

## CAPÍTULO TERCERO

### EL HECHO IMPONIBLE

#### I. CONCEPTO

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

Este presupuesto ha recibido en la literatura y en la jurisprudencia tributaria mexicanas indistintamente la genérica denominación<sup>79</sup> de “hecho generador de la obligación tributaria”<sup>80</sup> (introducida por Amílcar de Araujo Falcao),<sup>81</sup> la de “hecho imponible” en casi todos los casos<sup>82</sup> (cuyo mentor fue Dino Jarach),<sup>83</sup> y más escasamente la de “presupuesto de hecho del tributo”.<sup>84</sup> Se trata

---

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

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

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

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

<sup>83</sup> Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, 1943.

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

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

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

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

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

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

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

---

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

<sup>85</sup> Versión de 1967.

<sup>86</sup> Vigente desde 2003.

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

Artículo 6o. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

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

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

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

<sup>87</sup> *Op. cit.*, p. 412.

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

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

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

## II. CONTENIDO DEL HECHO IMPONIBLE

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

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

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

---

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

el derecho por la extracción de agua del subsuelo las personas físicas o morales que de hecho o al amparo de un título, concesión o autorización expedida por el gobierno federal aprovechan, usan o explotan aguas nacionales. Así pues, se grava tanto una situación de hecho (el mero aprovechamiento, uso o explotación de aguas nacionales sin contar con un título, concesión o autorización expedida por el gobierno federal) como una situación jurídica (el aprovechamiento, uso o explotación de aguas nacionales al amparo de un título, concesión o autorización expedida por el gobierno federal). Esta distinción fue motivo del Amparo directo en revisión 1394/2010 promovido por *Innophos Fosfatados de México, S. de R. L. de C. V.*, y resuelto el 6 de octubre de 2010.<sup>89</sup>

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

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

...

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

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

---

<sup>89</sup> Novena Época, Segunda Sala, *S7F* y *su Gaceta*, tomo XXXIII, febrero de 2011, Tesis: 2a. IV/2011, página: 1296.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### III. PRINCIPIOS QUE REGULAN LA REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

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

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

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

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



fiscal que se oponga a lo dispuesto por las leyes fiscales se tendrá como inexistente jurídicamente y, por lo tanto, no surtirá efecto legal alguno”, o el artículo 10 del Código Fiscal del Estado de Morelos: “El cumplimiento de las disposiciones fiscales no podrá eludirse acudiendo a disposiciones de derecho privado que signifiquen el desconocimiento de una obligación de carácter fiscal...”. En parecido sentido están redactados los artículos 19 del Modelo de Código Tributario para América Latina<sup>90</sup> y el artículo 15 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.<sup>91</sup>

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

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

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

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

---

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

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

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

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

El CFF no tiene ninguna regla precisa sobre el particular, pero sí existen en diversos ordenamientos tributarios que lo expresan. Por ejemplo, el artículo 16 del Modelo de Código Tributario del CIAT<sup>92</sup> o el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina, que es exactamente igual al anterior. También es similar el artículo 13 de la Ley General Tributaria de España.<sup>93</sup>

Me referiré a un ejemplo para ilustrar el tema: una persona adquiere una mercancía en un establecimiento, y por ella paga un precio determinado más el IVA. Posteriormente, se percata de que el producto tiene defectos (esto implica la nulidad del contrato de compraventa, por existir vicios ocultos). En este caso, tiene derecho, bien a la reposición del producto o bien, a la devolución de la cantidad pagada, contra la entrega del producto adquirido<sup>94</sup> y al IVA abonado, siempre y cuando la solicitud la haga dentro de los dos meses siguientes.<sup>95</sup>

---

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

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

<sup>94</sup> Artículo 92 de la Ley Federal de Protección al Consumidor.

<sup>95</sup> *Ibidem*, artículo 93.

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

#### IV. FUNCIÓN TRADICIONAL DEL HECHO IMPONIBLE Y SU ACTUAL REVISIÓN

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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



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

## V. ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL HECHO IMPONIBLE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

## VI. LA CREACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y SUS LÍMITES

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

---

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

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

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

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

En consecuencia, cualquier situación de hecho es, en principio, susceptible de imposición, aunque por imperativo del artículo 31-IV constitucional, el legislador se dirige hacia aquellas situaciones económicas que por su generalidad y por su idoneidad para expresar la capacidad contributiva de los ciudadanos parecen las más indicadas para constituir el fundamento de la imposición.

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

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

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

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

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

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

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



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

Trataré de explicar más ampliamente algunos de los puntos anteriores.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I...

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

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

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

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

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

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

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



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