuesto. De cualquier forma, aquellos entes no son, para el derecho civil, personas jurídicas; no obstante, sí son sujetos pasivos para efectos de este impuesto. Sobre este punto, la doctrina ha establecido tres tesis que pretenden explicar las unidades económicas:

- Que existen si la ley lo establece (Giannini y Pugliese).
- Niegan la existencia de éstas (la mayoría de la doctrina nacional, con el argumento de que no puede haber relación jurídica tributaria sin un sujeto pasivo, y además porque el CFF no las prevé).
- Tesis moderna (sostenida por Berliri, Sainz de Bujanda, Pérez de Ayala y Eusebio González), que acepta la existencia de estas unidades económicas, pero con una capacidad limitada y bajo ciertos requisitos. Me sumo a esta última tesis.

Según Pérez de Ayala, las condiciones para considerar a sujetos sin personalidad en derecho tributario son: a) que sea una unidad económica o patrimonio separado; b) que se regulen en el derecho común en cuanto a formación y manifestación de voluntad; c) que no tengan personalidad jurídica; d) que se reconozcan expresa o tácitamente por ley (por respeto al principio de reserva de ley).

d) *Las entidades que se consideren personas morales para fines impositivos en su lugar de residencia o que se consideren transparentes en los mismos o cualquier otra figura jurídica creada o constituida de acuerdo con el derecho extranjero.* Ello en atención a lo dispuesto por los tratados para evitar la doble imposición suscritos por México. Por ejemplo, las *joint venture* o las *holding companies* en los países de tradición jurídica anglosajona.

5. *El domicilio de los contribuyentes*

El CFF no define lo que es el domicilio fiscal; simplemente establece qué se considera como tal:

- 1) Tratándose de personas físicas: a) cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; b) cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades, y c) en los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.
- 2) En el caso de personas morales: a) cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio; b) si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen. Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto.

6. *Elementos que alteran la determinación del sujeto pasivo (la exención subjetiva y la no sujeción)*

a) *La exención subjetiva.* Si la exención objetiva modula el hecho imponible al alterar la generalidad que sirvió de base para su fundamento económico, como lo señalé en el apartado especial, es la exención subjetiva la que incide en el elemento sujeto del tributo. Efectivamente, cuando el legislador establece una exención sub-

jetiva lo hace tomando en cuenta una cualidad del sujeto, ajena a razones económicas o sociales. Su objetivo es menos confesable: la reciprocidad internacional.

Las únicas exenciones autorizadas por el artículo 28 constitucional son las objetivas; pero el fundamento para otorgar exenciones subjetivas se halla en el artículo 133 constitucional, que permite al Estado celebrar tratados en los que se prevean exenciones para los cuerpos diplomáticos de ciertos organismos internacionales o de ciertos Estados, en reciprocidad. Es decir, ese trato privilegiado puede justificarse razonable y objetivamente si se atiende al contexto internacional y al principio de reciprocidad internacional, y que es un principio constitucional de exclusión de la competencia tributaria. Un ejemplo es el artículo 93 de la LISR, que establece:

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

I...

XVI. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

- a) Los agentes diplomáticos.
- b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en los casos de reciprocidad.
- c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- d) Los miembros de delegaciones oficiales, en el caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.

b) *La no sujeción*. La no sujeción tributaria se presenta cuando la actividad o conducta de la persona física o moral no coincide con lo que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Un ejemplo se encuentra en el artículo 79 de la LISR, que indica:

Artículo 79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

- I. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupan.
- II. Asociaciones patronales.
- III. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.
- IV. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupan.
- V...

Existe una diferencia entre exención y no sujeción. La exención es una excepción a la regla general de causación del tributo, y requiere de dos normas: la que establece el hecho imponible, es decir, el impuesto, y la que dispone, por alguna razón, que no obstante que se actualice este hecho no debe pagarse el tributo; esto es, la que exenta del mismo; por lo general se manifiesta de forma positiva, y libera de la obligación material de pago; pero en algunos casos subsisten otro tipo de deberes formales; por ejemplo, los informativos. En la exención se ha producido el hecho imponible; por tanto, nace el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera precisamente del cumplimiento de sus deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer.

En cambio, la no sujeción, no causación o no objeto se ha concebido como un aspecto o materia que no está inmersa en el hecho imponible, sino que se sitúa fuera de éste, por lo que no debe pagarse la contribución; por regla general, no requiere de una norma que la establezca, aunque existe la posibilidad de que ello sea así por razones de la materia gravable; esto es, la no sujeción se expresa, a menudo, de manera negativa; finalmente, no implica el cumplimiento de obligación material o formal alguna (2a./J 104/2018).

En los supuestos de no sujeción, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible; al no realizarse éste, no cabe eximir o liberar de deberes no nacidos. A través de la no sujeción, el legislador se limita a manifestar de forma expresa que determinados supuestos no resultan contemplados por el hecho imponible, afirmación que, al margen de brindar una interpretación auténtica sobre posibles

casos de duda, sirve para completar la determinación concreta del hecho imponible. De esta manera, la realización del supuesto de exención implica la realización del hecho imponible, pero en este caso, aun verificándose la subsunción de un hecho por el hecho imponible, no surgen los efectos propios de la subsunción; esto es, el nacimiento de las situaciones subjetivas tributarias activas y pasivas correspondientes, sino que esos efectos quedan enervados por la convergencia del supuesto de exención.

IV. LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS

Dentro del campo estrictamente legal, es preciso distinguir también a los sujetos pasivos de otros sujetos, que a través de mecanismos de diversa índole pueden resultar obligados a satisfacer toda o parte de la suma impositiva, siendo ajenos a la obligación tributaria. Éstos son los responsables a los que se refiere el artículo 26 del CFF. Sin embargo, en realidad no todos los sujetos ahí indicados tienen, en sentido estricto, una responsabilidad solidaria. Para entender mejor esta situación, lo primero que haré será transcribir los artículos 26 y 26-A del CFF.

Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no rete-

nidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X de este artículo.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en

este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

e) No se localice en el domicilio fiscal registrado ante el Registro Federal de Contribuyentes.

f) Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

g) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes a que se refiere dicho artículo.

h) Se encuentre en el supuesto a que se refiere el artículo 69-B, octavo párrafo de este Código, por no haber acreditado la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corregido su situación fiscal, cuando en un ejercicio fiscal dicha persona moral haya recibido comprobantes fiscales de uno o varios contribuyentes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del este código, por un monto superior a \$7'804,230.00.

i) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B Bis, octavo párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales a que se refiere dicho artículo. Cuando la transmisión indebida de pérdidas fiscales sea consecuencia del supuesto a que se refiere la fracción III del mencionado artículo, también se considerarán responsables solidarios los socios o accionistas de la sociedad que adquirió y disminuyó indebidamente las pérdidas fiscales, siempre que con motivo de la reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de cambio de socios o accionistas, la sociedad deje de formar parte del grupo al que perteneció.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y

enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los socios, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

Artículo 26-A. Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del Título IV, Capítulo II, Secciones I, II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 133, 134 o 139, según sea el caso, del ordenamiento antes citado.

1. Función y generalidades de los responsables tributarios

Es importante subrayar que la “responsabilidad de terceros” frente al crédito fiscal del sujeto pasivo principal se crea para facilitar, simplificar, dar seguridad y oportunidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y también, porque el presupuesto del tributo se encuentra originalmente a disposición de aquellos sujetos.

Debe destacarse que en materia de responsabilidad fiscal rige el principio de tipicidad, en el sentido de que si una conducta no encuadra en alguna de las hipótesis previstas en el artículo 26 del CFF no podrá considerarse responsable solidario a esa persona, como en el caso de los comisarios de una sociedad mercantil, que únicamente realizan funciones de vigilancia de la sociedad.

El responsable también lo es de los accesorios del crédito, a excepción de las multas, aunque esto no impide que el responsable no pueda repetir contra el sujeto principal. Ernesto Eseverri señala que la calidad de sujeto pasivo viene determinada por el hecho imponible, por la capacidad económica, y en esa medida resulta explicable la presencia de otros sujetos para efectos de técnica tributaria o para afianzar el crédito.

2. *Clasificación de los responsables tributarios*

Pero ¿cómo se pueden clasificar a los sujetos enunciados en estos artículos atendiendo a las consecuencias jurídicas que cada una de estas figuras origina? La doctrina nacional ha seguido fielmente la clasificación que en su momento ofreciera el profesor Sergio Francisco de la Garza, calificando a todos ellos como “sujetos responsables por adeudo ajeno y dentro de los cuales cabían los sustitutos, los responsables solidarios y los responsables objetivamente”.

Me aparto de este criterio, puesto que ya existen divisiones de los sujetos responsables frente al incumplimiento de la obligación reguladas en el Código Civil Federal —que es supletorio del CFF en esta materia—, por lo que sugiero ajustar cualquier intento de categorización con base en esta legislación. Es por eso que propongo los siguientes criterios a partir de los cuales se pueden agrupar:

a) *Responsables por orden*. En esta división se toma en cuenta el orden de preferencia o prelación que guardan estos sujetos frente a la deuda tributaria, de suerte que pueden ser: responsables mancomunados, responsables solidarios o responsables subsidiarios.

- 1) *Responsables mancomunados*. El CCF establece (artículos 1984 y 1985) que cuando hay pluralidad de deudores, tratándose de una misma obligación, existe la mancomunidad, y que en este caso el crédito o la deuda se consideran divididos en tantas partes como deudores haya, y cada parte constituye una deuda o un crédito distinto uno de otro. Un ejemplo de responsabilidad mancomunada son los socios o accionistas regulados en la fracción X, las sociedades escindidas reguladas en la fracción XII y los asociantes señalados en la fracción XVII.
- 2) *Responsables solidarios*. En este caso, el CCF indica, en su artículo 1987, que la obligación es solidaria cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno

de por sí, en su totalidad, la prestación debida. Son ejemplo de esta solidaridad los supuestos indicados en las fracciones I, II, V, VI, XI, XIII, XIV y XV.

- 3) *Responsables subsidiarios*. Aquellos que responden de la obligación sólo en caso de que el deudor principal no lo haga. Es el caso de los supuestos descritos en las fracciones II, III, IV, V, VIII, X, XIV, XV y XVII.

b) *Responsables por cuantía*. La segunda clasificación de los sujetos responsables gira en torno al grado de cuantía que asumen éstos de cara al crédito fiscal cuando éste no es cubierto, de tal forma que existen algunos que deben cubrir la deuda en forma parcial o limitada cuando son requeridos, y otros que lo hacen en forma ilimitada, es decir, que deben cubrir todo el crédito cuando les es exigido.

- 1) *Responsables limitados*. Ejemplos de responsables limitados por su cuantía son las hipótesis previstas en las fracciones III, IV, VII, VIII, IX, X, XII y XVII.
- 2) *Responsables ilimitados*. Por su parte, los responsables sin límite respecto de la cuantía del crédito fiscal son los casos regulados en las fracciones I, II, V, VI, XI, XIII, XIV y XV.

c) *Responsables por causa*. Una tercera clasificación se da en razón a la causa u origen de esa responsabilidad, que puede ser subjetiva, objetiva o voluntaria. La primera, por existir culpa por la comisión de conductas ilícitas; la segunda se presenta por la simple determinación de la ley, sin la presencia de culpa, y la tercera, por una simple liberalidad de un tercero.

- 1) *Responsables subjetivos*. Este tipo de responsables lo son por haber incurrido en descuido, negligencia o culpa en sus deberes frente al fisco, especialmente en materia de obligaciones formales, y por ello se dejó de cubrir el crédito fiscal. Son los casos enunciados en las fracciones I, II, III, V, VI y XI.

- 2) *Responsables objetivos*. Se genera por un hecho lícito, pues en absoluto interviene una noción subjetiva de culpa, sino que solamente se atiende a la determinación objetiva de la ley, como en el caso de la persona que adquiere la propiedad o posesión de bienes que constituyen garantía de créditos fiscales.

No fue culpa del nuevo propietario que el anterior no haya cubierto el impuesto predial del inmueble, aunque ello exime al adquirente de cubrirlo. Lo mismo sucede con los sujetos responsables regulados en las fracciones VII, X, XII, XIII, XIV, XV, XVII y 26-A.

- 3) *Responsables voluntarios*. Se trata de responsables que adquirieron esa calidad por haberlo así dado a conocer al fisco en forma expresa o implícitamente, como lo establecen las fracciones VIII y IX. Consiste en que por un acto jurídico de naturaleza negocial se asuma voluntariamente por una persona la obligación de satisfacer los tributos que legalmente recaigan sobre el propio negocio jurídico en que dicha obligación aparezca estipulada o sobre un hecho imponible distinto. Se trata, en suma, de una obligación privada, por cuya razón el deudor no asume por ese título la condición de sujeto pasivo del impuesto, que sólo puede venir definida y regulada por la ley tributaria (ejemplo: que en un contrato colectivo de trabajo el patrón asuma la obligación de pagar los impuestos que corresponden a los trabajadores) o el caso regulado en el artículo 141-III del CFE.

d) *Responsables por incidencia*. Bajo este criterio los sujetos pueden tener una responsabilidad directa o indirecta en el surgimiento del crédito fiscal.

- 1) *Responsables directos*. En este supuesto son ellos quienes personalmente desplegaron una conducta que originó el crédito fiscal. Como ejemplo de este tipo de responsabilidad existen los supuestos marcados en las fracciones I, II, III, V, VI, XIII y XVII.

- 2) *Responsables indirectos*. Estos casos surgen cuando los sujetos deben responder por la conducta culpable de un tercero. Se trata de los casos descritos en las fracciones IV, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIV y XV.
- 3) *Responsables por subrogación*. Se trata de aquellas personas que conocieron del crédito fiscal y pasaron ante él sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo, sin que hubieran tenido una participación directa y personal en la creación de la obligación tributaria. Es decir, son sujetos que se sustituyen en la posición del sujeto pasivo principal. Son quienes se colocan por la ley en la posición que correspondería a los sujetos pasivos si no se decretara su sustitución, lo que implica que asumen la posición deudora en lugar de los sujetos pasivos.

Quedan comprendidos en este grupo, los retenedores (el patrón al pagarles sus sueldos a sus trabajadores y les retienen el impuesto que adeudan al fisco) y los recaudadores (los notarios públicos que recaudan los impuestos debidos por los contribuyentes al fisco; las compañías que prestan el servicio de energía eléctrica, que exigen al usuario, junto con el pago del servicio, el crédito fiscal; los agentes aduanales, etcétera), regulados en la fracción I, así como quienes ejercen la patria potestad o tutela (fracción VI), los legatarios o donatarios (fracción VII), los terceros que ofrezcan garantía del crédito fiscal (fracción IX) y las sociedades escindidas (fracción XII).

V. TERCEROS

Los terceros no son sujetos de la relación tributaria sustantiva; de hecho, sólo lo son de relaciones tributarias y fiscales formales. Por eso mismo, sólo aludiré a ellos en forma breve y expositiva. Pueden definirse como aquellos sujetos que no intervienen directamente en la relación jurídico-tributaria, pero que por estar vinculados con el sujeto pasivo en la realización de un hecho quedan obligados a

responder a algún requerimiento relativo a la obligación fiscal. Los terceros tienen la obligación de exhibir ante las autoridades fiscales los asientos de su contabilidad, documentación y correspondencia, referente a las operaciones realizadas con los sujetos pasivos, así como proporcionar toda la información que en relación con dichas personas se les solicite. Son de este tenor las obligaciones establecidas en el artículo 42 del CFF.

VI. SUJETOS ACTIVOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Los sujetos activos de esta relación son siempre la Federación, los estados y los municipios y algunos organismos descentralizados, como el IMSS, el Infonavit, el ISSSTE, etcétera, los que deben venir señalados en la ley, por respeto al principio de legalidad, y más concretamente al de reserva de ley.

Sin embargo, lo antes mencionado tiene sus excepciones. Sucede muchas veces que las leyes fiscales reputan como sujeto pasivo de diversas contribuciones al Estado, en todos sus niveles administrativos. Esto lo reconoce expresamente el CFF, en su artículo 1o., al decir que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes fiscales lo señalen expresamente. Se dispone también en la LIVA, en su artículo 3o., que la Federación, los estados y municipios, entre otros, deberán trasladar y pagar el IVA, siempre que los actos que realicen no causen derechos federales. Lo mismo establece el párrafo último del artículo 1o. de la LIEPS; en el 36 de la LA, etcétera. Como se ve, aunque repugne a la teoría jurídica, estos entes públicos pueden tener dos calidades simultáneamente: pueden ser sujetos activos o sujetos pasivos.

Sostengo que puede definirse al sujeto activo de la relación tributaria sustantiva como el acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta formalmente la obligación tributaria, y más genéricamente como aquel a quien se le adeuda una prestación fiscal consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar.

Ahora bien, ya había advertido que la jurisprudencia de la SCJN que relaciona los elementos esenciales de las contribuciones con reserva de ley únicamente señala una relación ejemplificativa, mas no limitativa. Así debe entenderse por la expresión “...como pueden ser...”. Esto nos lleva de la mano a estimar que los sujetos activos de la relación tributaria también debieran estar establecidos en una ley y no a través de disposiciones de rango inferior. Me refiero a las autoridades con competencia para exigir y percibir las contribuciones.

El PJF —en una magistral tesis al resolver el asunto “Farmacia Cuautla”— indicó que las autoridades sólo podrían ser creadas por ley, argumentando:

Esta función de crear órganos secundarios en el Poder Ejecutivo Federal (es decir los órganos no creados por la Constitución) debe estimarse conferida al Congreso de la Unión, que es el único con facultades legislativas para crear órganos secundarios de gobierno dentro del Poder Ejecutivo, y dotarlos de facultades para actuar como autoridades, dentro de la esfera de las leyes secundarias, derivadas de la Constitución Federal.

Sin embargo, posteriormente modificó radicalmente este criterio, y sostiene que

...el Poder Ejecutivo, obedeciendo a condiciones y circunstancias especiales y sin desbordar la facultad de que está investido, puede expedir normas especiales a fin de crear los órganos que sean necesarios para la realización de funciones previstas en la ley y las cuales deben cumplirse en el ejercicio de la actividad administrativa.

Argumento que ha reiterado al decir que

El presidente de la República tiene la facultad reglamentaria que le otorga el artículo 89, fracción I, de la Constitución, facultad que incluye la de crear autoridades que ejerzan las atribuciones

asignadas por la ley de la materia a determinado organismo de la administración pública; igualmente, se encuentra dentro de dicha facultad determinar las dependencias u órganos internos especializados a través de los cuales se deben ejercer las facultades concedidas por la ley a un organismo público, pues ello significa proveer a la exacta observancia de la ley reglamentada.

En otra tesis declara: “...la competencia de las autoridades administrativas puede establecerse también en un acuerdo delegatorio de facultades, es decir, que los propios Secretarios de Estado pueden crear las autoridades que afectarán al particular”.

Ahora bien, sostengo que el criterio que debe prevalecer es el primeramente transcrito, precisamente porque en regímenes democráticos y republicanos debe ser la representación popular la que determine, no sólo qué contribuciones deben imponerse a los ciudadanos para cubrir los gastos públicos, sino también qué autoridades estarán investidas de las facultades necesarias para aplicarlos, de tal suerte que las garantías individuales queden lo suficientemente salvaguardadas. Esta idea está plasmada en la fracción XI del artículo 73 constitucional, al establecer que es facultad del Congreso crear y suprimir empleos públicos de la Federación.

CAPÍTULO QUINTO

ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL GRAVAMEN (BASE, TARIFA, TASA Y CUOTA)

I. INTRODUCCIÓN

Ahora trataré de explicar los elementos cuantitativos del gravamen en cuanto elementos esenciales del tributo. En este capítulo me referiré a la base, a la tasa, a la tarifa y a la cuota, que juntas constituyen el impuesto causado (que denominaré “cuota ordinaria”), y en el siguiente capítulo al impuesto por pagar (que nombraré “cuota tributaria”) y al impuesto actualizado y sus accesorios (que denominaré “cuota residual”). Todos los anteriores en íntima relación determinan el *quantum* del tributo.

En algunas ocasiones, estas figuras son simples, porque están integradas solamente por un elemento; pero en otras tantas oportunidades estas figuras se componen, a su vez, de diversos elementos que disminuyen o incrementan su monto. Esta complejidad parece hoy día ser la regla. El Estado ha tenido bastante éxito en utilizar muchos de estos elementos con objetivos sociales, políticos y económicos ajenos a los meramente recaudatorios. Por eso no parece sorprender encontrar esos elementos dentro de la base, la tarifa, el impuesto por pagar y la deuda tributaria.

Como ya he intentado mostrar a lo largo de los capítulos anteriores, el Estado tiene un amplio margen de discrecionalidad para elegir el elemento esencial del tributo a través del cual pretende concretar la política económica o social que tiene en su agenda. Para ello, todos los elementos del tributo están a su disposición,

y sabiéndolos potenciar puede alcanzar los objetivos que se haya propuesto.

El hacerlo a través de los elementos cuantitativos del tributo resulta más complejo, pero al mismo tiempo más próximo a la justicia tributaria, porque se logra una mayor precisión en cuanto al grupo de contribuyentes a los que se pretende incidir y el grado de apoyo que se pretende otorgar. Esto se alcanza utilizando una amplia gama de figuras jurídicas, que, engarzadas con los elementos cuantitativos del tributo, forman un sistema bien estructurado.

En la gran mayoría de los casos, las figuras que moldean al gravamen tienen la función de beneficio fiscal y producen una dispensa parcial o total de la obligación tributaria; pero en algunos otros supuestos también implican el incremento de dicha obligación.

En otro orden de ideas, debemos recordar que los elementos cuantitativos del tributo se desenvuelven dentro del principio de reserva de ley relativa, en cuanto que su regulación básica la ofrece el legislador; pero la administración pública también interviene a través de la facultad reglamentaria de la administración pública que le sirve de complemento. Es por eso que en este capítulo aludiremos al Estado, y no sólo al legislador, como productor de estas categorías tributarias.

Continuando, veremos que el Estado cuenta con las disminuciones o restas, los factores de decremento o incremento, la acumulación extraordinaria de ingresos, las deducciones, las reducciones, los acreditamientos y algunos estímulos o subsidios fiscales para acercar el gravamen a los objetivos constitucionales que el legislador y las autoridades fiscales tienen en mente.

Si bien dijimos que el Estado goza de los principios de oportunidad y conveniencia para utilizarlos, no menos cierto es que cada una de estas figuras tiene su propia utilidad. Aunque no existen reglas cerradas de cuándo utilizar uno u otro elemento, es claro que se trata de utilizar la figura más idónea para lograr las metas previstas. Señalaremos los usos más comunes que el Estado ha utilizado para cada figura.

II. CONCEPTOS BÁSICOS

Antes de continuar, abriré un breve espacio para reflexionar sobre algunos conceptos previos. Me refiero al hecho de que existen dentro de la normatividad tributaria, como ya dije, algunos conceptos que importa diferenciar:

- El primero es el impuesto causado.
- El segundo es el impuesto a cargo, impuesto determinado, impuesto por pagar o impuesto del ejercicio.
- El tercero es el impuesto actualizado y sus accesorios.

Se trata de conceptos distintos, porque en cada uno de ellos se aplican figuras sustractivas o aditivas que modifican la naturaleza de cada crédito fiscal. Además, en impuestos complejos, como el IVA o el ISR, estos conceptos están íntimamente concatenados, a grado tal que para obtener la cuota diferencial, primero debemos determinar el impuesto causado (cuota ordinaria), y después el impuesto a cargo o impuesto por pagar (cuota tributaria). Los veremos a continuación.

Conviene poner de manifiesto la impropiedad de las denominaciones que la legislación nacional ha asignado a tales conceptos. Resultan ambiguos, extensos y confusos. Para la doctrina española, a la que la jurisprudencia mexicana sigue muy de cerca, estas figuras tienen una denominación, pero debe advertirse que no son útiles para nuestro medio, porque derivan de fenómenos distintos. Por ejemplo, lo que allá se conoce como “cuota íntegra” en el impuesto sobre la renta, es el resultado de la integración de las tarifas establecidas por el Estado central y las distintas comunidades autónomas, lo que no existe aquí. Por eso resulta necesario proponer conceptos propios.

Estoy convencido de que los tradicionales conceptos surgidos en los años sesenta y setenta del siglo pasado fueron bien recepcionados y suficientes para explicar en su oportunidad los tributos en aquel entonces existentes. Los profesores Sergio Francisco de

la Garza, Flores Zavala, Valdés Villarreal o Margáin Manautou, entre otros, hicieron esfuerzos extraordinarios por construir una doctrina nacional tributaria que respondía perfectamente a esos tributos; pero hoy día resultan insuficientes. El IVA, el IESPS o el ISR ya no son los mismos de hace cincuenta años. Se han transformado radicalmente, por lo que aquella doctrina, junto con sus conceptos, resultan una camisa de fuerza insostenible.

Es necesario “reconstruir” una doctrina con conceptos nuevos, frescos y adaptados a las nuevas circunstancias. Por eso aplaudimos aquellos esfuerzos, como los realizados desde los tribunales por algunos de sus miembros, como el del ministro José Ramón Cossío Díaz y el del hoy magistrado del TFJA Juan Carlos Roa Jacobo.¹¹¹

El CFF, si bien es cierto que se ha ido amoldando a los cambios y proponiendo algunos, también lo es que no ha profundizado sobre sus conceptos primarios, de ahí que las leyes federales no hayan tenido un referente que seguir. Ello explica que no exista un concepto propio para denominar al resultado de aplicar a la base gravable, la tarifa, por lo cual debemos recurrir al de “impuesto causado”, que crea confusiones por su ambigüedad; que también se encuentre huérfano de nombre, al resultado de restar a este impuesto causado otros elementos, como los pagos provisionales, retenciones o acreditamientos, y que por ello debamos conformarnos con los indistintos y confusos nombres de “impuesto por pagar”, “impuesto determinado”, “impuesto del ejercicio” o “impuesto a cargo”, cuando parecen existir, incluso, acepciones distintas para cada tributo.

El reto es grande, pero vale la pena. Muchos países han establecido nuevos códigos tributarios en los últimos años crean-

¹¹¹ Son de resaltar diversas tesis en las que ambos han participado activamente. Entre ellas, RENTA. DISTINCIÓN ENTRE “IMPUESTO CAUSADO” O “DEL EJERCICIO” E “IMPUESTO A CARGO”, COMO ELEMENTO TRASCENDENTE EN LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA CORRESPONDIENTE. CONCEPTOS ACREDITABLES CONTRA IMPUESTOS FEDERALES. RENTA. FUNCIÓN DE LOS ACREDITAMIENTOS EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO, y muchas otras.

do conceptos adaptados a sus circunstancias. En todo caso, sería ideal que las academias nacionales e internacionales encabezaran un esfuerzo de tal envergadura, como sí se hizo hace años, para sistematizar los conceptos a nivel latinoamericano.

Pues bien, con las reservas que esto implica, me permitiré proponer los siguientes títulos para dotar a estos conceptos de una denominación propia. Trataré de aproximarme y uniformar conceptos y, en todo caso, *incendiar el camino* para abrir el debate.

Al “impuesto causado”, es decir, al resultado de aplicar a la base gravable la tarifa o tasa, se le podría denominar “cuota ordinaria”. Lo primero, es decir, “cuota”, porque se trata de una cantidad determinada en pesos, y, lo segundo, “ordinaria”, porque esa cuota es el resultado habitual en la mayoría de las contribuciones, especialmente a nivel estatal y municipal y en algunas federales, como los derechos y la contribución de mejoras. Es decir, lo que los contribuyentes pagan al final cuando cumplen con sus obligaciones fiscales en los ámbitos locales y municipales son las “cuotas ordinarias”, que no contienen elementos sustractivos o aditivos.

Al “impuesto por pagar”, “impuesto a cargo”, “impuesto del ejercicio” o “impuesto determinado”, bien se le podría nombrar como “cuota tributaria”. Esta cuota, que es el resultado de restar a la cuota ordinaria o impuesto causado otros elementos, es el objetivo del legislador al diseñar el tributo.

Finalmente, al “impuesto actualizado y sus accesorios” se les puede calificar como “cuota residual”. El legislador no desea que los sujetos incumplan con sus obligaciones, pero establece reglas en caso de que tal suceda. Lo residual ofrece esa idea. De ahí que el nombre de “cuota residual”, en mi opinión, resulte más descriptiva de este fenómeno. Si los sujetos no pagan en tiempo y forma sus obligaciones sustantivas tributarias, la consecuencia es que deberán actualizar la contribución y adicionar sus accesorios.

Iniciaré explicando la base del tributo; después me referiré a la tasa, la tarifa o la cuota, para finalmente referirme a la “cuota ordinaria”.

III. BASE DEL GRAVAMEN

1. *Concepto y función*

También se le conoce como “base imponible” o “base gravable”, y forma parte de la hipótesis normativa. Sostengo que puede definirse a la base imponible como “la magnitud dineraria o de otra naturaleza que pretende medir o valorar el hecho imponible”. Desde una perspectiva distinta, el profesor Vicente-Arche Domingo apunta que es “la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen”.

Debe quedar claro que la base del impuesto constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos. Si el gravamen tiene como objeto el ingreso o el patrimonio, la base imponible será el importe de la renta o el valor del patrimonio, logrando así precisar el nivel de capacidad económica que se alcanza cuando se realiza el hecho imponible. En otras palabras: la base es la medida de la capacidad contributiva contenida en la definición del hecho imponible.

Esta relación estrecha entre el hecho y la base imponible no sólo es deseable, sino también es exigible, en cuanto que a la definición normativa del hecho imponible debe corresponder un concepto normativo de base imponible coherente con ella, no a criterios o factores extraños. La base imponible, en consecuencia, no puede comprender la valoración de una manifestación de capacidad contributiva no incluida en la determinación del hecho imponible.

Por ejemplo, si se crea un gravamen sobre el juego en los casinos o casas de apuestas, sólo debe incluir los ingresos derivados del mismo, pero no otros percibidos de los clientes, como consumos en un bar o en un restaurante, entradas, venta de productos, etcétera. De ser así, es claro que el hecho imponible dejaría de recaer sobre los ingresos del juego y se convertiría en un gravamen sobre los ingresos generales que obtengan los casinos o casas de

apuestas. Incluso, de aprobarse un impuesto de tal naturaleza, los sujetos pasivos no serían únicamente quienes ganaran los juegos (objeto del tributo), sino también los propietarios de esas casas de apuestas o casinos.

La función de la base es la de determinar, junto con la tarifa, la cuota ordinaria; aunque cabe advertir que este juego entre base y tarifa sólo se presenta en contribuciones que regulan una tasa o tarifa, no así en contribuciones de cuota fija, pues en estas contribuciones puede prescindirse de la base del tributo, sin que ello implique una violación al principio de justicia fiscal, al ser la propia ley la que proporciona la cantidad a pagar, por lo que el contribuyente conocerá en todo momento la forma en que debe contribuir al gasto público, como lo ha dicho la Corte.

La base es un elemento que debe venir determinado en ley, o por lo menos ser susceptible de determinación. La SCJN, en la jurisprudencia 2a./J. 155/2006, ha indicado que la ley debe señalar las bases para determinar el monto de los impuestos, es decir, no es obligación de la ley que crea el impuesto señalar concretamente la base, sino que basta con que ésta pueda ser determinada a través de ciertos procedimientos o cálculos.

Un ejemplo de una base determinada en ley es la del IVA: si el producto que compramos tiene un precio de 500 pesos, esa será la base sobre la cual apliquemos el 16%. En cambio, si se pregunta a una empresa a cuánto asciende el pago provisional de ISR que debe hacer en el mes de febrero de 2020, la respuesta requiere de ciertos cálculos antes de dar una respuesta. La LISR no establece una base determinada como en el ejemplo anterior, pero sí establece un procedimiento “susceptible de determinación”, es decir, que puede llegar a determinarse.

Para ello es necesario revisar el artículo 14 de la LISR. En este dispositivo se indica que, primero, se debe calcular el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio. Ahora, la utilidad fiscal para el pago provisional se determi-

nará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda, por los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago, y, en su caso, se disminuirán ciertos conceptos establecidos en ese numeral.

Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 9o. de la LISR, sobre la utilidad fiscal que se determine, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También se podrá acreditar contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en los términos del artículo 54 de esta Ley.

2. *Clasificación de las bases*

Para mí, existen tres criterios para clasificar a las bases gravables. El primer criterio atiende al grado de complejidad de la base; el segundo, a la certeza de su monto, y el último considera los elementos que integran la base.

a) *El grado de complejidad.* Bajo este criterio se agrupan dos tipos: aquellas que se pueden calificar como “bases simples” y otras, que se denominan “bases complejas”. La base simple se presenta cuando en su formación participa solamente un elemento. En realidad, es difícil hoy día encontrar la base de algún impuesto que tenga esta calidad. Algún ejemplo que resulta incuestionable son los denominados “impuestos adicionales”, que se causaban sobre el monto de algunos impuestos municipales o estatales que se debían pagar y que estuvieron vigentes en algunas entidades federativas hasta que la Corte los declaró inconstitucionales.

De acuerdo con esos gravámenes, si alguna persona se presentaba a pagar el impuesto predial ante la tesorería municipal, le indicaban el monto que debía pagar, supongamos 1,000 pesos. Al acudir a la caja le hacían saber que en realidad pagaría 1,250 pesos, porque ese monto incluía el 25% por concepto de “impuesto

adicional”. ¡Sí, un impuesto que tenía como base otro impuesto! Se trata de una base simple, porque en su integración sólo participa el monto del impuesto predial, y sobre él se aplicaba la tasa del 25%.

En cambio, la base será compleja cuando participan dos o más elementos en su formación, como en la base del ISR, en cuya determinación es preciso sumar los ingresos, por un lado, restar las deducciones, por otro, y un etcétera más, tal y como veremos en seguida.

b) *La certeza de su monto*. Dentro de esta clasificación se encuentran las “bases ciertas” y las “bases presuntas”. Existe una base cierta cuando ésta se construye por elementos objetivos y reales. Por ejemplo, la base del IVA; aquí el valor del bien o servicio materia del tributo es real y objetivo. Por el contrario, estaremos en presencia de una base presunta cuando se integra por elementos ficticios o artificialmente reconstruidos. Un ejemplo de una base presunta es la denominada “determinación presuntiva”, regulada en el artículo 55 del CFF. Ahí se indica que cuando un sujeto se oponga, por ejemplo, a una visita domiciliaria ordenada por las autoridades fiscales, éstas podrán determinar presuntivamente la utilidad, los ingresos, el valor de los actos o actividades gravadas. En este caso, la base no es real ni objetiva, sino presunta.

c) *Elemento constitutivo*. Integran esta división las “bases económicas” y las “bases no económicas”. Así, la mayoría de las bases de los impuestos se encuentran constituidas generalmente por el valor del bien gravado, es decir, una magnitud económica (como en el ISR, en el IVA, en el impuesto predial, en el impuesto sobre automóviles nuevos, etcétera); pero también existen otras magnitudes que el legislador utiliza para constituir las bases gravables, como el grado de alcohol de ciertas bebidas, el nivel de toxicidad de los fertilizantes, la cantidad de las grasas saturadas en los alimentos, etcétera, como se indica en el IESPS, o los centímetros cúbicos de las motocicletas, en el abrogado impuesto sobre tenencia de vehículos.

3. *Elementos para la determinación de la base*

Si bien indiqué que existen bases simples en algunos impuestos, en la mayoría de ellos las bases son complejas, integradas por varios elementos, como la base del ISR, la del IVA, la del IESPS, o la de muchos otros impuestos. El cualquier caso, esos elementos deben venir señalados en la Ley (2a./J. 110/2000).

Por supuesto que estos componentes son distintos en cada impuesto, de acuerdo con la naturaleza jurídica de éste. Por ejemplo, el ISR es un impuesto que gravita sobre el ingreso, y, por lo mismo, la deducción de los gastos necesarios para generar aquel ingreso es un ingrediente que no puede obviarse de su base gravable; en cambio, el IVA y el IESPS son impuestos que inciden sobre el consumo y requieren como parte esencial de su base gravable la traslación, como figura que permite hacer realidad la repercusión y recuperación del impuesto pagado por el sujeto pasivo.

Ahora, cuando aludo a los elementos que integran la base del impuesto, me refiero a aquellas figuras que permiten disminuir o incrementar esa base gravable. El legislador suele introducir figuras que alteran esa base con el objetivo de favorecer temporalmente ciertos sectores sociales, alguna rama de actividad económica o desalentar determinados comportamientos. La presencia de estos elementos se enmarca dentro de la facultad discrecional del legislador.

Por otro lado, es evidente que la base del ISR es la más compleja de todos los impuestos, por lo que no debe sorprender encontrar en él a la mayoría de los elementos que integran la base de cualquier impuesto. Por esa razón, si bien esta explicación está referida a todos los impuestos, seguiremos muy de cerca al ISR y sus elementos. Trataré de explicar las figuras que, según considero, son más significativas y comunes en cualquier gravamen. Me refiero a las siguientes:

- a) Las disminuciones o restas.
- b) Los factores de incremento o decremento.

- c) La acumulación extraordinaria de la base.
- d) Las deducciones.
- e) Las reducciones.
- f) Los acreditamientos.
- g) Los estímulos fiscales.
- h) Los subsidios fiscales.

Algunas de estas figuras no tienen más antecedente que la propia “inventiva” del legislador. Pasaré a analizar cada una de ellas.

a) *Las disminuciones o restas de la base.* Se trata de figuras sustractivas que se excluyen para integrar la base gravable que se toma en cuenta para obtener el monto del impuesto a pagar. Las disminuciones consisten en una “sustracción” de la base o de uno de sus elementos. Esto significa que las disminuciones o restas inciden tanto en alguno de los elementos que determinan la base como en la base misma, una vez determinada.

Es una figura que el legislador utiliza para ser aplicada exclusivamente sobre la base del impuesto. El legislador echa mano de ella cuando desea restar el monto o porcentaje de una figura tributaria al de otra de distinta naturaleza. En otras palabras, se *disminuye* de la base del impuesto uno de sus elementos. Es por eso que no encontraremos en la ley que la tasa, la tarifa o la cuota se disminuyan; éstas potencialmente podrían “reducirse”, como tendré ocasión de explicar.

En algunas ocasiones, el legislador utiliza esta figura como vía para otorgar un beneficio fiscal,¹¹² pero en otros sirve como me-

¹¹² Por ejemplo, en la LIF para 2018 se concedió un estímulo fiscal en el artículo 16-VIII, “consistente en disminuir de la utilidad fiscal determinada de conformidad con el artículo 14, fracción II de dicha Ley, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el mismo ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El citado monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se deberá disminuir, por partes iguales, en los pagos provisionales correspondientes a los meses de mayo a diciembre del ejercicio fiscal. La disminución a que se refiere este artículo se realizará en los pagos

canismo indispensable para cumplir con la lógica del tributo. De esta suerte, las disminuciones tienen un doble carácter. En el primer caso se trata de un elemento esencial del tributo; en el segundo, un elemento contingente.

En efecto, la “disminución o resta” es una figura que cuando se aplica sobre la base del impuesto puede tener un objetivo meramente promocional o desalentador de conductas; por ejemplo, cuando aparece disfrazada de un estímulo fiscal. En ese sentido, la disminución es un elemento contingente del mismo.

En cambio, cuando se aplica para darle coherencia a la estructura del tributo, se convierte en una figura necesaria para éste; adquiere la calidad de elemento esencial. Por ejemplo, de la legislación positiva en materia del ISR puede advertirse que la *disminución* como figura sustractiva incide sobre aquellos elementos que integran la base: los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, la utilidad fiscal y las pérdidas fiscales.

Es decir, el legislador puede autorizar “disminuir” cada uno de estos elementos para aminorar la carga fiscal de los sujetos, bien para favorecerlos directamente a ellos o indirectamente a otros sujetos. Como ejemplo tenemos las “disminuciones” reguladas en el artículo 9o. de la LISR:

Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%. El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal *disminuyendo* de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, *las deducciones autorizadas* por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos

provisionales del ejercicio de manera acumulativa. Conforme a lo establecido en el artículo 28, fracción XXVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades que se disminuya en los términos de este artículo en ningún caso será deducible de los ingresos acumulables del contribuyente”. Para 2019 ese beneficio ya se había incorporado en la LISR en el artículo 14-II.

del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le *disminuirán*, en su caso, *las pérdidas fiscales* pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Lo mismo sucede cuando se aborda la materia del IESPS. La “disminución” regulada en el artículo 18 afecta el valor del servicio, esto es, la base del impuesto. Dice este precepto:

Artículo 18. Para calcular el impuesto por la realización de las actividades a que se refiere el inciso B) de la fracción II del artículo 2o. de esta Ley, se considerará como valor el total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes por dichas actividades. En los juegos o sorteos en los que se apueste, se considerará como valor el monto total de las apuestas.

Los valores a que se refiere este artículo se podrán *disminuir* con el monto de los siguientes conceptos:

I. Los premios efectivamente pagados o entregados conforme a las disposiciones aplicables.

II. Las cantidades efectivamente devueltas a los participantes.

b) *Los factores de decremento o incremento de la base*. Son figuras aditivas o sustractivas, según sea el caso, que permiten determinar presuntivamente un porcentaje de la base real. Esto porque el legislador estima que existe un incremento o decremento efectivo que debe acumularse o separarse de la base.

A diferencia de la figura siguiente (acumulación extraordinaria de la base en la que se presume la existencia de uno de sus elementos), en este caso el incremento o decremento en el patrimonio del sujeto pasivo es cierto, real. El patrimonio del sujeto pasivo en verdad aumenta o disminuye, aun cuando no se refleje como suma o resta de dinero efectivo. Por tratarse entonces de una modificación positiva del patrimonio, amerita una variación en la base gravable.

En este sentido se ha pronunciado el alto tribunal del país, al resolver el Amparo en revisión 1332/88, *Compañía Hotelera El Presidente, S. A. de C. V.*, del 21 de febrero de 1991, al reconocer que

“El objeto del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles lo es precisamente la riqueza integral o renta del sujeto pasivo, entendida en un sentido amplio como cualquier modificación positiva que sufra el patrimonio”.

Como ejemplos de factores que incrementan la base tenemos:

- 1) El ajuste anual por inflación acumulable, regulado, entre otros, en los artículos 18-X y 44 de la LISR.
- 2) La ganancia cambiaria, que se presenta cuando las personas teniendo deudas o créditos, en moneda extranjera, obtengan ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de dicha moneda (artículos 90 y 143 de la LISR).
- 3) El remanente ficto o distribuible para las personas morales con fines no lucrativos (artículos 79 y ss., LISR).
- 4) Los intereses devengados a favor en el ejercicio (artículo 18-IX, LISR).
- 5) El factor de actualización (artículos 6, 19, 31 de la LISR).
- 6) El coeficiente de utilidad (artículo 14, LISR).
- 7) El faltante de bienes en los inventarios (artículo 8, LIVA).
- 8) Se presumirá, salvo prueba en contrario, como ingreso derivado de la enajenación del crédito comercial, la diferencia que exista entre el precio de mercado que tengan los activos en la fecha en que se transfiera su propiedad y el monto total de la contraprestación pactada, cuando este último sea mayor (artículo 172-IV, LISR).
- 9) Deudas perdonadas por el acreedor (artículo 142-I, LISR).
- 10) Los alimentos que no tengan la etiqueta de contenido nutricional, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tienen una densidad calórica igual o superior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos (artículo 2-I-J, LIESPS).
- 11) Las omisiones previstas en los artículos 23, 23-A y 23-B de la LIESPS.¹¹³

¹¹³ “Artículo 23. Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones de materia prima, se presumirá, salvo prueba en contrario, que éstas fueron utilizadas para elaborar productos por los que se está obligado al pago del impuesto

Por el contrario, como ejemplos de factores que decrecen la base, tenemos los siguientes:

- 1) Las deducciones ciegas, para el caso de los ingresos derivados de arrendamientos de inmuebles de las personas físicas en el ISR.
- 2) El ajuste anual por inflación deducible.
- 3) La pérdida cambiaria que se regula en la LISR para las personas morales.
- 4) Las erogaciones estimadas reguladas en el artículo 30 de la LISR.
- 5) Las restas de ingresos (por ejemplo, la regulada en el artículo 19, LISR, en el cual se prevé que los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por la enajenación de terrenos el monto original de la inversión).

c) *Acumulación extraordinaria de la base.* Ésta se presenta cuando el legislador *presume* que existe un elemento de la base o que existe en un monto mayor al aparente (un ingreso para el ISR o una enajenación de bienes o servicios para el IVA o el IESPS) y lo acumula a la base gravable, incrementándola. Se pueden señalar los siguientes supuestos:

- 1) La presunción de ingresos regulada en el artículo 18-I de la LISR, en relación con los artículos 56, 59 a 62 del CFF.
- 2) La presunción de utilidad (artículos 55 CFF y 140-V, LISR).

establecido en esta Ley, que estos productos fueron enajenados y efectivamente cobrados en el mes en que se adquirieron las materias primas y que el impuesto respectivo no fue declarado.

Cuando el contribuyente omite registrar empaques, envases o sus accesorios, u omite informar sobre el control, extravío, pérdida, destrucción o deterioro de marbetes o precintos, se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos faltantes se utilizaron para el envasado o empaquetado de productos por los que se está obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, que estos productos fueron enajenados y efectivamente cobrados en el mes en que se adquirieron los empaques, envases, accesorios, marbetes o precintos, y que el impuesto respectivo no fue declarado”.

- 3) El faltante de bienes en los inventarios (artículos 8 de la LIVA y 7, LIESPS).
- 4) La discrepancia fiscal, es decir, cuando el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente (artículo 91-III de la LISR).
- 5) Se estima que el salario por trabajo es totalmente del trabajador (artículo 94, LISR).
- 6) Los ingresos por actividad empresarial o por la prestación de servicio profesional los obtienen en su totalidad quienes las realicen (artículo 100, LISR).
- 7) Se presume que la suscripción de títulos de crédito, por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada por la actividad empresarial o por el servicio profesional (artículos 105 y 147-IX, LISR).
- 8) Se entiende que son ingresos la parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible que determinen las personas morales a que se refiere el título III de esta Ley, siempre que no se hubiera pagado el impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 79 de la misma Ley (artículo 142-X, LISR).
- 9) Se presume, salvo prueba en contrario, que los artistas, deportistas o personas que presenten el espectáculo público, tienen participación directa o indirecta de los beneficios que obtenga el prestador de servicios que otorgue el uso temporal o enajene dichos bienes (artículo 170, LISR).
- 10) Los ingresos relativos a regímenes fiscales preferentes son los generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito por las entidades extranjeras y los que hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales, aun en el caso de que dichos ingresos no hayan sido distribuidos por ellas a los contribuyentes (artículo 176, LISR).
- 11) Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague me-

dante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración (artículo 1-B, LIVA).

- 12) Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes enajenaron los productos a que se refiere esta Ley, utilizando, indistintamente, cualquiera de los métodos establecidos en el CFF o los que se indican en el artículo 24 de la LIESPS.
- 13) Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente que se enajenaron los bienes que el contribuyente declara como mermas en los procesos de producción o envasamiento, cuando éstas excedan de los porcentajes que indica el artículo 25 de la LIESPS.

d) *Las deducciones de la base.* En términos generales, las “deducciones” son todas aquellas partidas que la ley permite restar de los ingresos acumulables de los sujetos para así conformar la base gravable. Están presentes en aquellos impuestos que gravan el ingreso o la renta de las personas. Ahora bien, estimo necesario distinguir tres categorías de deducciones, cuya naturaleza jurídica es distinta:

1) *Deducciones empresariales.* Son componentes que fueron indispensables para generar el ingreso de una persona, y, por lo tanto, su reconocimiento en ley resulta necesario. Son los costos de producción del ingreso. Se trata de elementos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad, en caso de que los ingresos excedan a las deducciones, o bien una pérdida, en el caso contrario. En estricto sentido son las únicas deducciones, esto es, el concepto de deducción debería reservarse únicamente a estas partidas; son aplicables a aquellas personas (físicas o morales) que se dedican a actividades empresariales. El resto de deducciones tienen naturaleza jurídica distinta, pero el legislador también las ha denominado “deducciones”.

En la LISR se indica cuáles son las deducciones autorizadas y cuáles los requisitos que deben reunir para que se autorice tal deducción. En otras palabras, no basta que se trate de una erogación indispensable para generar el ingreso, sino que tal deducción debe reconocerse en la ley y reunir ciertos requisitos, sin los cuales no está permitido que tal erogación se deduzca o se reste de los ingresos obtenidos. La Corte califica este tipo de deducciones como “estructurales”.

Para el alto tribunal, siguiendo las tesis de jurisprudencia 1a./J 103/2009 y 1a./J 15/2011, estas deducciones son identificadas como figuras sustractivas o minorativas, que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas, o bien rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos, que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes.

Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas —dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen—, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad la promoción de conductas, por lo que, en mi opinión, se excluye la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales a través de estas.

2) *Deducciones personales.* Sólo son aplicables a las personas físicas o naturales. En mi opinión, estas deducciones personales, junto con los ingresos exentos para las personas físicas, integran el

ámbito del mínimo personal y familiar reconocido en la Constitución. Se trata de los “mínimos constitucionales” infranqueables para el legislador; es decir, el conjunto de ingresos y gastos destinados a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente.

En mi opinión, este espectro se forma de círculos concéntricos. El núcleo impenetrable al tributo son los ingresos exentos (algunos de ellos regulados en el artículo 93 de la LISR, aunque no todos los ahí enumerados se puedan calificar dentro del concepto de “mínimo vital”). Pero no sólo con base en la exención de ingresos se logra proteger ese mínimo personal y familiar. Conforme uno se separa de ese núcleo duro de ingresos, el legislador debe seguir protegiendo el umbral mínimo personal y familiar, aunque ahora lo deba hacer a través del gasto de las personas, y eso se logra a través de reconocer las deducciones personales. Más allá de este nivel, el legislador puede seguir ofreciendo mayor cobertura, pero sólo podrá hacerlo por conducto de las deducciones promocionales.

La definición de frontera entre los ingresos exentos y los gastos deducibles personales se confiere al legislador constituyente. En cambio, la línea divisoria entre las deducciones personales y las deducciones promocionales es una facultad discrecional del legislador ordinario.

Ésa fue una de las discusiones centrales de la reforma fiscal de 2014 a la LISR. El legislador ordinario topó las deducciones personales a la cantidad que resulte menor entre cinco salarios mínimos generales elevados al año, o del 15⁰% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquellos por los que no se pague el impuesto.

La Corte confirmó esta modificación legal sosteniendo que no había vulneración a la proporcionalidad,¹¹⁴ al mínimo vital¹¹⁵ y a la

¹¹⁴ 10a. Época; 1a. Sala; *Gaceta S.J.F.*; libro 65, abril de 2019; tomo I; pág. 591. 1a./J. 28/2019 (10a.).

¹¹⁵ 10a. Época; 2a. Sala; *Gaceta S.J.F.*; libro 40, marzo de 2017; tomo II; pág. 821. 2a./J. 27/2017 (10a.).

salud,¹¹⁶ desdibujando la frontera entre las deducciones personales y las promocionales. El tribunal supremo del país envió, en mi opinión, un erróneo mensaje de que el legislador ordinario podía modificar de forma caprichosa esa línea, al calificar esas deducciones de “no estructurales”,¹¹⁷ e inoperantes los agravios contra ellas.¹¹⁸

3) *Deducciones promocionales*. La Corte las identifica como deducciones no estructurales o beneficios. Son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta, pero que, a diferencia de las empresariales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal.

Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional, y pueden suscribirse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traducándose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

Un claro ejemplo son los donativos deducibles que la LISR reconoce a favor de las personas físicas y las personas morales.

e) *Las reducciones de la base* se configuran cuando ésta es inferior a la normal en función de una determinada política económica que se implementa mediante el impuesto. La reducción opera en la base imponible o en el tipo a aplicar, y se concede a determinados contribuyentes debidamente identificados (singularmente),

¹¹⁶ 10a. Época; 2a. Sala; *Gaceta S.J.F.*; libro 54, mayo de 2018; tomo II; pág. 1384. 2a./J. 47 /2018 (10a.).

¹¹⁷ 10a. Época; 2a. Sala; *Gaceta S.J.F.*; libro 40, marzo de 2017; tomo II; pág. 824. 2a./J. 26/2017 (10a.).

¹¹⁸ 10a. Época; 2a. Sala; *Gaceta S.J.F.*; libro 40, marzo de 2017; tomo II; pág. 826. 2a./J. 24/2017 (10a.).

por cuestiones de política económica. El legislador utiliza las reducciones para aminorar el monto o porcentaje de una misma figura. Cuando se aplica una reducción, es claro que se trata de un elemento al que deben aplicarse los principios de justicia tributaria, pues éstos inciden sobre elementos esenciales del tributo. Cuando la reducción incide sobre la base del impuesto, obvio es suponer que aquélla sólo se presenta cuando esta base ya está determinada.

Un ejemplo era el artículo 16-IX de la Ley de Ingresos de la Federación para 2018, que otorgaba a las empresas que realizaban donativos de alimentos, una reducción del 5% sobre el costo de lo vendido (que es una deducción en el ISR para personas morales).

Estas reducciones suelen encubrir verdaderas “deducciones adicionales”, como en el caso anterior. Para lograr este objetivo, el legislador suele regularlas en la LIF, que se renueva año con año, y no en la ley sustantiva. Se trata de una regulación con fines extrafiscales y sujeta a la discrecionalidad del legislador.

f) *Los acreditamientos de la base.* Es el reconocimiento u otorgamiento de un crédito de naturaleza económica que un contribuyente tiene a su favor contra la hacienda pública para liberarlo de otras obligaciones tributarias sustantivas. En términos estrictamente jurídicos, los acreditamientos son “compensaciones”, es decir, que el contribuyente y la autoridad fiscal reúnen la calidad de deudor y acreedor recíprocamente, provocando que ambas deudas se reduzcan hasta la cantidad que importe la menor.

El acreditamiento es una figura tributaria muy versátil, pues el legislador echa mano de ella tanto para alterar la base del gravamen como la cuota ordinaria o la cuota tributaria. Al igual que las disminuciones, los acreditamientos pueden tener carácter esencial del tributo o una calidad meramente accidental.

Cuando el acreditamiento resulta esencial para cumplir con la lógica del gravamen, como sucede en el impuesto al valor agregado (que fue diseñado normativamente para causarse sobre el precio de venta, y busca incidir sobre el valor que se añade en las distintas etapas de producción y distribución de satisfactores,

pretendiendo pesar en el consumidor final), es claro que altera la base gravable; en tal virtud, de no otorgarse el derecho al acreditamiento, cualquier compra, aun las intermedias, resentiría el gravamen acumulativamente, con lo cual se desvirtúa el propósito de la contribución, al incrementarse la base injustificadamente. El artículo 4o. de la LIVA aclara el concepto de acreditamiento, al indicar:

Artículo 4o. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

Por lo tanto, a los créditos relativos que obedecen a razones esenciales les resultan aplicables las garantías constitucionales en materia tributaria, pues se trata de créditos que el legislador debe reconocer, es decir, que no otorga una concesión graciosa, y que permiten la consecución de los fines propios del tributo en el marco de la capacidad contributiva de los causantes.

Por otra parte, los créditos fiscales o acreditamientos otorgados por el Estado pueden tener carácter accidental, y se constituyen en beneficios para los sujetos. En muchas ocasiones están disfrazados de estímulos fiscales. Un par de ejemplos tal vez pueda ilustrar mejor el tema. El primero se contiene en el artículo 202 de la LISR, que establece:

Artículo 202. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que efectúen proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en que se determine dicho

crédito. El crédito fiscal no será acumulable para efectos del impuesto sobre la renta.

Debo recordar que los gastos e inversiones son deducibles, de suerte que afectan la base, por lo que otorgar un crédito fiscal sobre ellos implica incidir en esa base.

El otro ejemplo se prevé en el artículo 203, que indica:

Artículo 203. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas, así como a programas diseñados para el desarrollo, entrenamiento y competencia de atletas mexicanos de alto rendimiento, contra el impuesto sobre la renta del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo ejercicio, causado en el ejercicio en que se determine el crédito.

g) *Estímulos fiscales para la base.* Cuando los estímulos y subsidios se engarzan en la estructura del impuesto, se les califica de fiscales. En algunas ocasiones estos estímulos permiten modular la base del gravamen. Esta figura es un medio, no un fin. Lo que permite modular la base no es el estímulo en sí, sino que éste es sólo un revestimiento, porque lo que realmente modifica la base es una “reducción” una “disminución”, una “deducción adicional”, un “acreditamiento”, etcétera, que se contiene en un estímulo fiscal. En otras palabras, el estímulo fiscal no tiene una naturaleza jurídica propia; es un sustantivo que adquiere la naturaleza de la figura jurídica que arropa. Un claro ejemplo de ello viene indicado en el artículo 186 de la LISR:

Artículo 186. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes, personas físicas o morales del impuesto sobre la renta, que empleen a personas que padezcan discapacidad motriz, que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental; auditiva o de lenguaje, en un ochenta por ciento o más de la capacidad normal o tratándose de invidentes.

El estímulo fiscal consiste en poder *deducir* de los ingresos acumulables del contribuyente para los efectos del impuesto sobre la renta por el ejercicio fiscal correspondiente, un monto equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a las personas antes señaladas. Para estos efectos, se deberá considerar la totalidad del salario que sirva de base para calcular, en el ejercicio que corresponda, las retenciones del impuesto sobre la renta del trabajador de que se trate, en los términos del artículo 96 de esta Ley. El estímulo fiscal a que se refiere este párrafo será aplicable siempre que los contribuyentes obtengan el certificado de discapacidad expedido por el Instituto Mexicano del Seguro Social, respecto de los citados trabajadores.

Se otorga un estímulo fiscal a quien contrate adultos mayores, consistente en *deducir* de sus ingresos acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal correspondiente, el equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a las personas de 65 años y más. Para estos efectos, se deberá considerar la totalidad del salario que sirva de base para calcular, en el ejercicio que corresponda, las retenciones del impuesto sobre la renta del trabajador de que se trate, en los términos del artículo 96 de esta Ley.

Los contribuyentes que apliquen los beneficios previstos en este artículo, deberán cumplir con las obligaciones contenidas en el artículo 15 de la Ley del Seguro Social.

Como podrá observarse, este artículo contiene dos estímulos fiscales. El primero, dirigido a los patrones que contraten personas que padezcan discapacidad motriz, y el segundo, también dirigido a los patrones que contraten adultos mayores. Ambos estímulos en realidad son una “deducción adicional”, dado que permite a los patrones deducir de sus ingresos acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal correspondiente, el equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a cualquiera de esos trabajadores.

Otro ejemplo viene indicado en el artículo 16-A-VIII, de la LIF para 2020, que indica:

VIII. Se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas y morales residentes en México que enajenen libros, periódicos y revistas, cu-

yos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de la cantidad de seis millones de pesos, y que dichos ingresos obtenidos en el ejercicio por la enajenación de libros, periódicos y revistas represente al menos el 90% de los ingresos totales del contribuyente en el ejercicio de que se trate.

El estímulo a que se refiere el párrafo anterior consiste en una *deducción adicional* para los efectos del impuesto sobre la renta, por un monto equivalente al 8% del costo de los libros, periódicos y revistas que adquiriera el contribuyente.

Lo importante es que estos estímulos fiscales están sujetos a los principios de justicia tributaria. Son elementos inescindibles de la base, y por lo mismo, corren la misma suerte que ésta en cuanto al respeto que deben guardar de los principios tributarios.

IV. TASA, CUOTA O TARIFA DEL GRAVAMEN

1. *Conceptos*

En la legislación tributaria mexicana existe diferencia entre estos conceptos. No es lo mismo una tarifa, una tasa, que una cuota. El denominador común entre una tasa y una tarifa es que se trata de un parámetro o unidad que debe aplicarse a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto a pagar. En estricto sentido jurídico, cuando esa unidad o parámetro es un porcentaje de la base, se le denomina “tasa”; en cambio, cuando esa unidad es una cantidad fija y determinada, estamos frente a una “cuota”; y, finalmente, cuando esa unidad o parámetro se construye de la combinación entre una tasa y una cuota, obtendremos una “tarifa”.

De esta forma, en la legislación nacional existe:

a) *La tasa*. Constituye un porcentaje de la base, y por eso permanece constante a pesar de que la base varíe, de manera que la obligación aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible. Un ejemplo de esto es la tasa general del 16% que todos debemos pagar en el IVA. Este porcentaje es inalterable, sea

que la compra que realicemos tenga un valor de cien o de cien mil pesos. Lo mismo sucede con la tasa del 30% que debe aplicarse sobre el resultado fiscal para efectos de determinar la obligación de las personas morales en la LISR.

b) *La cuota*. Se trata de un monto fijo determinado por el legislador para ser aplicado a la base. Ese monto se indica siempre en pesos y centavos. Es el caso, por citar algún ejemplo, de las cuotas del IESPS reguladas en el artículo 2-A, que indica:

Artículo 2o.-A. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 2o., fracción I, incisos D), y H), en la enajenación de gasolinas y diésel en el territorio nacional, se aplicarán las cuotas siguientes:

- I. Gasolina menor a 92 octanos 40.52 centavos por litro.
- II. Gasolina mayor o igual a 92 octanos 49.44 centavos por litro.
- III. Diésel 33.63 centavos por litro.

c) *La tarifa*. Ésta aumenta al aumentar la base imponible, de modo que, a aumentos sucesivos e iguales de la base, corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria. Para alcanzar este objetivo, el legislador echa mano de una cuota fija y de tasas diferenciadas. Es utilizada por la legislación fiscal por su aparente equidad. Existen dos modalidades de esta misma tarifa: la progresiva continua y la progresiva por escalones.

1) *Tarifa progresiva continua*. Ésta se presenta en el caso de algunos impuestos prediales cuando se afirma que “sobre los primeros \$70,000 del valor catastral se pagará, 2 al millar. Sobre el excedente, 3 al millar”. Como puede observarse, el legislador inicia con una cuota (dos al millar de 70,000 pesos del valor catastral siempre serán 140 pesos), y después aplica una tasa de tres al millar por el valor catastral excedente del inmueble.

2) *Tarifa progresiva por escalones*. En ésta la base imponible aparece dividida en escalones, a cada uno de los cuales se aplica una tasa proporcional más elevada que la correspondiente al escalón anterior. Es decir, la base imponible se divide en secciones o fracciones sucesivas, y a cada sección se le aplica una tasa cada vez

mayor. Este sistema es más equitativo que los anteriores, porque se adapta mejor a la capacidad contributiva de las personas. Se aplica en el impuesto sobre la renta. Por ejemplo, el artículo 152 de esta ley establece:

<i>Límite inferior</i>	<i>Límite superior</i>	<i>Cuota fija</i>	<i>Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i>
<i>Pesos</i>	<i>Pesos</i>	<i>Pesos</i>	<i>%</i>
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00

Se advierte de este ejemplo que el legislador prevé una cuota fija, y a partir de ella, por el excedente, se aplica una tasa proporcional. Este juego entre cuota fija y tasa proporcional permite aproximarse de mejor manera a la capacidad contributiva de los sujetos.

2. Libertad de configuración legislativa de la tasa, tarifa o cuota

La SCJN ha establecido que el legislador cuenta con un margen amplio para configurar la proporcionalidad tributaria al de-

finir las tasas o tarifas en cada gravamen, dejando a los “procesos democráticos el determinar los componentes para establecer tales distinciones” (entre los diversos sujetos). Asimismo, en esta tesis, el más alto tribunal del país indicó que

...la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos:

a) Que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario;

b) Que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes;

c) Que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente,

d) Que el “sacrificio” que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica.

En esa virtud, la Corte concluye que la Constitución no otorga elementos definitivos que le permitan emitir un pronunciamiento sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda —cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador—, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria.

Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios (Tesis: 1a. CCL/2007).

3. *Elementos para la determinación de la tasa o tarifa*

a) *La reducción.* La tasa, cuota o tarifa del impuesto puede verse afectada por la reducción como figura tributaria. Se concede a determinados contribuyentes debidamente identificados (singularmente), por cuestiones de política económica. El legislador utiliza esta figura cuando desea disminuir el monto o porcentaje de la propia tarifa. Un ejemplo es la reducción de la tarifa del IVA que se regula en el artículo 23-II, inciso a), de la LIF para 2020, que indica:

II. Los contribuyentes a que se refiere el presente artículo, por las actividades realizadas con el público en general en las que determinen el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios con el esquema de porcentajes a que se refiere la fracción I del presente artículo, podrán aplicar un estímulo fiscal en la forma siguiente:

a) A los impuestos al valor agregado y especial sobre producción y servicios determinados mediante la aplicación de los porcentajes, se le aplicarán los porcentajes de reducción que se citan a continuación, según corresponda al número de años que tenga el contribuyente tributando en el Régimen de Incorporación Fiscal:

TABLA	
Años	Porcentaje de reducción (%)
1	100
2	90

TABLA	
<i>Años</i>	<i>Porcentaje de reducción (%)</i>
3	80
4	70
5	60
6	50
7	40
8	30
9	20
10	10

b) *El estímulo o subsidio fiscal.* En el derecho mexicano se regula su otorgamiento por dos vías: la del ingreso de orden impositivo (subsidio o estímulo tributario) y la del gasto público (subsidio o estímulo presupuestario). Cuando se aplican sobre la tasa, tarifa o cuota, es claro que se trata de subsidios o estímulos de carácter tributario, pues inciden en un elemento esencial del tributo.

En ese tenor, el subsidio en materia impositiva tiene la naturaleza jurídica de una medida desgravatoria o exoneradora de carácter parcial, pues no impide el surgimiento de la obligación fiscal generada por la actualización del hecho imponible de que se trate, sino que opera en uno de los elementos denominados “medurables” o “cuantitativos” de la contribución, que es la tasa, tarifa o cuota aplicable a la base gravable, ya que constituye un apoyo económico que el titular de la potestad tributaria normativa concede de manera indirecta, mediante el sacrificio del cobro parcial o porcentual del monto de la contribución respectiva, desactivando en cierta medida el derecho de cobro sobre la cuota, a efecto de proteger actividades que se consideran prioritarias para el desarrollo del país o para incentivar el consumo o racionalización de un servicio público, y de esa manera velar por el poder adquisitivo de los consumidores.

Los estímulos, al igual que los subsidios, pueden tener carácter fiscal o no. Cuando los estímulos tienen relevancia impositiva, forman parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos, pues se entiende que con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva, aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente.

Así, la SCJN, en las jurisprudencias 2a./J 185/2010 y 2a./J 21/2018, anota:

Esta diferencia material conlleva a que a ciertos estímulos fiscales les sean aplicables los principios de justicia fiscal y a otros no, en tanto que, si ese beneficio de algún modo refiere a la capacidad contributiva, la constitucionalidad debe estudiarse a la luz de dichos principios, ya que a partir de este hecho pueden vincularse con la proporcionalidad y la equidad impositivas.

V. CUOTA ORDINARIA O IMPUESTO CAUSADO

Como ya adelantamos, una vez obtenida la base y aplicada sobre ella la tasa o tarifa, el resultado será la cuota ordinaria o impuesto causado. Trataré de explicar algunos aspectos de esta figura.

Este concepto encuentra su raíz en diversas leyes tributarias federales. Por citar algunos ejemplos: el artículo 163 de la LISR, al indicar: “Para aplicar lo dispuesto en este párrafo, el residente en México deberá manifestar por escrito a las autoridades fiscales su decisión de asumir voluntariamente la responsabilidad solidaria en el pago del *impuesto causado*”.¹¹⁹

Lo mismo puede hallarse en el artículo 176, que establece:

¹¹⁹ El artículo 76-A III-b indica: “Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la

Se considerará que los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente cuando el *impuesto sobre la renta efectivamente causado* y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al *impuesto causado* en México en los términos de este artículo por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento o cualquier otro procedimiento.

La *cuota ordinaria* o *impuesto causado* es el monto resultante de aplicar la tasa o tarifa a la base gravable. Tiene como característica que siempre es de signo positivo (o puede ascender a cero pesos con cero centavos, cuando se está ante escenarios de tasa cero en tributos como el impuesto al valor agregado). Puedo afirmar que se trata de una suma aritmética simple, por cuanto no hay elemento que se sume o reste de esta operación. Sencillamente, a la base se le aplica la tasa o tarifa obteniendo así la cuota ordinaria o impuesto causado.

Es el caso del IESPS, tratándose de la enajenación de bebidas alcohólicas reguladas en el artículo 2.

Indica este dispositivo:

Artículo 2o. Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:

1. Con una graduación alcohólica de hasta 14° G.L.26.5%.
2. Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20° G.L.30%.
3. Con una graduación alcohólica de más de 20°G.L53%.

Dado que el IESPS no se traslada en forma expresa y por separado al consumidor final, sino que viene implícito en el precio, significa que si adquirimos una botella de tequila en un expendio

renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías”.

(cuya graduación alcohólica es de más de 20 G.L.) en cuatrocientos pesos, eso implica que la cuota ordinaria o impuesto causado habrá sido de 212 pesos, es decir, el 53% del precio del producto.

Que este ejemplo haya resultado sencillo en su cálculo no significa que en otros resulte igual. Se puede complicar, pero no por el hecho de determinar el impuesto causado, sino por la determinación de la base o de la tasa o tarifa aplicable, como vimos anteriormente en otros temas. El ISR para personas morales resulta muy ilustrativo para estos efectos, por lo que me permitiré ofrecer el siguiente ejemplo:

(+)	Ingresos acumulables	\$500,000
(-)	Deducciones autorizadas	\$100,000
(=)	Utilidad (o pérdida fiscal) fiscal	\$400,000
(-)	PTU pagada en el ejercicio	\$40,000
(=)	Utilidad (o pérdida) fiscal parcial	\$360,000
(-)	Pérdidas fiscales por amortizar	\$60,000
(=)	Resultado fiscal	\$300,000
(x)	Tasa del ISR 30%	
(=)	ISR anual (cuota ordinaria o impuesto causado)	\$90.000

Una vez determinada la tasa o tarifa y aplicada a la base, habremos obtenido la cuota tributaria o impuesto causado. Pero para entender a los impuestos, el estudio no puede detenerse ahí. Después de la cuota tributaria, el legislador ha creado otras figuras que se le deben restar y que darán como resultado la cuota tributaria y, en su caso, la cuota residual.

CAPÍTULO SEXTO

ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL GRAVAMEN (CUOTA TRIBUTARIA Y CUOTA RESIDUAL)

I. LA CUOTA TRIBUTARIA (IMPUESTO A CARGO, IMPUESTO DETERMINADO, IMPUESTO DEL EJERCICIO O IMPUESTO POR PAGAR)

Tal como lo establecí en el capítulo anterior, una vez determinada la base y aplicada sobre ella la tasa o tarifa, obtendremos la cuota ordinaria o impuesto causado. Es hora de referirnos a lo que la legislación utiliza en forma indistinta como *impuesto por pagar*, *impuesto determinado*, *impuesto del ejercicio* o *impuesto a cargo*, y que yo calificaré como “cuota tributaria”.

Este concepto se desprende de la normativa tributaria federal. Así, en el artículo 10-I de la LISR se establece: “El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el *impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo* de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el impuesto a que se refiere este artículo”. Por su parte, en el artículo 14-III se indica que los pagos provisionales deben acreditarse contra “el impuesto por pagar”. Más adelante se establece que los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales siempre que haya “impuesto a pagar”, saldo a favor o cuando se trate de la primera declaración en la que no tengan impuesto a cargo.

En similar sentido se pronuncia el artículo 106, al decir: “El impuesto retenido en los términos de este párrafo será acreditable contra el *impuesto a pagar* que resulte en los pagos provisionales de conformidad con este artículo”, y así un etcétera.¹²⁰

¹²⁰ El artículo 28 refiere: “Para los efectos de este Título, no serán deducibles: I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de

Por su parte, el artículo 1o. de la LIVA establece:

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el *impuesto a su cargo* y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del *impuesto a su cargo*, el impuesto que se le hubiere retenido.

El artículo 1-C, fracción V, de este mismo ordenamiento estatuye:

Cuando el adquirente haya efectuado algún cobro parcial a cuenta de la contraprestación total consignada en los documentos pendientes de cobro, el cedente de los documentos mencionados podrá disminuir del *impuesto al valor agregado determinado a su cargo* conforme al párrafo anterior, el impuesto al valor agregado que haya sido previamente determinado por dicho cobro parcial, conforme a lo señalado en la fracción IV anterior.

Conforme al CFF, en su artículo 14-B-I-C se indica:

Que la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones de *impuestos del ejercicio* y las informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión.

De las expresiones anteriores flota la misma idea: al monto que resulte de disminuir al impuesto causado o cuota ordinaria, el importe de determinados conceptos, como los acreditamien-

terceros”. Por su lado, el artículo 176 reza: “Lo señalado en este párrafo solo será aplicable si la entidad extranjera no está sujeta a algún crédito o beneficio fiscal en su país o jurisdicción de residencia que reduzca su base imponible o impuesto a pagar que no se otorgaría en México, y cuando dicho país o jurisdicción tenga un acuerdo amplio de intercambio de información con México”.

tos, retenciones de impuesto o pagos provisionales contemplados por la legislación tributaria, conforme a la normativa de cada tributo. Este concepto alude a cantidades que pueden ser de signo positivo, cuando las minoraciones que se apliquen no rebasan el monto correspondiente al impuesto causado, o bien de signo negativo, cuando los conceptos que se apliquen para disminuir el impuesto causado rebasen el monto de éste, dando lugar a un saldo a favor susceptible de ser devuelto.

Los elementos que se disminuyen del impuesto causado o cuota ordinaria pueden tener un carácter estructural o no, según resulten necesarios para reconocer el monto real del tributo adeudado, evitando que, por la mecánica propia del gravamen, se genere un doble pago del impuesto, o bien sean producto de una liberalidad del Estado.

Así, en el primer caso, un acreditamiento o crédito fiscal no es más que la constatación de que el fisco tiene una deuda frente al contribuyente, y, por lo mismo, debe restarse del impuesto causado o cuota ordinaria. Algo similar sucede cuando hablamos de la necesidad de restar del impuesto causado los pagos provisionales enterados mensualmente.

Retomaré el ejemplo utilizado en el tema anterior, respecto del ISR para personas morales, para mostrar ahora la cuota tributaria o impuesto por pagar:

(+)	Ingresos acumulables	\$500,000
(-)	Deducciones autorizadas	\$100,000
(=)	Utilidad (o pérdida fiscal) fiscal	\$400,000
(-)	PTU pagada en el ejercicio	\$40,000
(=)	Utilidad (o pérdida) fiscal parcial	\$360,000
(-)	Pérdidas fiscales por amortizar	\$60,000
(=)	Resultado fiscal	\$300,000
(x)	Tasa del ISR 30%	

(=)	ISR anual (cuota ordinaria)	\$90,000
(-)	Pagos provisionales del ISR del ejercicio	\$30,000
(-)	ISR acreditable en el extranjero	\$10,000
(-)	ISR por dividendos	\$20,000
(-)	ISR retenido por terceros	\$10,000
(=)	ISR a cargo (o a favor) del ejercicio (cuota tributaria)	\$20,000

Un punto por demás indispensable para reflexionar es el relativo a determinar si estos elementos siguen formando parte de la estructura del tributo y si, por ello mismo, se pueden calificar de elementos esenciales de éste.

Por su parte, la teoría tradicional creada por la jurisprudencia nacional, como he tenido ocasión de repasar a lo largo de los anteriores capítulos, es renuente a aceptar que existan más elementos esenciales que los enunciados en una vieja jurisprudencia: el objeto, el hecho imponible, el sujeto, la base, la tasa y la época de pago. Muy empedrado ha estado el camino para que la jurisprudencia acepte nuevos elementos esenciales del impuesto a los cuales se les apliquen los principios tributarios. Sostengo que es el caso de la cuota tributaria.

Aparentemente, las figuras jurídicas que se restan del impuesto causado o cuota ordinaria se encuentran fuera de la órbita del tributo, de sus elementos esenciales. Pero esto es sólo aparente, porque en realidad no es así. Estos elementos siguen siendo esenciales al tributo, hasta en tanto el legislador no cierre la posibilidad de determinar el gravamen.

Esta afirmación tiene sustento en el artículo 31-IV constitucional, que obliga a contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; de suerte que si esas leyes (como la del IVA, las del IESPS o la del ISR) establecen que se debe tributar —respetando la mecánica de cada tributo— hasta satisfacer el monto resultante de la cuota tributaria, no hay

razón para asumir que esa obligación constitucional se cumple únicamente al cubrir el impuesto causado. La obligación constitucional y legal de tributar concluye cuando se cubre la cuota tributaria. Ni antes ni después.

Al tratarse de un acto unilateral del titular de la potestad tributaria normativa la configuración de la cuota tributaria, a través del cual al impuesto causado se le restan algunos elementos, es evidente que incide directamente sobre la obligación material de pago de la contribución, de ahí que esta figura y los elementos que se le restan deben hallarse sometidos a los postulados consagrados en el artículo 31-IV constitucional, en tanto quedan sujetos al principio de reserva de ley, en la medida en que es el propio legislador quien debe regular sus aspectos esenciales, habida cuenta que tal figura jurídica es utilizada para ajustar el gravamen a la realidad económica actual, disminuyendo la carga tributaria a través de una distinta cuantificación, en tanto guarda relación con el diverso principio de proporcionalidad tributaria, y, por ende, también debe dar un trato equitativo para evitar su uso indiscriminado o injustificado entre sujetos obligados que se encuentran en el mismo supuesto fáctico.

Además, es claro que los pagos provisionales y los acreditamientos, en muchos casos, son inherentes a la mecánica del tributo; se insertan en su metodología, y modifican o alteran la forma en que se calcula, por lo que deben calificarse de elementos que permiten seguir midiendo la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

También es claro que esos elementos afectan la estructura, el diseño y el monto del tributo, al grado de que estimo deben estar insertos dentro de la definición del tributo mismo.

En tales condiciones, sostengo que en tanto el Estado siga introduciendo figuras previas a la determinación de la cuota tributaria o impuesto por pagar, estaremos frente a un elemento esencial del mismo. Esas figuras siguen teniendo carácter tributario, y como consecuencia les son aplicables los principios de justicia tributaria. Es decir, a los tradicionales elementos esenciales, como

objeto, hecho imponible, sujeto, base, tasa, tarifa o cuota, se debe adicionar hoy día la “cuota tributaria”.

II. ELEMENTOS QUE SE TOMAN EN CONSIDERACIÓN PARA EL CÁLCULO DE LA CUOTA TRIBUTARIA

Para la determinación de la cuota tributaria, el Estado cuenta también con distintas figuras, como las siguientes:

- a) Pagos provisionales.
- b) Acreditamientos.
- c) Retenciones del impuesto hechas por terceros.

a) *Pagos provisionales*. En realidad, como bien lo indica la jurisprudencia 2a./J. 138/2015 (10a.),¹²¹ existen dos formas para calcular y enterar el tributo de manera provisional o parcial, a saber:

- 1) *Pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio anual*. Éstos se caracterizan por ser un adelanto del que se calculará al momento de formularse la declaración anual, es decir, este tipo de pago parcial tiene la finalidad de desplegar una especie de abono del tributo que se conjetura al concluir el año correspondiente, y requiere, para su correcta determinación, de la unión del valor de todos los actos gravados causados durante la anualidad para alcanzar una certeza acorde con la realidad del gobernado.
- 2) *Pagos provisionales con carácter definitivo*. Son los que el contribuyente debe entregar a las autoridades fiscales de modo inmediato una vez causado el tributo, y ya que no depende de la reunión de mayores datos o de conocer del importe de otras actividades gravadas por la contribución aludi-

¹²¹ Décima Época, Registro: 2010358, Segunda Sala, *Gaceta del SJF*, libro 24, noviembre de 2015, tomo II, página: 1185.

da durante el ejercicio anual de calendario, son decisivos y no son considerados como un anticipo del que se calcula al término al final del año.

b) *Los acreditamientos del impuesto por pagar.* A diferencia de aquellos acreditamientos que inciden directamente sobre la base, aquí el acreditamiento opera sobre el impuesto a pagar, pues consiste en restar del impuesto a cargo del contribuyente, el impuesto que éste haya pagado con ocasión de otros actos o actividades gravados, o bien cuando artificialmente el Estado le concede este derecho para reducir su obligación cuantitativa. Son los acreditamientos más frecuentes en la práctica tributaria, porque inciden sobre el monto a pagar.¹²²

Las razones que los justifican son preservar la lógica interna del gravamen, cumplir con algún postulado constitucional, o bien de política pública, principalmente de tipo fiscal.

De esa manera, si la legislación no reconoce el derecho a acreditar los pagos provisionales contra el impuesto anual —en materia de ISR y de cualquier contribución en la que los enteros provisionales se efectúan a cuenta del causado en un periodo mayor, tradicionalmente anual—, ello se traduce en un pago duplicado de dicho gravamen, y eleva al doble la tasa efectiva del mismo, lo cual tiene un efecto no previsto ni pretendido, que resulta no sólo indeseable, sino inconstitucional, pues el juicio de constitucionalidad sobre el reconocimiento del crédito se encamina a que la contribución se ajuste a su configuración normativa ordinaria, eliminando los errores o vicios que tienen como consecuencia de que el gravamen se recaude en exceso a la capacidad que en abstracto se aprecia para establecer el tributo, y que en concreto se materializa en un monto determinado.

¹²² Novena Época, Registro: 173971, *S7F* y *su Gaceta*, tomo XXIV, octubre de 2006, Tesis: P./J. 105/2006, página: 9, de título VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTOS, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.

Asimismo, puede darse el caso de que el legislador persiga ciertos fines fiscales, a los que el acreditamiento resulta esencial, como cuando establece contribuciones complementarias o vinculadas en la consecución del propósito de una de ellas, supuestos en los que el acreditamiento puede demandarse desde la óptica constitucional, como acontecía, por ejemplo, en el acreditamiento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado contra el impuesto al activo causado, pues los fines de este último se atienden en la medida en que la complementariedad de ambos gravámenes se traduce en hacer tributar a los activos concurrentes en la generación de utilidades que no hubieran pagado impuesto sobre la renta.

También puedo citar el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero. En efecto, si no se permitiera el acreditamiento del impuesto sobre la renta retenido por no residentes, ello provocaría un efecto de doble tributación, que no necesariamente puede tacharse de inconstitucional, pero desde luego atentaría contra la política fiscal seguida por el Estado mexicano, y en casos extremos puede llevar a escenarios desproporcionados, sobre todo cuando la doble imposición se dé en condiciones que provoquen la confiscatoriedad del gravamen.

De lo anterior pueden apreciarse los fines de la lógica o mecánica del gravamen, así como del cumplimiento de la política tributaria perseguida por el Estado, y puede afirmarse —al igual que en el caso de las deducciones— que se trata de conceptos que buscan que el tributo plasme los criterios de justicia y eficacia técnica que deben regir en su implementación y aplicación, ya que este tipo de créditos no pueden o no deben equipararse o sustituirse por subvenciones públicas o por asignaciones directas de recursos, en la medida en que no buscan, primordialmente, la promoción de conductas.

Los acreditamientos están vinculados con los pagos provisionales en el ISR. Para explicar este tema y el de los acreditamientos, voy a permitirme exponer lo siguiente: la necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de una empresa, que realiza actividades en forma ininterrumpida, obliga

a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere.

Ese lapso se conoce como “ejercicio fiscal”, que coincide con el año natural (1o. de enero al 31 de diciembre). Las leyes fiscales que reconocen este principio (periodo contable) exigen a las empresas, que contabilicen y determinen si tuvieron ganancias o no durante ese año. Para ello, las empresas deben restar a los ingresos que recibieron durante el año, los gastos e inversiones estrictamente necesarios que también realizaron. Esa diferencia es la utilidad. Sobre ella se aplica el ISR. Las empresas deberán declarar esto a la hacienda pública y pagar el ISR a más tardar en marzo del año siguiente.

Por ejemplo, supongamos que una empresa tuvo utilidades de 36,000 pesos durante el año fiscal anterior. A esa utilidad se le debe aplicar la tasa del 30%, resultando entonces que declara y paga en marzo 12,000 pesos. Hasta aquí todo está claro, ¿no es cierto?

Sin embargo, el Estado estimó (a finales de los años cuarenta del siglo XX, por influjo de la legislación norteamericana y producto de la Segunda Guerra Mundial) conveniente que esos 12,000 pesos se enteraran mes con mes (1,000 pesos por mes), y no esperar hasta marzo del año siguiente para recibir todo el impuesto. El Estado tendría la seguridad de recibir 1,000 pesos cada mes, y no la improbable cantidad de 12,000 pesos al final del año (“más vale pájaro en mano, que cientos volando”), porque los particulares podrían utilizar ese recurso antes de pagar el impuesto. Es así como surgieron los “pagos provisionales”.¹²³

¹²³ En ese sentido se resolvió el Amparo directo 1438/87. Productos Medix, S. A. 21 de abril de 1988, que dio surgimiento a la tesis que puede consultarse en la Octava Época del *STF*, Registro: 800245, Tribunales Colegiados de Circuito, tomo I, segunda parte-2, enero-junio de 1988, página: 459, cuyo rubro y contenido es el siguiente: “PAGOS PROVISIONALES. SON VERDADERAS CONTRIBUCIO-

Pero si conforme al principio de periodo contable los resultados de la empresa sólo se pueden conocer al final del ejercicio, ¿con base en qué criterios se exigen pagos provisionales? Tal vez la resolución del A.R. promovido por la *Compañía Siderúrgica de Guadaluajara, S. A. de C. V.* nos ilustre mejor:

...el procedimiento para determinar los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto sobre la renta del ejercicio... se refiere a una estimación basada en un indicador de la potencialidad del contribuyente para determinar la base gravable del tributo, el cual consiste en la obtención de ingresos del ejercicio inmediato anterior, sin llegar a la exactitud de hacerlos coincidir con el monto real del gravamen, ya que éste solamente se obtendrá al calcular el impuesto verdaderamente causado una vez terminado el ejercicio fiscal y después de realizar las operaciones correspondientes previstas en la ley.¹²⁴

En otras palabras, para aproximarse a un monto que sea lo más real y objetivo posible, la ley (artículo 14, LISR) creó el denominado “coeficiente de utilidad”, que toma como base la utilidad que se tuvo en el ejercicio fiscal anterior.

Pero el punto no termina ahí. El cálculo del impuesto anual siguió siendo el mismo, pero ahora adicionado con la carga ad-

NES LOS ESTABLECIDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Los pagos provisionales establecidos en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en la época de los hechos (1984), son verdaderas contribuciones, puesto que los mismos constituyen pagos a cuenta del impuesto del ejercicio que se descontarán al presentar la declaración anual; dichos pagos se deben efectuar en el tiempo y de acuerdo con bases ciertas y determinadas que fija el precepto, por lo que no es posible admitir que en su cálculo no se respete el principio de certidumbre que deben observar los tributos; además, tales abonos se establecieron por comodidad, para que al final del ejercicio el contribuyente no tuviera que pagar la totalidad del impuesto que importa un desembolso fuerte en algunos casos, así como que el estado también requiere liquidez para realizar todas las funciones inherentes a su competencia”.

¹²⁴ Novena Época, Registro: 175794, Primera Sala, *S7F y su Gaceta*, tomo XXIII, febrero de 2006, Tesis: 1a. XXXV/2006, página: 644.

ministrativa y económica de calcular y determinar los pagos provisionales. La diferencia —siguiendo el caso hipotético que ofrecemos— es que al determinar el ISR anual en marzo, la empresa declara al fisco que tuvo utilidades de 36,000 pesos, y que debe pagar 12,000 pesos por concepto de ISR, pero al mismo tiempo advierte a la hacienda pública que tiene a su favor un “crédito fiscal” por esta última cantidad (12,000 pesos), es decir, un monto de impuesto que ya ha cubierto al Estado por concepto de “pagos provisionales”. La empresa procede entonces a “acreditar” frente a su obligación anual los pagos provisionales, quedando entonces el resultado de impuesto anual en 0 pesos.

Es posible que el resultado conlleve a un “saldo a favor” o un “saldo en contra”. En el primer caso significaría que la empresa hizo pagos provisionales superiores al monto final de 12,000 pesos (supongamos que hizo pagos por 13,200 pesos), entonces la empresa tendrá derecho a la “devolución” de ISR por un monto de 1,200 pesos. Por el contrario, si los pagos provisionales fueron inferiores al monto de ISR anual (supongamos 10,000 pesos), la empresa deberá declarar y pagar la diferencia de 2,000 pesos al fisco en marzo.

c) *Las retenciones del impuesto hechas por terceros.* La retención es una figura que permite a un tercero que realiza un pago al contribuyente, retener la parte del impuesto que la ley establece para enterarla directamente a la hacienda pública.

La finalidad del supuesto normativo que produce la obligación de retención obedece a asegurar el pago del impuesto no a través del sujeto que lo realizó directamente, sino mediante un sujeto que no lo realizó, pero que por disposición legal se encuentra en el lugar de aquél, y, por ende, obligado a realizar la retención del impuesto que se le traslada.

Un ejemplo de retención es aquel que realiza el patrón al cubrir los pagos por concepto de salario que realiza a sus trabajadores con ocasión del ISR que éstos deben cubrir a la hacienda pública. La retención que un tercero realiza al contribuyente es un elemento que debe restarse para obtener la cuota tributaria.

III. ELEMENTOS QUE AMINORAN LA CUOTA TRIBUTARIA

Una vez que se ha obtenido la cuota ordinaria y a ésta se le han sustraído los pagos provisionales, los acreditamientos y las retenciones correspondientes, se obtendrá la cuota tributaria. Sin embargo, la normatividad en algunas ocasiones prevé otras figuras que aminoran el monto de dicha cuota tributaria. Debo remarcar algo importante: no es lo mismo un elemento que se integra para formar la cuota tributaria (pagos provisionales, acreditamientos o retenciones) que elementos que sólo sirven para aminorar la cuota tributaria una vez que se ha determinado. Me refiero, en concreto, a figuras como: a) reducciones del impuesto, b) subsidios del impuesto y c) estímulos del impuesto.

a) *Reducciones del impuesto*. En este caso no se reduce la base ni la tarifa aplicable, sino el monto del impuesto ya determinado. Como ya adelantamos, la reducción es una figura que suele utilizarse cuando se pretende disminuir los montos de una misma figura.

Por ejemplo, el artículo 152, fracción IV, del Código Financiero del DF establece:

IV. Tratándose de los inmuebles que a continuación se mencionan, los contribuyentes tendrán derecho a una *reducción del impuesto a su cargo*: 1. Del 80% los dedicados a usos agrícola, pecuario, forestal, de pastoreo controlado, ubicados en la zona primaria designada para la protección o conservación ecológica; para lo cual deberá presentar una constancia de dicho uso, emitida por la Secretaría del Medio Ambiente, durante el ejercicio fiscal que corresponda.

Otro ejemplo viene señalado en el artículo 74 de la LISR, en la parte que indica:

Tratándose de personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 40 o 20 veces el

salario mínimo general elevado al año, según corresponda, pero sean inferiores de 423 veces el salario mínimo general elevado al año, les será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, *reduciéndose el impuesto determinado* conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 40% tratándose de personas físicas y un 30% para personas morales.

Un ejemplo más viene señalado en el artículo 111 de la LISR, en el que se dispone:

El impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributado en el régimen previsto en esta Sección, conforme a la siguiente:

TABLA										
<i>Reducción del impuesto sobre la renta a pagar en el régimen de incorporación fiscal</i>										
<i>Años</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
Por la presentación de ingresos, erogaciones y proveedores	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

Contra el impuesto reducido, no podrá deducirse crédito o rebaja alguno por concepto de exenciones o subsidios.

Finalmente, también puedo citar como ejemplo el artículo 3 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, que indica: “Si el precio del automóvil es superior a \$759,271.24, se *reducirá del monto del impuesto determinado*, la cantidad que resulte de aplicar el 7% sobre la diferencia entre el precio de la unidad y \$759,271.24”.

b) *Los subsidios del impuesto.* Consiste en un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de

los particulares con fines de fomento durante periodos determinados, para estimular artificialmente el consumo, la producción de un bien o servicio o a un sector social en particular.

Conviene apuntar que la mayoría de los subsidios que regulan la normatividad tributaria en realidad son subsidios presupuestales que únicamente afectan el impuesto ya determinado. No se engarzan con ninguno de los elementos esenciales del tributo, por lo que no se rigen por los principios de justicia tributaria como en el caso del “subsidio acreditable”.¹²⁵

Otro ejemplo viene dado por el subsidio otorgado por el gobierno de la Ciudad de México para el pago del impuesto sobre tenencia de vehículos en 2013.¹²⁶ En este caso el gobierno de la Ciudad de México otorgó un subsidio (estímulo fiscal) del 100% del monto al que ascendía el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos establecido en el artículo 160 del Código Fiscal local a las personas físicas y morales sin fines de lucro, cuyos vehículos tuvieran un valor que no excediera de 250,000 pesos siempre que se encontrara al corriente del pago de dicho tributo y, además, liquidara el derecho por concepto del refrendo de las placas correspondiente al año mencionado; ese estímulo se generó con la única finalidad de apoyar la economía de los capitalinos ante el contexto económico nacional y mundial, bajo políticas de austeridad y responsabilidad, particularmente para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones locales.

Un ejemplo de este tipo de subsidio lo es actualmente el denominado “subsidio al empleo”. Éste consiste en un apoyo que el

¹²⁵ Novena Época, Registro: 163749, *S7F y su Gaceta*, tomo XXXII, septiembre de 2010, Tesis: P./J. 85/2010, página: 23. RENTA. EL SUBSIDIO ACREDITABLE PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 113, 114 Y 178 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TIENE RELACIÓN CON LA TARIFA APLICABLE NI CON LA BASE DEL TRIBUTO Y, POR ELLO, NO SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).

¹²⁶ Novena Época, Registro: 167356, Segunda Sala, *S7F y su Gaceta*, tomo XXIX, abril de 2009, Tesis: 2a. XXXVII/2009, página: 734. SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. TIENE NATURALEZA DE ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO LE RESULTAN APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

gobierno federal otorga a los trabajadores que reciben un salario bajo. Por ejemplo, si un trabajador recibe 7,000 pesos mensuales por salario, conforme a esta figura del subsidio al empleo, su patrón ya no le retendrá el ISR que antes debía pagar, sino que ahora, incluso, recibirá 217.61 pesos adicionales, es decir, 7,217.61 pesos. Esto no es un aumento de sueldo, sino un subsidio del gobierno federal. ¿Cómo opera? El patrón debe pagárselo al trabajador, y éste después, podrá acreditarlo contra el ISR que él, a su vez, debe pagar al SAT.

Como puede observarse, este subsidio se implementó con la finalidad de aumentar los ingresos disponibles del trabajador a través del importe entregado en efectivo por el patrón. Es decir, el subsidio para el empleo se traduce en un impuesto negativo o en un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su cargo los trabajadores asalariados a los cuales se dirige, corriendo a cargo del Estado, en virtud de que el fisco federal lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador.¹²⁷

c) *Los estímulos del impuesto.* Los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de personas, con objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja, de desigualdad o, simplemente, de política fiscal, de ahí que exista un amplio margen de discrecionalidad del legislador para establecer o no esta figura jurídica (1a./J 105/2011).

Por virtud de criterio jurisprudencial, este elemento debe venir referido en la Ley (2a./J 26/2010). El estímulo es un medio o instrumento para hacer efectivas o reales otras figuras tributarias, como la reducción, la disminución, las deducciones, el acreditamiento e, incluso, el subsidio, aunque en sí misma puede prever un régimen fiscal especial para ciertos sujetos o regular cualquier situación de privilegio para determinados contribuyentes.

Los estímulos, al igual que los subsidios, pueden tener carácter fiscal o no. Cuando no tienen este carácter, como en el caso de

¹²⁷ *Idem.*

estímulos sobre la cuota tributaria, es porque carecen de relevancia impositiva, ya que atienden a factores que no guardan relación con su objeto o con los elementos cuantitativos ni parecen razonables al diseño de la mecánica tributaria, y como no miden o gradúan la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pueden surgir en un ejercicio fiscal y desaparecer en otro, sin trascender a la contribución.

Como muestra de estímulos presupuestarios regulados en leyes fiscales, es decir, estímulos que no afectan a algún elemento esencial del tributo, y que únicamente afectan la cuota tributaria, tenemos los siguientes:

1) El contenido en el artículo 16, apartado A, fracciones I y II, de la LIF para 2009, materializado a través de un acreditamiento, que otorgaba a personas que realizaban actividades empresariales (con excepción de la minería), que compraban diésel como combustible de la maquinaria en general, salvo vehículos, era indudable que estos factores eran ajenos al impuesto especial sobre producción y servicios —de donde surge el deber de pago— o al impuesto sobre la renta —con el cual se acredita—, en virtud de que no se adhieren a sus elementos esenciales, como objeto, base, tasa o tarifa, o integran su mecánica;¹²⁸ tampoco tienen alguna trascendencia en la capacidad contributiva ni en la determinación y monto del gravamen que debe pagarse, pues además es ajeno a la mecánica del tributo.¹²⁹

2) El previsto en el artículo decimoséptimo de la Ley de Ingresos del Estado de Chihuahua, para el Ejercicio Fiscal de 2013, reformado mediante Decreto 1197/2013 X P.E., publicado en el *Periódico Oficial* de la entidad el 9 de febrero de 2013, al establecer un estímulo fiscal respecto de la tarifa de los derechos por servicios de inscripción en el registro público de la propiedad y del notaria-

¹²⁸ Novena Época, Registro: 163343, Segunda Sala, *S7F y su Gaceta*, tomo XXXII, diciembre de 2010, Tesis: 2a./J. 185/2010, página: 497.

¹²⁹ Décima Época, Registro: 2016353, Segunda Sala, *Gaceta del S7F*, libro 52, marzo de 2018, tomo II, Tesis: 2a./J. 21/2018 (10a.), página: 1147.

do, relativa anexa a dicho ordenamiento, específicamente en su apartado IV, numerales 13 A 18.¹³⁰

El precepto citado establece un estímulo fiscal de quince mil pesos con relación a la tarifa fijada para los derechos por las inscripciones relativas a la adquisición o actos traslativos de dominio de inmuebles, por el que el contribuyente puede pagar, por el mismo servicio, el noventa, el ochenta, el sesenta o el treinta por ciento de dicha cantidad. Ahora bien, si el legislador consideró el costo de quince mil pesos como contraprestación por los servicios indicados, y dicha cuota es fija e igual para todos aquellos que los soliciten, el precepto referido no viola los principios tributarios de proporcionalidad y equidad en materia de derechos, ya que si con posterioridad el contribuyente obtiene una disminución en su cobro, de acuerdo con el estímulo aplicado, ello no implica que se pierda la naturaleza del derecho por servicio, pues el estímulo no incide o repercute en alguno de los elementos esenciales de esa contribución, como son el sujeto, el objeto, la base y su tasa o tarifa, ya que no forma parte de la mecánica para su determinación.

3) El regulado en el artículo 9o., último párrafo, de la LIF para 2013. El artículo citado establecía que a las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos, que se hubieran adherido al “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos”, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 5 de diciembre de 2008, y que estuvieren al corriente en los enteros correspondientes al mes de diciembre de 2012, se les extendería hasta 2014 el beneficio fiscal consistente en acreditar sólo determinado porcentaje del impuesto sobre la renta retenido a sus trabajadores.

Esto es, el estímulo fiscal se otorgaba a las entidades públicas mencionadas, en su carácter de patrones retenedores, en relación con la obligación formal de retener y enterar el impuesto sobre la

¹³⁰ Décima Época, Registro: 2006490, *Gaceta del S7F*, libro 6, mayo de 2014, tomo III, Tesis: XVII.1o.P.A. J/4 (10a.), página: 1611.

renta a cargo de sus trabajadores, sin que se alterara ni modificara el impuesto, sino únicamente los ingresos que se debían enterar al fisco.¹³¹

IV. LA CUOTA RESIDUAL Y LOS ELEMENTOS QUE LA INTEGRAN

Como he expresado anteriormente, la legislación mexicana tampoco tiene un concepto para referirse al monto que resulta de adicionar a la cuota tributaria su actualización y los accesorios (multas, recargos, gastos de ejecución), de manera que me parece necesario proponer uno, decantándome por el de cuota residual. Ésta sería entonces el monto que resulta de adicionar la actualización y los accesorios a la cuota tributaria de signo positivo.

Recordemos que en términos del último párrafo del artículo 2o. del CFF, por accesorios de las contribuciones debemos comprender las sanciones, los recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del CFF. Retomaré el ejemplo anterior.

(+)	Ingresos acumulables	\$500,000
(-)	Deducciones autorizadas	\$100,000
(=)	Utilidad (o pérdida fiscal) fiscal	\$400,000
(-)	PTU pagada en el ejercicio	\$40,000
(=)	Utilidad (o pérdida) fiscal parcial	\$360,000
(-)	Pérdidas fiscales por amortizar	\$60,000
(=)	Resultado fiscal	\$300,000
(x)	Tasa del ISR 30%	
(=)	ISR anual (cuota ordinaria)	\$90,000

¹³¹ Décima Época, Registro: 2008804, Segunda Sala, *Gaceta del SJF*, libro 17, abril de 2015, tomo I, Tesis: 2a./J. 26/2015 (10a.), página: 640.

(-)	Pagos provisionales del ejercicio	\$30,000
(-)	ISR acreditable en el extranjero	\$10,000
(-)	ISR por dividendos	\$20,000
(-)	ISR retenido por sistema financiero	\$10,000
(=)	ISR a cargo (o a favor) del ejercicio (cuota tributaria)	\$20,000
(+)	Actualización	\$2,500
(+)	Multas	\$3,500
(+)	Recargos	\$4,000
(+)	Gastos de ejecución	\$600
(=)	Cuota residual	\$30,600

Más allá de esto, nos encontramos con las figuras sancionatorias o reactivas del Estado ante el incumplimiento del contribuyente o sujeto obligado. La cuota residual está fuera de la estructura del tributo, y, por lo mismo, todos los elementos que se integran también. Éstos giran en torno a un impuesto ya determinado, y, por lo mismo, su naturaleza es ajena al tributo y a los principios de justicia tributaria. Los elementos necesarios para integrar la cuota residual son los siguientes:

- a) Actualización del impuesto.
- b) Multas.
- c) Recargos.
- d) Gastos de ejecución.
- e) Indemnización al fisco en términos del artículo 21 del CFF.
- f) La condonación.

a) *La actualización del impuesto.* Esta figura modifica el gravamen al incrementar el monto a pagar. Su apoyo es el artículo 17-A y 21 del CFF, y consiste en ajustar la deuda tributaria al nivel inflacionario, que se determina a través del Índice Nacional de Precios al Consumidor. Estos preceptos establecen, respectivamente:

Artículo 17-A. El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

Artículo 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

Esto significa que cuando el contribuyente no cumple en tiempo su obligación de pago de un crédito fiscal, deberá actualizar el monto de esa deuda, tomando como fecha de inicio el mes en que debió hacer legalmente el pago y hasta el mes en que se vaya a pagar, de acuerdo con los cambios de precios en el país de ese periodo, es decir, el nivel inflacionario que se presentó en tal lapso, y para ello lo primero que debe hacerse es obtener el “factor de actualización”.

Éste se obtiene al dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) del mes anterior al más reciente del periodo entre el INPC correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo, como lo indica el citado artículo 17-A. El mecanismo de cálculo quedaría de la forma siguiente:

	<i>Concepto</i>
	INPC del mes anterior a aquel en el que se va a efectuar el pago.

	<i>Concepto</i>
Entre:	INPC del mes anterior a aquel en el que debió haberse efectuado el pago.
Igual:	Factor de actualización.

Ejemplo: el 17 de enero de 2019 se debió haber cubierto el ISR correspondiente a pagos provisionales de diciembre de 2018 por un monto de 354,278.19 pesos; sin embargo, el entero se reanulará el 20 de julio de 2019, pero deberá ser “actualizado”.

Para actualizar la cantidad adeudada, conforme a la ley, primero debemos obtener el factor de actualización, lo cual significa consultar el INPC¹³² de junio de 2019,¹³³ que es el mes anterior a aquel en el que se va a efectuar el pago, y el INPC de diciembre de 2018,¹³⁴ pues es el mes anterior a aquel en el que debió haberse efectuado el pago.¹³⁵

	<i>Concepto</i>	<i>Puntos</i>
	INPC de junio de 2019.	103.299
Entre:	INPC de diciembre de 2018.	103.020
Igual:	Factor de actualización.	1.0027

Una vez que se ha obtenido el factor de actualización, éste se multiplicará con el monto de la contribución adeudada, quedando el cálculo de esta forma:

¹³² El mismo CFF, en su artículo 20, segundo párrafo, señala que este INPC se calculará por el INEGI y se publicará en el *DOF*. Por su parte, el artículo 20 bis establece la forma de cálculo del INPC que debe llevar a cabo el INEGI.

¹³³ Publicado en el *DOF* del 10 de julio de 2019.

¹³⁴ Concretamente, el INPC de diciembre de 2018 fue de 103.020 puntos, según *DOF* del 10 de enero 2019, pues se publica dentro de los diez días siguientes.

¹³⁵ Debe tenerse presente que, en términos de la LISR, los contribuyentes hacen pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, y cada pago debe hacerse a más tardar el 17 del mes siguiente.

	<i>Concepto</i>	<i>Puntos</i>
	ISR que debió haberse pagado el 17 de enero de 2019.	\$354,278.19
Por:	Factor de actualización.	1.0027
Igual:	Contribución actualizada.	\$355,234.74

En suma, el cálculo de la contribución actualizada se presenta de la forma siguiente:

	<i>Contribución que se adeuda</i>
+	Parte actualizada
=	Contribución actualizada

b) *Multa*. Es la sanción administrativa típica por excelencia. Se aplica independientemente de que la hacienda pública decida iniciar un proceso penal en contra del infractor, si procede (artículo 70 del CFF). La multa impuesta por las autoridades fiscales no difiere en cuanto a su naturaleza de la multa administrativa.

Para efectos de nuestro objetivo, la multa regulada en los ordenamientos fiscales suele establecerse con cantidades fijas o tomando en cuenta un porcentaje de la contribución omitida. Al igual que la contribución omitida, la multa también debe actualizarse, como lo indica el artículo 70, párrafo segundo, del CFF: “Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del Artículo 17-A de este Código”.

Por su parte, la multa actualizada se calcula de la forma siguiente:

	<i>Monto de la multa</i>
+	Parte actualizada de la multa
=	Multa actualizada

c) *Recargos*. Del contenido del CFF se desprende que existen dos tipos de recargos: 1) recargos que se causan a manera de interés por concepto de prórroga para el pago de los créditos (artículos 66 y 66-A del CFF), y 2) recargos que se causan por concepto de indemnización al fisco por falta de pago oportuno (artículo 21 del CFF).

Respecto a su naturaleza jurídica, Giuliani Fonrouge y el anterior Tribunal Fiscal de la Federación los consideran como resarcimiento; Margarita Lomelí Cerezo y Arrijo Vizcaíno, como intereses moratorios; Moreno Padilla y Carrasco Villarreal, como indemnización; Lerdo de Tejada y De la Garza, como sanción.

Para mí, se hace preciso diferenciar entre los recargos que se cubren por la falta de pago oportuno, caso en el cual son verdaderos intereses moratorios; los que se pagan por la prórroga en el pago de los créditos fiscales, en cuyo supuesto estaremos frente a una indemnización, y, finalmente, los recargos que se pagan en exceso al nivel inflacionario existente, que no son más que una sanción.

En efecto, en la medida en que los recargos realmente resarcen al fisco de la falta oportuna de un crédito, tendrán la calidad de interés moratorio o indemnización, según ya expliqué, indemnización que para no convertirse en punitiva debe calcularse de acuerdo con el nivel inflacionario existente. El nivel inflacionario es, pues, el mejor parámetro para calificar si los recargos son intereses moratorios, indemnización o verdaderas sanciones.

Sin embargo, debe ponerse de relieve que, para la SCJN en la jurisprudencia P/J 124/99, los recargos y la actualización son figuras distintas, lo que ha reiterado en la jurisprudencia 33/2009 de la 2a. Sala.

Los recargos empiezan a correr al día siguiente en que los créditos fiscales se hicieron exigibles, y se causan por cada mes o fracción de mes que transcurra insoluto el crédito. La tasa de los recargos se fija anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación y se adiciona en un 50%, según el artículo 21 del CFF.

Por otro lado, este mismo artículo, en su segundo párrafo, establece como tope máximo para el pago de recargos, una canti-

dad igual a la que se origine durante cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 del mismo (cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Causantes; no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el CFF, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración, estando obligado a presentarla) y estos recargos se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización por cheque devuelto, los gastos de ejecución y las multas.

Finalmente, resulta necesario indicar que cuando no se paguen oportunamente los montos de las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por prórroga sobre la totalidad de la parcialidad no cubierta oportunamente.

Resumiendo, los recargos se calculan de la forma siguiente:

	<i>Contribución actualizada</i>
+	Multa actualizada
=	Monto fiscal actualizado
+	Recargos
=	Monto fiscal total

d) *Gastos de ejecución*. Se trata de aquellas erogaciones que debe realizar el fisco para hacer efectivo un crédito fiscal. Estos gastos son de cinco tipos, según el artículo 150 del CFF:

- 1) Por notificación de requerimiento de pago de los créditos.
- 2) Por el embargo de bienes o negociaciones.
- 3) Por el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación de bienes al fisco federal. Se cobran a razón del 2% del monto de cada una de las diligencias antes mencionadas, pero nunca podrán ser inferiores a 260 pesos. El CFF establece que en ningún caso los gastos de ejecución por cada diligencia pueden exceder de 41,350 pesos.
- 4) Por los gastos de ejecución extraordinarios, como los de transporte de los bienes embargados, avalúos, impresión y

publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores. Su destino es el de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales.

- 5) La práctica del avalúo que ordenen las autoridades fiscales cuando éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente. En tal caso, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

En mi opinión, estos cobros tienen en realidad la naturaleza jurídica de derechos, porque se refieren a una actividad administrativa realizada en ejercicio de sus funciones públicas; es decir, constituye una actividad inherente a su soberanía, que ningún organismo puede hacerlo en sustitución. Si esto es así, el monto de los derechos debe estar de acuerdo con el costo aproximado del servicio que se presta, siendo consecuentemente contrarios al artículo 31, fracción IV, constitucional, el que se establezca un porcentaje sobre el monto de la contribución omitida, pues no es en esa forma como se calcula el costo del servicio. Es decir, para la hacienda pública representa el mismo costo notificar un crédito de cien pesos que otro de cien mil pesos.

	<i>Contribución actualizada</i>
+	Multa actualizada
=	Monto fiscal actualizado
+	Recargos
=	Monto fiscal total
+	Gastos de ejecución
=	Cuota residual

e) *Indemnización al fisco*. El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización, que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de otros accesorios. Esta misma figura existe en la regulación mercantil.

Para proceder al cobro, la autoridad requerirá al librador del cheque para que dentro de un plazo de tres días efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Una vez transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso proceda.

f) *La condonación del impuesto*. En la condonación ya ha nacido la obligación tributaria y, por ende, es exigible, pero se perdona su cobro. Sólo opera sobre el impuesto a pagar, de manera que se encuentra fuera de la estructura tributaria; no afecta ningún elemento del gravamen.

En efecto, la condonación de deudas tributarias puede equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público. De ahí que la condonación importa un beneficio que no obedece a una exigencia constitucional de justicia tributaria si se toma en cuenta que se establece con una intención promocional en cumplimiento de la Constitución, al precisar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y el fomento de las actividades que demande el interés general, en el marco de libertades que otorga la propia ley suprema.

Por consiguiente, al no ser la condonación un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado, que como instrumento de índole excepcional se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente, es inconcuso que las normas que la prevén no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al tributo.¹³⁶

Recientemente se reformó el artículo 28 constitucional, en su primer párrafo, agregando la prohibición para condonar impuestos. El citado artículo quedó redactado de la forma siguiente:

Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos; las condonaciones de impuestos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.

Es el artículo 39, fracción I, del CFF, el encargado de señalar los términos y condiciones bajo los cuales se puede otorgar una condonación de impuestos. Establece este dispositivo:

Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

¹³⁶ Décima Época, Registro: 2012227, *Gaceta del S7F*, libro 33, agosto de 2016, tomo I, Tesis: P./J. 3/2016 (10a.), página: 9.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

BIBLIOGRAFÍA

- ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Ara, 2011.
- BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1973.
- DUBLÁN, Manuel, *Derecho fiscal*, reproducción facsimilar de la edición de 1865, México, Manuel Porrúa, 1975.
- FALCAO, Amílcar de Araujo, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1961.
- FONROUGE, Carlos M. Giuliani, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1970.
- GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1964.
- GIANNINI, Antonio Donato, *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de ciencias de las finanzas*, Buenos Aires, Roque Depalma, Editor, 1959.
- JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1943.
- MICHELI, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1973.
- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *El derecho fiscal en la sociedad del riesgo*, México, Porrúa, 2008.
- PUGLIESE, Mario, *Instituciones de derecho financiero*, México, Porrúa, 1976.
- VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, España, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1973.

Explicación jurídica de los impuestos, editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, se publicó en versión digital el 7 de octubre de 2021. En su composición tipográfica se utilizó tipo *Baskerville* en 9, 10 y 11 puntos.

El autor se propuso como objetivo principal de esta obra, explicar de forma general la estructura jurídica de los tributos en México, sin referirse en particular a alguno de ellos. Es por ello que la exposición inicia con el estudio de los elementos esenciales de los tributos y su importancia práctica. Posteriormente, analiza cada uno de estos elementos, iniciando con el objeto de las contribuciones, sobre su naturaleza y su indiscriminado y poco preciso uso en la práctica jurídica, deslindándolo de otras figuras parecidas. Seguidamente, aborda el estudio del hecho imponible, y concluye con los sujetos, todos ellos como elementos cualitativos del tributo. Explica, asimismo, los elementos cuantitativos de los gravámenes: la base, la tasa o tarifa y la cuota definitiva.

En resumen, el autor ofrece una explicación estrictamente jurídica de la estructura del impuesto y de cada uno de sus elementos integrantes.

