

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 S7F*, 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, *S7F 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 Compra-venta 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 TRIBUTO 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.