

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 constatararse 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.