

## ÍNDICE.

	<b>PÁGS.</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	1
<b>Capítulo I. CONCEPTOS GENERALES</b>	5
I.1. Definición de contribución	5
I.2. Clasificación de las contribuciones adoptada por el Código Fiscal de la Federación	7
I.2.1. Impuestos	7
I.2.2. Aportaciones de Seguridad Social	9
I.2.3. Contribuciones de mejoras	9
I.2.4. Derechos	10
<b>Capítulo II. RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA Y LOS PRINCIPIOS TEÓRICOS QUE LA RIGEN</b>	11
II.1. Principios teóricos que rigen la relación jurídico-tributaria	12
II.1.1. Principio de proporcionalidad	14
II.1.2. Principio de certidumbre o certeza	16
II.1.3. Principio de comodidad	21
II.1.4. Principio de economía	22
II. 2. Principio de no confiscatoriedad	23
<b>Capítulo III. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO</b>	27
III.1. La función de los principios	27
III.2. Principio de obligatoriedad	29
III.3. Principio de generalidad	32
III.4. Derecho Humano y Garantía de Justicia Tributaria	35

III.4.1. Principio de legalidad	36
III.4.2. Principio de proporcionalidad	45
III.4.3. Principio de equidad	50
III.5. Principio de vinculación al gasto público	54
<b>Capítulo IV. NATURALEZA DE LOS IMPUESTOS VERDES</b>	<b>59</b>
IV.1 Elementos esenciales del impuesto verde	62
<b>Capítulo V. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD DE IMPUESTOS VERDES</b>	<b>65</b>
<b>Capítulo VI. FINES EXTRAFISCALES</b>	<b>71</b>
<b>Capítulo VII. LA CONCEPCIÓN DE LOS FINES EXTRAFISCALES POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN E IMPUESTOS VERDES COMO UN FIN EXTRAFISCAL</b>	<b>77</b>
<b>CONCLUSIONES</b>	<b>87</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>89</b>

## INTRODUCCIÓN.

La presente tesis se encuentra inspirada en la necesidad de cambiar nuestro sistema tributario actual, debido a los nuevos problemas que enfrentamos como sociedad.

La tributación ambiental, es un aspecto poco analizado en la doctrina hispanoamericana, por lo que en la presente tesis se pretende realizar un estudio un tanto innovador, por lo que me di a la tarea de analizar los pros y contras de la implementación de los llamados impuestos verdes, siguiendo un poco el postulado de la Unión Europea recogido en el Acta de la Unión Europea de 1986, bajo el principio de que “quien contamina paga”<sup>1</sup>.

La hipótesis en la presente tesis es la siguiente: ¿los impuestos verdes a las emisiones de CO<sup>2</sup> de manera inhibitoria, harán que las empresas contaminen menos?

En el presente trabajo se analizarán los beneficios, consecuencias, necesidades e impedimentos de la aplicación de impuestos verdes en nuestro sistema jurídico tributario, utilizando un método deductivo partiendo de la generalidad impositiva, hasta la particularidad de los impuestos verdes.

Asimismo, se propondrá una reforma legal que tendrá como objetivo lograr establecer en el sistema tributario mexicano los impuestos verdes y, que éstos cumplan con los fines para los cuales serán creados.

Dichos fines consisten, en buscar inhibir conductas nocivas para el medio ambiente, por medio de la imposición de impuestos a aquellas personas físicas o morales que incurran en dichas prácticas.

---

<sup>1</sup> VALLE, Javier M., *La Unión Europea y su Política Educativa*, España, Ministerio de Educación y Ciencia, p. 170

Asimismo, dichos impuestos tienen como finalidad recaudar dinero para sostener programas de restauración del medio ambiente.

A su vez, se implementarán diversos estímulos fiscales a las empresas que utilicen energías no contaminantes en los procesos de producción, para así lograr incentivar las industrias verdes.

En virtud de lo anterior, se realizará una propuesta que tendrá como finalidad que se implementen en México los impuestos verdes, cuya justificación será la de inhibir la contaminación como fin extrafiscal.

Ello, debido a que actualmente de conformidad con las leyes mexicanas, no resulta posible establecer impuestos verdes que cumplan con la finalidad de procurar el medio ambiente, situación que será analizada a profundidad dentro del presente trabajo.

Ahora bien, cabe señalar que la finalidad impositiva en México constitucionalmente tiene como destino el gasto público, mismo que siguiendo la definición de Giuliani Fonrouge en su obra *Derecho Financiero*<sup>2</sup>, tenemos que gasto público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estados y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos-sociales.

Sin embargo, en la legislación actual no es posible asegurar que la recaudación realizada derivada de los impuestos verdes cuya finalidad extrafiscal sería la de restablecer el medio ambiente realmente sea utilizada para ese fin, pues si bien es cierto que en la exposición de motivos se pueda establecer una justificación ecológica, también lo es que el dinero recaudado para un fin ecológico podrá ser

---

<sup>2</sup> GIULIANI Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 9a ed., Argentina, Fondo Editorial de Derecho y Economía, p. 188.

utilizado para otros fines destinados al gasto público, perdiendo así la finalidad ecológica de los impuestos verdes.

De igual forma, existirá quien considere que los impuestos verdes están desvirtuando la naturaleza recaudatoria y de sostenimiento del gasto publico que las contribuciones deben de tener, al buscar meramente un fin extrafiscal que es el cuidado del medio ambiente.

En virtud de lo anterior, en el presente trabajo se propondrán las posibles reformas legales a realizar para hacer una realidad la implementación de los impuestos verdes.



## **Capítulo I. CONCEPTOS GENERALES.**

El Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la determinación, recaudación y administración por parte del Estado de sus ingresos tributarios, contribuciones o tributos, a saber, impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y sus accesorios.<sup>3</sup>

En el presente capítulo se analizará brevemente la clasificación de los ingresos que percibe el Estado para sufragar los gastos públicos, asimismo se analizará la vinculación de carácter económico entre el Estado y los gobernados, regulada por un marco jurídico, cuya existencia encuentra justificación en que el primero de ellos necesita recursos económicos para satisfacer las necesidades colectivas.

Posteriormente, una vez determinados el concepto y clasificación de las contribuciones, así como el análisis de la relación jurídico-tributaria, indispensable para establecer la naturaleza, alcance, límites y consecuencias de la obligación fiscal sustantiva de los gobernados, abordaremos el estudio de las ventajas y desventajas de los impuestos verdes y su posible aplicación dentro del sistema jurídico mexicano.

### **I.1. Definición de contribución.**

Contribución es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie<sup>4</sup>.

Del contenido de dicha definición se desprenden los siguientes elementos:

---

<sup>3</sup> Cfr. De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2010, p. 26

<sup>4</sup> MARGAIN Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2002, p. 253.

i. La existencia de un vínculo jurídico. El Derecho Fiscal se encuentra regido por diversos principios, entre los cuales se encuentra el de legalidad, según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercer los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. En estas condiciones para que una contribución sea válida y eficaz, necesariamente deberá encontrarse prevista en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones aplicables.<sup>5</sup>

ii. El Estado como sujeto activo con potestad de exigir una prestación. Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En el caso que nos ocupa, el Estado es el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, por ende, es a quien se le entregan las aportaciones económicas, actuando con *imperium* para exigir el cumplimiento de una prestación generalmente pecuniaria.<sup>6</sup>

iii. Los particulares como sujetos pasivos. El sujeto pasivo es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. En este sentido, de acuerdo con la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos, gobernados o administrados (contribuyentes) adquieren el carácter de sujetos pasivos, debiendo contribuir, en los casos regulados por una norma aplicable al caso, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Cfr. De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2010 p. 45

<sup>6</sup> *Ibid* p. 47

<sup>7</sup> *Ibid* p. 49

iv. El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, ya que van a consistir, en esencia, en el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos. Ahora bien, dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda en curso legal en el país, sin embargo, en ocasiones excepcionales, se admite la prestación en especie, es decir, la entrega de bienes que poseen un valor económico.<sup>8</sup>

De lo hasta aquí expuesto, se concluye que la contribución es la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Estado y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.

## **I.2. Clasificación de las contribuciones adoptada por el Código Fiscal de la Federación.**

### **I.2.1. Impuestos.**

Derivado de las múltiples definiciones existentes de los impuestos y aun cuando la fracción I del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación vigente se encuentra consignada dicha definición, como lo señala Adolfo Arrijo Vizcaíno, la definición más completa y adecuada es la que establecía el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982), la cual se expresa en los siguientes términos:

---

<sup>8</sup> *Ibid* p. 49

*“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.”<sup>9</sup>*

El análisis de esta definición puede desglosarse a través de los siguientes elementos:

i. Los impuestos implican una prestación. De acuerdo con lo que nos indica el Derecho Civil, por prestación debemos entender toda obligación de dar, hacer o no hacer. Al respecto, los impuestos traen consigo una obligación que consiste en que el sujeto pasivo se desprenda de una parte proporcional de sus ingresos para entregársela al Estado con la finalidad de que éste cumpla con sus funciones.<sup>10</sup>

ii. El pago del impuesto por regla general se realiza en dinero en la moneda de curso legal; sin embargo, dicho pago podrá mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que poseen un valor económico.<sup>11</sup>

iii. De conformidad con el principio de legalidad es requisito *sine qua non* para que un impuesto tenga validez que haya sido previamente establecido por una ley que se haya creado a través de un proceso legislativo, lo que garantiza que dicha contribución se encuentre apegada a los principios constitucionales.<sup>12</sup>

iv. El impuesto será obligatorio hasta en tanto alguna persona ya sea física o moral se encuentre dentro de la hipótesis normativa o hecho generador del tributo. En este sentido, las normas impositivas se caracterizan por ser obligatorias y coercitivas, lo que significa que sus destinatarios deben acatarlas en forma imperativa, apercibidos de que de no hacerlo el Estado ejercerá en su contra los

---

<sup>9</sup> Código Fiscal de la Federación, México

<sup>10</sup> Cf. ROJINA Villegas, Rafael, *Derecho Civil Mexicano*, México, Porrúa, 2002, p. 35

<sup>11</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

<sup>12</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

mecanismos necesarios para obligarlos a cumplirlas aún en contra de su voluntad.<sup>13</sup>

v. El impuesto como contribución deberá de destinarse al gasto público, siendo necesario para que el Estado cumpla con sus funciones públicas, lo cual justifica la relación jurídico tributaria.<sup>14</sup>

### **I.2.2. Aportaciones de seguridad social.**

De acuerdo con la fracción II del Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en vigor, aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.<sup>15</sup>

### **I.2.3. Contribuciones de mejoras.**

Las contribuciones de mejoras o contribuciones especiales pueden ser definidas de la siguiente manera: son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> Cfr. MARGAIN Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 19ª ed., México, Porrúa, 2007, p. 27

<sup>14</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

<sup>15</sup> Código Fiscal de la Federación

<sup>16</sup> Cfr. CLETO, Del Rey, Eusebio, *Las Contribución de Mejoras*, Argentina, XXXIV Reunión Anual Universidad Nacional de Rosario

#### **I.2.4. Derechos.**

Los Derechos son aquellas contribuciones en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir el servicio que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

Benvenuto Griziotti, establece que *"las tasas (derechos) pueden definirse como prestaciones obligatorias pagadas al Estado por quien disfruta de un modo particular de los servicios jurídicos administrativos, cuya gestión es inherente a la soberanía del Estado."*<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> GRIZIOTTI Benvenuto, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Instituto Editorial REUS, 2 ed. Madrid, 1958, p.489.

## Capítulo II. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.

El Estado para poder llevar a cabo las actividades que le son propias en virtud de las atribuciones que le otorgan las disposiciones legales, necesita indispensablemente de medios económicos.

Toda vez que la realización de las actividades por parte del Estado se encuentran encaminadas a satisfacer las necesidades colectivas, dichos recursos económicos provienen en gran parte de los gobernados, que son los que directamente se benefician de las obras o servicios públicos que éste provee.

Así pues, para cubrir satisfactoriamente las necesidades que la sociedad requiere, es incuestionable que se necesitan recursos económicos, toda vez que son éstos los que van encaminados a cubrir el costo de las actividades que lleva a cabo el Estado en beneficio de la colectividad.

Ahora bien, como ya se señaló con anterioridad, el sustento económico para satisfacer las necesidades colectivas proviene principalmente de los gobernados, pues éstos son los que finalmente se benefician de los actos del Estado tendientes a lograr la satisfacción del bienestar público, razón por la cual lo justo es que se les desprenda de parte de sus ingresos para sufragar el gasto público que está a cargo del ente soberano con potestad e *imperium* sobre ellos.

Así pues, el hecho de que el Estado deba satisfacer las necesidades colectivas a las que nos hemos referido, y que sean los propios miembros de la sociedad los que principalmente deban proporcionarle los recursos económicos para tal fin, crea una relación de interdependencia, la cual necesariamente debe construirse sobre bases jurídicas, ya que de otra forma se caería en la arbitrariedad por parte del Estado, el cual podría estar fácilmente facultado para someter a los

gobernados a toda clase de despojos y confiscaciones a su libre arbitrio y capricho.

En este sentido, es importante mencionar lo que al respecto señala Adolfo Arrijo Vizcaíno:

*“De modo que única y exclusivamente a través de la Ley puede garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus súbditos se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía. En este campo, la norma jurídica debe actuar a manera de indicativo y de freno. Es decir, por una parte debe indicar cuáles son las facultades y atribuciones recaudadoras del Estado y cuáles son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta donde llega la potestad del poder público y cuáles son, como contrapartida, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercitarlos.”*<sup>18</sup>

Con base en lo anterior, podemos señalar que la relación jurídico-tributaria es aquella que se encuentra regida por un marco jurídico previamente establecido, por medio del cual, el Estado se encuentra facultado para exigir de sus gobernados ciertas prestaciones económicas a efecto de sufragar el gasto público y así satisfacer las necesidades de la sociedad.

### **II.1. Principios teóricos que rigen la relación jurídico-tributaria.**

La relación jurídico-tributaria debe de encontrarse en un marco de certeza jurídica, que permita conocer con exactitud hasta dónde llega el ejercicio de la potestad tributaria, y así no caer en el abuso, injusticia y autoritarismo, pero a su vez, se debe de establecer un parámetro de lo que debe entenderse por capacidad contributiva de los gobernados, para que cada quien, en la medida de sus

---

<sup>18</sup> ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 16ª ed., México, Themis, 2002, p. 5.

posibilidades, aporte una parte de su riqueza al Estado, pero sin obligarlo en una forma excesiva o perjudicial a su economía.<sup>19</sup>

Asimismo, es necesario un reparto equitativo de las cargas públicas entre toda la población de una forma proporcional o justa, y con un sentido de generalidad, obligatoriedad e impersonalidad, para evitar discriminaciones, injusticias, privilegios o apoderamientos indebidos de los bienes, riqueza o ingresos de los gobernados, y partiendo de esos supuestos el pensamiento de la justicia fiscal se hizo realidad al elevarse a norma constitucional, que es el fundamento de la potestad tributaria de cada nación.

Es importante que en la relación jurídico-tributaria exista un equilibrio entre los derechos y las obligaciones tanto del Estado como de los gobernados, lo cual se logra con base en principios doctrinarios, sostenidos en simple lógica jurídica, que buscan establecer una igualdad de situaciones entre los sujetos de dicha relación.

Así pues, consideramos que los principios teóricos que rigen la relación jurídico-tributaria, son aquellos que se originan a partir de las ideas expuestas por el economista inglés del siglo XVIII, Adam Smith, en su obra titulada: *“Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”*, específicamente en el libro V que está destinado al estudio de los impuestos, donde se contempla un pensamiento que hace realidad las ideas de justicia tributaria al diseñar la política fiscal y la legislación de todas las naciones.<sup>20</sup>

Adam Smith, ha influido de manera importante en el pensamiento de los estudiosos del Derecho Fiscal, así como en los ordenamientos constitucionales vigentes de la mayoría de los países, siendo un ejemplo de ello, el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, que contempla las ideas de justicia tributaria

---

<sup>19</sup> BRAVO Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributaria*, Colombia, Ediciones Rosaristas Santa Fe de Bogotá, D.C. 1997 p.187

<sup>20</sup> Cfr. SMITH, Adam, *Riqueza de las Naciones*, Libro V, Tomo III, Biblioteca de Economía.

del economista inglés, al señalar que es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos 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.

Otros tratadistas se han limitado a realizar su propia interpretación sobre los principios de Adam Smith, sin embargo, es muy poco lo que han aportado como novedoso o constructivo, pues las ideas del economista inglés seguirán permeando en toda política fiscal tributaria.

Los principios originalmente expuestos por Adam Smith son los siguientes:

- Principio de proporcionalidad
- Principio de certidumbre o certeza
- Principio de comodidad
- Principio de economía

### **II.1.1. Principio de proporcionalidad.**

Según Adam Smith, el principio en comento señala que todo gobernado debe contribuir al sostenimiento del gasto público en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica<sup>21</sup>.

Lo anterior significa que los gobernados sólo están obligados a desprenderse de parte de sus ingresos para destinarlos al gasto público de una manera proporcional a dichos ingresos, de tal manera que aquél que tenga una percepción de ingresos que le permita tener una economía más solvente deberá contribuir en mayor medida respecto de aquél cuya percepción de ingresos sea menor, sin que en ningún caso, el gravamen implique la confiscación de la totalidad o de una

---

<sup>21</sup> SMITH, Adam, *Riqueza de las Naciones*, Libro V, Tomo III, Biblioteca de Economía p. 116.

parte importante del patrimonio o del producto legítimo del trabajo del propio contribuyente.

Tal situación se justifica bajo un principio de justicia y equidad, pues sería totalmente arbitrario obligar a aquellos que tienen menos recursos a contribuir al gasto público en mayor medida a lo que proporcionalmente les representan sus ingresos, como también sería injusto que quienes más ingresos perciben sólo aportaran una mínima cantidad al sostenimiento del gasto público, pues ello se traduciría en una desproporción con respecto a dichos ingresos.

Por ello, en la medida en que un sistema tributario prevea normas que garanticen que los gobernados deban contribuir al gasto público de la manera proporcional a su capacidad económica será justo y equitativo.

*Adam Smith: "utilizar la palabra "proporción", queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa. Dicho en otras palabras, si a dos ciudadanos que respectivamente ganan 10 y 50 se les aplica la misma tasa impositiva del 3%, por ejemplo, el que gane 50 contribuirá cuantitativamente hablando más que el que gane 10, pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que en ambos casos el impacto fiscal será exactamente el mismo: equivaldrá al 3% de la ganancia obtenida."<sup>22</sup>*

Es por lo anterior que, históricamente los tratadistas fiscalistas han concluido que los únicos tributos que se ajustan al principio de proporcionalidad, son aquellos cuya base gravable se determina mediante tarifas progresivas.

---

<sup>22</sup> *Ibid*, pp. 116-119.

Así pues, a efecto de cumplir plenamente con el principio de proporcionalidad, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores ingresos, esto es, materializando lo anterior, se debería aplicar a una persona que gana 10 una tasa del 1%, y al que percibe 50 una tasa del 5%, en lugar de una tasa del 3% para ambos casos.

La observancia o inobservancia del principio en cuestión, nos lleva a lo que Smith denominaba “igualdad o desigualdad de imposición”. Esto es, habrá igualdad en la imposición cuando a contribuyentes con ingresos distintos se les grave en proporción a su capacidad económica, aplicándoles tarifas basadas en porcentajes diferenciales, y existirá desigualdad cuando a sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les apliquen tarifas basadas en porcentajes fijos. Es por esta razón que algunos tratadistas modernos llaman a este principio “de Justicia”.

Es importante mencionar que el principio de proporcionalidad se encuentra contemplado en nuestro sistema jurídico mediante el artículo 31, fracción IV de la Constitución, al señalar en la parte conducente que los mexicanos se encuentran obligados a contribuir al gasto público de la manera proporcional que dispongan las leyes.

### **II.1.2. Principio de certidumbre o certeza.**

Bajo este principio, es importante que todo tributo a cargo de los gobernados deba contener sus elementos constitutivos, quedando plenamente identificados en la ley que los regule, ya que lo contrario puede dar origen a que las autoridades fiscales impusieran recaudaciones a su libre arbitrio, lo cual atentaría contra la naturaleza propia de la relación jurídico-tributaria, la cual, pretende crear un marco de justicia y equidad entre los gobernados y el Estado como autoridad recaudadora.

Por lo anterior, es claro que el principio en comento busca que las leyes fiscales establezcan con certeza los elementos constitutivos del tributo, de tal forma que los gobernados conozcan la cantidad a la que se encuentran obligados a pagar a fin de contribuir al gasto público de manera cierta y determinada.

Al respecto, resulta conveniente citar lo que establece el doctrinario Adolfo Arrijo Vizcaíno, respecto al principio de certidumbre o certeza jurídica de las normas tributarias:

*“Al indicar que todo tributo “ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier persona”, Adam Smith sienta otra verdad capital; particularmente para sistemas tributarios que, como el nuestro, son especialmente afectos a desarrollar una legislación expresada en términos complejos, altamente técnicos y sofisticados, y en preceptos de oscura redacción.*

*Se trata de un mal endémico en nuestro medio. Las disposiciones fiscales que nos rigen se encuentran redactadas de una forma tan deliberadamente complicada, que están muy lejos de ser comprensibles para el ciudadano común, al grado de que al estilo de los famosos “canonistas” de la Edad media- su contenido sólo puede ser desentrañado e interpretado por una verdadera “camarilla de iniciados”, la que por cierto, en múltiples ocasiones ni siquiera logra ponerse de acuerdo.*

*Todo ello, a pesar de que en la fracción I, inciso a) del Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, se exprese más como un buen deseo que como una realidad palpable, que las autoridades fiscales procurarán: “Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes”.<sup>23</sup>*

---

<sup>23</sup> ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 16ª ed., México, Themis, 2002, pp. 218-219.

Esto es algo sumamente negativo. Si el derecho Fiscal está dirigido a prácticamente toda la población económicamente activa del País, lo menos que puede pedirse es que las normas jurídicas que lo integren se redacten en un lenguaje comprensible para la gran mayoría de sus destinatarios. Si bien es cierto que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, también lo es que el legislador no debe caer en extremos y pretender que grandes sectores de la población cumplan puntualmente con un conjunto de obligaciones que ni siquiera entienden.

*“El desacato al Principio de Certidumbre propicia la corrupción y la altanería de los funcionarios hacendarios, los que, como con toda razón sostiene Adam Smith, suelen ser cuando menos desatentos e intratables.”<sup>24</sup>*

De ahí que día con día crezca enormemente la necesidad imperiosa de que México lleve a cabo a la brevedad posible una reforma fiscal de carácter integral que persiga entre sus objetivos primordiales la simplificación terminológica de nuestra legislación vigente, a fin de ponerla al alcance de entendimiento del ciudadano promedio. Tarea difícil por supuesto, pero inaplazable al mismo tiempo, ya que mientras esto no suceda, dígame lo que se diga en contrario, el sistema tributario mexicano continuará debatiéndose en la incertidumbre jurídica. Incertidumbre que puede llegar a ser de fatales consecuencias, en virtud de que tal y como Adam Smith lo señaló: *“La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.”<sup>25</sup>*

---

<sup>24</sup> *Ibid* p. 219

<sup>25</sup> SMITH, Adam, *Riqueza de las Naciones*, Libro V, Tomo III, Biblioteca de Economía, p. 409

Así pues, tenemos que para cumplir con el principio de certeza, la ley fiscal debe contemplar todos y cada uno de los elementos constitutivos del tributo, con el objeto de evitar desvíos de poder y arbitrariedades por parte del Estado como autoridad recaudadora.

Sobre el particular, resulta necesario hacer un alto en el camino para referirnos a los elementos que conforman un tributo.

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación señala que: *"las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, tasa o tarifa, base."* Por su parte, el artículo 6 del mismo ordenamiento establece que: *"las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas."*<sup>26</sup>

De dichos preceptos puede concluirse cuáles son los elementos esenciales de un tributo, mismos que al estar contenidos en una ley, dan cumplimiento al principio de certeza, y que a continuación se analizan:

i. Sujeto. La Ley debe identificar plenamente a los sujetos del tributo, ya sean personas físicas o morales, causantes o destinatarias de cada tributo al que se encuentran obligadas.<sup>27</sup>

Este elemento nos señala quiénes son los sujetos pasivos del tributo, es decir, los sujetos obligados al pago del tributo una vez que se actualiza la hipótesis normativa que lo genere.

---

<sup>26</sup> Código Fiscal de la Federación

<sup>27</sup> Cfr. RUIZ Almendral, Violeta y ZORNOZA Pérez, Juan, *Derecho Tributario Constitucional*, España, 2004, pp. 129 - 130

ii. Objeto. En la Ley fiscal debe definirse de forma clara y precisa cuál es el hecho generador del tributo de que se trate, es decir, cuál es la hipótesis normativa que actualiza el pago del tributo.<sup>28</sup>

En la medida en que se cumpla con lo anterior, los sujetos obligados a contribuir sabrán con toda precisión en que supuestos estarán obligados a contribuir al gasto público, lo que les permitirá conocer hasta qué límite el Estado estará facultado para requerirles el pago de cierta contribución.

iii. Tasa, cuota o tarifa. La norma jurídico-tributaria debe establecer de manera numérica o porcentual la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo.<sup>29</sup>

iv. Base gravable. La Ley fiscal deberá establecer con toda precisión el elemento económico al cual deberá ser aplicada la tasa, cuota o tarifa, esto es, deberá determinar el ingreso, rendimiento o utilidad gravable que estará afecto al pago de la contribución mediante de cualquiera de los factores antes mencionados para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.<sup>30</sup>

v. Fecha de pago. Es necesario que las disposiciones fiscales establezcan los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados al pago de los tributos, ya que los mismos deben cubrirse en fechas predeterminadas, a efecto de que los contribuyentes puedan planear y soportar de antemano el impacto patrimonial correspondiente.

Así pues, el principio de certidumbre le otorga al contribuyente un medio de defensa frente a los posibles excesos de la autoridad fiscal, al permitirle conocer

---

<sup>28</sup> *Ibid*, pp. 130-134

<sup>29</sup> *Ibid*, pp. 131-134

<sup>30</sup> *Ibid*, pp. 132-134

de antemano hasta donde llegan sus obligaciones fiscales y cuál es el límite de la potestad recaudadora.

### **II.1.3. Principio de comodidad.**

Este principio señala que todo impuesto o tributo debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente, esto es, se recauda cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo.<sup>31</sup>

Si el pago de un impuesto significa para el particular una carga, el legislador debe hacer cómodo su pago y, por tanto, a fin de cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el causante efectúe su pago, lo cual traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión tributaria.<sup>32</sup>

De tal forma que, el principio de comodidad atiende a que los plazos y fechas que deben establecerse en las leyes fiscales para el pago de las contribuciones, deben fijarse en forma tal que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso cumplir con sus obligaciones fiscales.

No obstante, la comodidad se refiere también a que los contribuyentes deben conocer los lugares en donde dicho pago debe realizarse, es decir, que sean lugares adecuados para el desarrollo de las actividades recaudatorias.

Así pues, el pago del tributo debe cumplirse sin que ello represente cuantiosos gastos de viaje para trasladarse y cumplir con dicho pago, pues deben evitarse erogaciones innecesarias, pérdidas de tiempo y esfuerzo.

---

<sup>31</sup> SMITH, Adam, *Op. cit.*, p. 116.

<sup>32</sup> MARGAIN Manatou, *Op. cit.*, p. 47.

Finalmente, este principio señala que el procedimiento que debe seguirse para realizar el pago del tributo sea breve, sencillo y sin formulismos complejos, es decir, implica que los documentos que los contribuyentes deben elaborar a fin de cumplir con su obligación sean redactados en forma clara, sencilla y comprensible.

Sin embargo, pareciera que hoy día la realidad se encuentra totalmente alejada de la proposición de Smith dado el tecnicismo que la materia fiscal ha tomado con el desarrollo de los grandes entes corporativos, así como de los esquemas tributarios que éstos llevan a cabo y que ha sido necesario ir regulando constantemente.<sup>33</sup>

#### **II.1.4. Principio de economía.**

Este principio dispone que todo tributo debe planearse de tal forma que la diferencia entre lo que se recauda y lo que efectivamente ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible, y así, que lo recaudado por los mismos sea destinado en la mayor parte para cubrir el gasto público.<sup>34</sup>

De lo contrario, en la medida en que al Estado le implique una carga económica mayor el recaudar impuestos que lo que éstos económicamente le representan para cubrir satisfactoriamente el gasto público, se romperá con la finalidad esencial de la recaudación, que es la de obtener los recursos necesarios para satisfacer las necesidades colectivas.

Al respecto, Emilio Margain Manatou, citando a Luigi Einaudi, sostiene que cuando el costo de la recaudación exceda del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable. En este sentido señala lo siguiente:

---

<sup>33</sup> SMITH, Adam, *Op. cit.*, p. 118.

<sup>34</sup> SMITH, Adam, *Op. cit.*, pp. 116-124.

*“Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación. Para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible. Luigi Einaudi considera que cuando el costo de la recaudación excede del 2% rendimiento total del impuesto, este es incosteable.”<sup>35</sup>*

En este sentido, podemos concluir que entre más se simplifique la determinación y recaudación de las contribuciones, el país obtendrá una mayor recaudación para así lograr satisfacer las necesidades más importantes de los contribuyentes, conservando un equilibrio en la relación jurídico-tributaria y respetando los principios que asisten a los contribuyentes.

## **II.2. Principio de no confiscatoriedad.**

No obstante ninguno de los tratadistas nacionales asume como un principio doctrinal o constitucional la prohibición de que las contribuciones tengan un alcance confiscatorio, consideramos necesario abordar el tema para proponerlo como uno más de los que deben regir el sistema tributario mexicano dado el alcance que esto pudiera llegar a tener.

A este respecto, tenemos que señalar que si bien la idea de justicia tributaria a la que ya se ha hecho referencia en apartados anteriores pudiera oponerse a la idea de confiscación en esta materia, el ordenamiento jurídico crece y se perfecciona con el nacimiento de nuevos principios facilitando la consecución de sus fines y aumentando la seguridad jurídica.

---

<sup>35</sup> MARGAIN Manatou, Emilio, *Op. cit.*, p. 48.

El sentido tradicional e histórico del término confiscación ha sido el de “pena”, consistente en que el Estado se apodere de los bienes de algún reo sin contraprestación o indemnización alguna.

De tal forma, podemos afirmar que el tributo, por mandato constitucional está basado en la capacidad económica del sujeto pasivo llamado a satisfacerlo. En cambio, el régimen sancionador es aplicable y tiene su nacimiento por la existencia de un acto u omisión que sancionado por las leyes penales, falta o infracción administrativa, es decir, por la comisión de una conducta contraria a derecho.<sup>36</sup>

En este sentido, la confiscación de bienes de un sujeto para aplicarlos al fisco, como pena, parece una figura extraña al ámbito tributario.

El artículo 22 Constitucional prevé a este respecto, que quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

Sin embargo, el segundo párrafo del mismo mandamiento dispone que no se considerará confiscación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos.

No obstante lo anterior, en aras de una verdadera justicia tributaria, no debe admitirse que la autoridad hacendaria pueda llevar acabo todo tipo de actos de privación de bienes con fines meramente recaudatorios.

---

<sup>36</sup> Cfr. GARCÍA Dorado, Francisco, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de Tributación*, Madrid, Dykinson, 2002, p. 95.

A decir de Francisco García Dorado, este principio estará influido por la condición necesaria de que los gastos del Estado tengan la consideración de públicos, de tal forma que, en caso de fijarse gastos que no respondieran a la finalidad pública podría conllevar la calificación de los mismos como confiscatorios y a su vez también se produciría una tributación confiscatoria.<sup>37</sup>

En efecto, si consideramos que por mandato de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, Ciudad de México, Estados y Municipios, ello se violentaría mediante la imposición de tributos que no tengan como finalidad destinarlos a cualquiera de los ámbitos del gasto público.

Si la tributación opera como desposesión de determinados bienes sin correspondencia con la finalidad que le proporciona su razón de ser, nos encontramos ante una tributación típicamente confiscatoria.<sup>38</sup>

De ahí que pueda predicarse la existencia del principio de no confiscatoriedad con relación al principio de justicia tributaria, en el sentido de que toda privación de bienes a los particulares no destinada al gasto público originará la calificación del sistema tributario que lo sufrague como confiscatorio.

De esta forma, se produce una influencia recíproca entre el principio de no confiscatoriedad y el principio de justicia que se traduce en la idea de la prohibición de las cargas tributarias que no retornen al gobernado en forma de gastos públicos.

En definitiva, nos parece incorrecto desde una perspectiva constitucional que un tributo con alcance confiscatorio pueda ser calificado de justo<sup>39</sup>, por lo que la

---

<sup>37</sup> Cfr. GARCÍA Dorado, Francisco, *Op. cit.*, p. 98.

<sup>38</sup> *Ibid*, p. 99

introducción del principio de prohibición confiscatoria dentro del deber de tributación en el sistema mexicano modelaría el concepto constitucional de justicia, contenido en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

---

<sup>39</sup> Cfr. NAVIERA De Casanova, GJ, *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, España, p. 102.

## Capítulo III. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

### III.1. La función de los principios.

Si bien en el capítulo anterior se abarcó el estudio de los principales principios doctrinales que se han elaborado para regir la relación jurídico-tributaria, previo al análisis de los principios constitucionales que la regulan es necesario, por petición de principio, hacer referencia, aunque sea de forma sucinta, a la función de éstos para tener una mejor panorámica de su importancia dentro de un sistema de Derecho como en el que nos encontramos.

Sin lugar a dudas, y como todo principio de carácter jurídico, los principios constitucionales a que haremos referencia encuentran su origen en los principios generales del derecho. ¿Pero qué se entiende por principios generales del derecho?

De tal forma, los principios generales del derecho son ante todo, fuente o norma de derecho, y como esa norma ha de tener efectividad y aplicación práctica a los casos concretos.

Ello inclusive se ve reconocido por la propia Constitución, la cual en el artículo 14, último párrafo, señala lo siguiente: *“En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.”*<sup>40</sup>

No obstante el citado precepto haga referencia únicamente a los juicios del orden civil, consideramos que no hay impedimento alguno para pensar, de manera extensiva, que tal reconocimiento resulta aplicable a controversias donde se vean

---

<sup>40</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

envueltas todas las demás ramas de la ciencia del Derecho, máxime que cuando el legislador constituyente elaboró el texto del artículo 14, último párrafo, ésta no se encontraba tan diversificada como hoy en día.

Ahora bien, por principios constitucionales, dentro de un grupo más amplio de principios jurídicos, entendemos aquellos que tienen relevancia constitucional y por tanto se encuentran en el vértice de la pirámide jurídico positiva. Así, estos principios son preceptos que delimitan el marco positivo, social y económico con la finalidad de conseguir que se realicen los valores superiores del ordenamiento. En este sentido, los principios jurídicos específicamente aplicables a cada rama del Derecho procederán de principios más generales enunciados en la Constitución ya sea de forma expresa o implícita.

Los principios constitucionales son considerados normas jurídicas que actúan de forma directa en un doble plano, por una parte, obligando al legislador a crear los institutos jurídicos aptos para su desarrollo, respetando el valor que dichos principios contienen; y por otra parte, como referencia obligada en la interpretación de la legislación ordinaria creada.<sup>41</sup>

Pero también los principios tienen una función limitadora en cuanto a la actividad del legislador ordinario, siendo el valor de esta función mucho mayor cuando los principios, como proyección de los valores, se encuentran enunciados en forma de prohibiciones.

Esta función limitadora, en el ámbito tributario, surge del contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución como norma que sirve de fundamento y piedra angular al deber de tributación.

El artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución dispone lo siguiente:

---

<sup>41</sup> Cfr. TENA Ramírez, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, México, Porrúa, 2002, p. 67

*“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

*[...]*

*IV.- Contribuir para 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.”*

Del precepto constitucional antes transcrito, advertimos, en consecuencia, que los principios que salvaguarda nuestro Máximo Ordenamiento en esta materia son los siguientes:

- Principio de obligatoriedad
- Principio de generalidad
- Justicia tributaria
- Principio de vinculación al gasto público

Lo anterior, de conformidad con los tratadistas Hugo Carrasco Iriarte y Adolfo Arrijoa Vizcaíno entre otros.<sup>42</sup>

### **III.2. Principio de obligatoriedad.**

De la lectura que se realice al artículo 31, fracción IV Constitucional podemos advertir que el primer principio que se desprende es una obligación de carácter público de los mexicanos de contribuir al gasto público.

Este deber de contribuir al gasto público, significa que cualquier persona que se encuentre dentro de las hipótesis normativas contempladas en las leyes

---

<sup>42</sup> Cfr. CARRASCO Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal*, México, IURE Editores pp. 100 - 105 y ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, pp. 200 - 207

tributarias, adquiere desde ese momento, la obligación de enterar el tributo de que se trate, dentro del plazo que al efecto señalen las disposiciones correspondientes.

El carácter de obligatoriedad de contribuir al gasto público, se deriva, de la necesidad del Estado de obtener recursos económicos para llevar a cabo los actos que le son propios y satisfacer así las necesidades colectivas.

Bajo este contexto, el principio de obligatoriedad en materia tributaria debe entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública de cuyo cumplimiento pueden derivarse consecuencias importantes para el particular.

En efecto, si no se paga un tributo dentro del plazo que para tal efecto establecen las disposiciones fiscales, éste se volverá exigible y la autoridad fiscal estará facultada para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, en el que, si no se paga el tributo correspondiente, puede terminar en el embargo y en el remate de bienes que sean propiedad del contribuyente omiso, en cantidad suficiente para cubrir el importe del crédito fiscal en cuestión, así como sus recargos, multas y gastos de ejecución.

Tal es la potestad del Estado para el cobro de las contribuciones, que la misma Constitución lo prevé en su artículo 22, que a la letra señala en su parte conducente:

*“Artículo 22.- Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.*

*Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.*

*No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito.”<sup>43</sup>*

Sobre el particular, Burgoa Orihuela, al comentar el artículo antes transcrito, señala lo siguiente:

*“[...] también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económica-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual delimita su procedencia.”<sup>44</sup>*

Ahora bien, a nivel de ley ordinaria, la potestad del Estado para hacer efectivo el cobro de los impuestos, se desprende del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el cual en su parte conducente establece textualmente lo siguiente:

*“Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”<sup>45</sup>*

---

<sup>43</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

<sup>44</sup> BURGOA Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 29ª ed., México, Porrúa, 1997, pp. 663 y 664.

<sup>45</sup> Código Fiscal de la Federación

Por lo anterior, resulta claro que de lo dispuesto por los artículos 22 de nuestra Constitución y 145 de Código Fiscal de la Federación, se desprende la potestad que tiene el Estado de hacer efectivo el cobro de las contribuciones a cargo de los gobernados, lo cual no deja lugar a dudas de la obligatoriedad de contribuir al gasto colectivo como un verdadero deber público.

Adicionalmente, cabe señalar que el hecho de dejar de pagar contribuciones, puede traer como consecuencia la imposición de sanciones pecuniarias (multas) e incluso penales, como es el caso de las previstas en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en sus artículos 70 a 115 Bis, lo cual hace aún más evidente el verdadero carácter de obligación pública de la obligación de contribuir al gasto público de conformidad con el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

### **III.3. Principio de generalidad.**

El hecho de que en el artículo 31, fracción IV Constitucional se establezca que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, se está haciendo referencia a una generalidad de personas, a saber, aquellos que tengan el carácter de mexicanos, de ahí que se estime que la generalidad es otro de los elementos del precepto en análisis.

Al hablar de generalidad lo haremos en su acepción jurídica. Así pues, una ley es general cuando se aplica, sin excepción alguna, a todas las personas que se ubiquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por ello, se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, es decir, a todos aquellos que encuadren en los correspondientes supuestos normativos.

Respecto de la generalidad de la ley, Gabino Fraga señala lo siguiente:

*“La generalidad de la ley debe estimarse como la esencia de la función legislativa al grado de que como una garantía contra la arbitrariedad de los gobernantes, que es precisamente el fundamento racional e histórico del principio de la generalidad, la Constitución, en su artículo 13, ha consignado como un derecho del hombre el de que “nadie puede ser juzgado por leyes privativas”, es decir, por leyes que no sean generales.”<sup>46</sup>*

Bajo este contexto, de conformidad con el principio de legalidad tributaria, al tener que estar establecidos en una ley los tributos, éstos participaran de la característica esencial del acto que les da vida (ley), y que es la generalidad.

En resumen, podemos afirmar que el principio de generalidad tributaria señala que sólo están obligados a pagar las contribuciones, aquellas personas físicas o morales que por cualquier circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos de que se trate.

Es claro que el artículo 31, fracción IV Constitucional, al señalar que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, hace referencia a una generalidad de sujetos, a los mexicanos, los cuales deberán contribuir al gasto público en la medida en que se ubiquen en las diversas hipótesis normativas que contemplen el pago de los tributos de que se trate.<sup>47</sup>

Ahora bien, el hecho de que el artículo en cuestión solamente haga referencia a que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, origina la interrogante de si los extranjeros residentes en México o residentes en el extranjero, pero que obtienen ingresos gravables de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional, deben o no pagar impuestos en México.

---

<sup>46</sup> FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 42ª ed., México, Porrúa, 2002, p. 42.

<sup>47</sup> *Cfr.* Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Sin embargo, es claro que cualquier persona física o moral, nacional o extranjera que se ubique en el supuesto normativo del precepto tributario, estará por ese simple hecho, obligada a pagar la contribución correspondiente, evidenciándose con ello, la falta de técnica jurídica de que adolece el artículo 31, fracción IV Constitucional.

En efecto, no obstante que el artículo en comentario sólo hace referencia a que los mexicanos son los únicos obligados a contribuir al gasto público, los extranjeros también lo están en la medida en que la fuente de riqueza de sus ingresos provengan de la Nación, pues sería injusto que obtuvieran ingresos por actos desarrollados en nuestro país sin que contribuyeran al gasto público, siendo que los nacionales en todo momento sí estarían obligados a ello, lo cual traería como consecuencia un trato distinto injustificado.

De lo antes expuesto, se puede concluir que el artículo 31, fracción IV Constitucional prevé el principio de generalidad tributaria, el cual señala que la Ley tributaria es obligatoria a todo aquel gobernado que actualice las hipótesis normativas previstas en las disposiciones fiscales.

Ahora bien, en términos del citado precepto, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de lo que se desprende que las contribuciones deben destinarse en todo momento al gasto público, estar establecidas en ley, ser proporcionales y equitativas, lo cual crea a favor de los contribuyentes cuatro importantes garantías en materia tributaria, que son: garantía de gasto público, legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias, mismas que constituyen la justicia tributaria.

Cabe señalar que por el objeto del presente trabajo, el análisis de los derechos humanos y garantías que se efectúa a continuación, se relaciona con los impuestos como tributos y no así con las demás contribuciones previstas en nuestro sistema jurídico tributario, tales como las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, cuyas características particulares determinan una aplicación distinta de las garantías que nos ocupan respecto de los impuestos como contribuciones.

#### **III.4. Derecho Humano y garantía de justicia tributaria.**

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece textualmente lo siguiente:

*“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

*[...]*

*IV.- Contribuir para 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”*

La legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo.

El cumplimiento a los derechos humanos y garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad significa la justicia tributaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que de acuerdo con el artículo anteriormente transcrito, para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- i. Que la contribución se encuentre establecida en la ley;
- ii. ue sea proporcional y equitativa; y,
- iii. ue se destine a cubrir los gastos públicos.

Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos.

Para un mejor análisis del derecho humano y garantía de justicia tributaria, a continuación se analizará de manera separada cada uno de los principios que la conforman.

#### **III.4.1. Principio de legalidad.**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones a cargo de los particulares deben estar establecidas expresamente en una Ley. Este principio se conoce como el derecho humano y garantía de legalidad tributaria.

En virtud del derecho humano y garantía de legalidad tributaria, sólo a través de una Ley se pueden establecer contribuciones a cargo de los particulares, es decir, sólo por actos emanados del poder legislativo se puede obligar a un particular a contribuir a los gastos públicos.

Lo anterior no puede ser de otra manera, pues la obligación de contribuir a los gastos de una entidad pública, con una porción de los ingresos percibidos por los gobernados, en sí misma implica una carga de difícil cumplimiento para el particular. Por lo anterior, el Constituyente decidió sujetar la creación de este tipo de obligaciones de derecho público a un proceso en el que intervenga el Congreso de la Unión, quien es el órgano de elección popular representativo de la voluntad del pueblo.

Al respecto, Gabino Fraga, en su libro denominado Derecho Administrativo señala lo siguiente:

*“El impuesto se establece por el Poder Público ejercitando una prerrogativa inherente a la soberanía; de tal manera que la obligación de cubrirlo no constituye una obligación contractual ni regida por las leyes civiles, sino una carga establecida por decisión unilateral del Estado, sometida exclusivamente a las normas del derecho público.”*<sup>48</sup>

Por su parte, el ex-Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Ignacio L. Vallarta, en su estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva, menciona lo siguiente:

*“Y todo eso que he sostenido hablando del servicio militar a que los mexicanos están obligados, es por completo y necesariamente aplicable al pago del impuesto que tienen que satisfacer nacionales y extranjeros. Porque fuera de discusión está puesta la verdad de que ninguna de esas dos obligaciones consagradas por el precepto constitucional trae su origen del contrato, ni está regulado por el derecho civil, ni puede asumir la forma judicial; antes por el contrario son la imperiosa exigencia de una necesidad política regida por el derecho administrativo, constituyen servicios que se deben prestar aun contra la voluntad del obligado;*

---

<sup>48</sup> *Ibid*, p. 316.

*porque así como para la autonomía de la patria es indispensable su defensa por sus propios hijos, así el pago del impuesto es precisa condición de la exigencia del Gobierno, del mantenimiento del orden público a cuya sombra reposa la sociedad civil.*<sup>49</sup>

Como las contribuciones constituyen una carga para los gobernados, éstos deben ser los que intervengan en su establecimiento por medio de sus legítimos representantes, como lo es el Poder Legislativo, pues es bien sabido que la voluntad popular se debe encauzar a través de la figura de la representación popular.

Por estas razones, el legislador constituyente estableció el requisito de que las contribuciones se establezcan en una Ley en toda la extensión de la palabra, es decir, a través de un procedimiento legislativo, siendo un requisito *sine qua non* que todos los elementos de la contribución se encuentren definidos en la Ley.

En efecto, para cumplir plenamente con el principio de legalidad tributaria, es necesario que el impuesto se encuentre debidamente consignado en una ley que lo regule, en la que se establezcan con certeza todos los elementos esenciales del mismo, así como el procedimiento necesario para su cálculo.

Para tal efecto, es necesario que en la ley se establezcan todos los elementos esenciales del gravamen que se pretende cobrar, como lo son el sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, época y lugar de pago, así como la forma de calcularse, de manera expresa y clara para el contribuyente.

Resulta plenamente justificable este requisito constitucional, en la medida en que al regularse con certeza todos los elementos de un tributo en una Ley, la autoridad

---

<sup>49</sup> VALLARTA, Ignacio L., *Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-coactiva*, pp. 41 y 42.

deberá proceder a recaudarlo ajustándose siempre a derecho, sin dar lugar a arbitrariedades.

Así entonces, si la Ley consigna de manera expresa los caracteres del tributo, el contenido y alcance de la obligación fiscal, la autoridad se encuentra forzosamente obligada a acatarla y en ningún momento podrá ir más allá de lo expresamente consignado en la Ley; en caso contrario, la autoridad estaría actuando arbitrariamente dando lugar a una clara violación constitucional, consistente en no respetar el principio de legalidad contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que esta disposición constitucional consagra, entre otros derechos a favor del gobernado, que las contribuciones deben ser creadas mediante un ordenamiento formal y materialmente legislativo, esto es, mediante un ordenamiento general, abstracto e impersonal emanado del poder público que constitucionalmente se encuentra facultado para legislar.

A este respecto, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina son unánimes en señalar que para que una contribución cumpla con la garantía de legalidad tributaria, es necesario que en la Ley se establezca con toda certeza y precisión los elementos que integran las diversas hipótesis de causación de dicha contribución, de tal manera que no quede margen para una actuación arbitraria por parte de la autoridad.<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> Época: Séptima Época, Registro: 232797, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis Aislada, Página: 173; ***“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.- El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período***

Así pues, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido claramente que no se debe dejar en manos de las autoridades administrativas la aprobación, establecimiento o determinación de los elementos de los tributos.

Ciertamente, los criterios transcritos refuerzan el hecho de que el principio de legalidad impositiva que consagra la fracción IV del artículo 31 Constitucional, establece la necesidad de que las cargas tributarias para los gobernados se encuentren establecidas en una Ley, lo que significa además de que el acto

---

*que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que, conforme a la Constitución del Estado esta encargado de la función legislativa ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”*

Época: Séptima Época, Registro: 232796, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis Aislada, Página: 172; **“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.** Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”

creador del impuesto debe emanar del poder legislativo, que se consignent de manera expresa en la Ley que establece el tributo los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcances de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, de tal modo que a las autoridades exactoras no les quede ningún margen de discrecionalidad en cuanto a dichos elementos a fin de evitar arbitrariedades, y que su función se constriña a aplicar a los casos concretos las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad por el poder legislativo, para que así el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos; en otros términos, la arbitrariedad de la imposición y la imprevisibilidad de las cargas tributarias deben considerarse contrarias a la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Efectivamente, el principio de legalidad tributaria en materia fiscal exige que el contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de tal forma por la Ley que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales, principio que se expresa en la máxima jurídica "*nullum tributum sine lege*", como nota esencial del derecho constitucional fiscal mexicano, conocido específicamente, como de reserva material de Ley.<sup>51</sup>

En general se dice que hay reserva de Ley cuando un precepto constitucional exige que sea ésta la que regule una determinada materia, como en el caso lo es la materia fiscal en lo que se refiere a la determinación de los caracteres esenciales de la contribución. Así, por imperativo constitucional, la materia tributaria queda reservada a la Ley, dejando en consecuencia fuera de su alcance a todas las disposiciones y actos administrativos distintos de ella como acto formal y materialmente creador de contribuciones.

---

<sup>51</sup> ZAVALA Ortiz, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, Chile, Ed. Tomson Reuters, 2010, p. 9

Lo anterior significa que el legislador ha de establecer por sí mismo la regulación correspondiente a la materia de la Ley, que en el caso resultan ser los elementos esenciales de las contribuciones, sin poder delegar esa atribución al arbitrio de la autoridad administrativa, toda vez que la reserva de Ley es un mandato irrenunciable que la Constitución impone al legislador, limitando su poder para atribuir o delegar la tarea de regular por sí mismo determinadas materias, como la relativa al establecimiento de los elementos esenciales de los tributos.

“Así las cosas, de conformidad con el criterio establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en harás de cumplir con el principio de legalidad tributaria, expresado en el célebre aforismo latino “*nullum tributum sine lege*”, que significa que no puede existir tributo sin ley que lo establezca.

Lo anterior, dota de seguridad a los contribuyentes ya que sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco.

Así las cosas, podemos desprender dos enunciados a los que obedece el Principio de Legalidad.

- i. La autoridad hacendaria no puede hacer nada que no esté previa y expresamente facultada para ello en una Ley.
- ii. Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les imponga la Ley.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> Cfr. Época: Novena Época, Registro: 193464, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Agosto de 1999, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 79/99, Página: 48; **“RENTA.- EL ARTICULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PERMITIR QUE UN ORGANO ADMINISTRATIVO, SEA QUIEN DETERMINE UNO DE LOS COMPONENTES DE LA BASE DEL IMPUESTO**

Como lo ha sostenido tanto la doctrina como la jurisprudencia, es claro que el principio de legalidad, a la luz del sistema general que contienen nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva, significa no sólo que la carga tributaria de los gobernados debe estar establecida en una Ley, es decir, que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, sino además, y fundamentalmente, implica la necesidad de que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

---

**(CERTIFICADOS DE LA TESORERIA DE LA FEDERACION), ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** *Del análisis de lo dispuesto por el artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con las tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno de este Alto Tribunal, publicadas con los números 162 y 168 en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Tomo I. Materia Constitucional, páginas 165 y 169, de rubros: "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS, DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY" e "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL", respectivamente se desprende que el precepto citado es contrario al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, la referida norma, al considerar como ingresos en servicios para quien presta un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos de su patrón, una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de Tesorería de la Federación, colocados a plazo de noventa días, en el mes inmediato anterior o, en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los certificados mencionados; cuando esta última sea mayor, incluye para fijar la base de dicha contribución a dichos certificados como un componente que si bien es identificado por el legislador en la ley no se encuentran previstas las reglas relativas al procedimiento para su determinación sino que en lugar de éstas se permiten decisiones discrecionales a cargo de un órgano administrativo como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público oyendo la opinión del Banco de México procedimiento que genera incertidumbre al contribuyente sobre el monto respectivo dada la especulación mercantil a que están sujetos los mencionados títulos de crédito."*

En estos términos, es claro que cualquier disposición fiscal que pretenda regular alguno de los elementos esenciales de una contribución debe establecer con toda claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos, de tal suerte que estos puedan determinar con toda certeza su obligación a contribuir a los gastos públicos.

De esta forma, es el órgano legislativo quien debe indefectiblemente emitir un acto expreso en el que se aprueben con precisión y certeza, tanto los elementos esenciales del tributo, como los procedimientos que se deben seguir para determinar la base gravable del mismo, aun cuando sean los contribuyentes o la propia autoridad fiscal quienes tengan que cuantificar la obligación tributaria a través de distintas operaciones lógico-aritméticas.

De lo anterior, válidamente se puede concluir que para cumplir con el principio de legalidad tributaria es necesario que todos los elementos de la contribución estén definidos y determinados en Ley, dentro de los cuales se señalan los siguientes:

i. Sujeto del gravamen, es decir, la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo, quien se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.

ii. Objeto del impuesto, es decir, la actividad que va a ser gravada, también definida como la situación que la ley señala como hecho generador de la obligación tributaria, como las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada al pago de determinadas contribuciones o tributos.

iii. La base gravable, es decir, el elemento sobre el cual se va a aplicar la cuota o la tasa (la riqueza objeto del gravamen), y la cuantía sobre la que se determina el

impuesto a cargo de un sujeto, incluyendo la mecánica o forma de calcularla, que incide en el pago del impuesto.

iv. La tasa, tarifa o cuota, la cual está constituida por un porcentaje o cantidad fija que aplica a la base gravable, con lo que se determina la participación que percibirá el Estado sobre la fuente de riqueza.

v. El lugar y época de pago del tributo.

En estos términos, es claro que cualquier disposición fiscal que pretenda regular alguno de los elementos esenciales de una contribución debe establecer con toda claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos, de tal suerte que estos puedan determinar con toda certeza su obligación a contribuir a los gastos públicos.

#### **III.4.2. Principio de proporcionalidad.**

Etimológicamente, la palabra proporcionalidad viene del latín *porportionalitas, atis*; que equivale a “proporción” la cual viene igualmente del latín *proportionis*: de *pro* y por *gere si, tumb, poner*, significando disposición, conformidad o correspondencia debida de la parte de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí, disposición u oportunidad para hacer o lograr una cosa.<sup>53</sup>

La proporcionalidad en materia tributaria es un concepto complejo, pero que, en síntesis, consiste en gravar al sujeto de conformidad con su capacidad real para contribuir al gasto público.

La Declaración No. 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció lo siguiente:

---

<sup>53</sup> Cfr. GARCÍA Novoa, César, *El Concepto de Tributo*, España, Ed. Marcial Pons, 2012 p. 90

*“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades.”*

El término proporcional aparece ya en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía lo siguiente:

*“Artículo 339.- Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”<sup>54</sup>*

De los anteriores antecedentes históricos, resulta que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado.

Respecto a la proporcionalidad tributaria, Adolfo Arrijoja Vizcaíno señala lo siguiente:

*“Aplicando esta definición a la materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas, tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.*

[...]

*Cabe afirmar que el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su*

---

<sup>54</sup> Constitución Política de la Monarquía Española

*contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.”<sup>55</sup>*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido criterios jurisprudenciales de los cuales se desprende que a efecto de respetar el principio de proporcionalidad previsto en el artículo 31, fracción IV Constitucional, no basta que los impuestos estén establecidos y regulados en una Ley, sino que además, deberán atender a la verdadera capacidad contributiva de los gobernados obligados al pago de la contribución de que se trate.<sup>56</sup>

<sup>55</sup> ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Op. cit.*, pp. 256 y 257.

<sup>56</sup> Época: Séptima Época, Registro: 232197, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 199-204, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: Aislada, Página: 144; **“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”*

Época: Novena Época, Registro: 192849, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 109/99, Página: 22; **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** *Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea*

Asimismo, otro elemento que se observa en las jurisprudencias antes transcritas, es que a fin de que se cumpla con el principio a estudio, los impuestos deberán fijarse mediante tarifas progresivas, es decir, que pague más quien mayor capacidad contributiva tenga.

Al respecto, cabe recordar lo que se analizó en el capítulo anterior, cuando hablamos de la proporcionalidad como principio doctrinario en materia fiscal, en donde señalamos que a efecto de que se cumpliera con dicho principio, no basta únicamente que se grave de manera cuantitativa a quienes más ingresos tienen, sino que también es necesario que se grave a los sujetos pasivos del tributo de una manera cualitativa, lo cual, se puede obtener a través del establecimiento de tarifas progresivas. Un ejemplo de ello, es la mecánica de determinación del impuesto sobre la renta tratándose de personas físicas, donde se establece la aplicación de tarifas progresivas.

No obstante lo anterior, cabe señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que no obstante que un tributo no se fije en función de la aplicación de tarifas progresivas, el mismo no será desproporcional siempre y cuando se grave la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo, lo cual se logra aún con el establecimiento de tasas fijas<sup>57</sup>.

---

*proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de 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.”*

<sup>57</sup> Época: Novena Época, Registro: 195154, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Noviembre de 1998, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 67/98, Página: 8; **“ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las

Bajo este contexto, tenemos que el anterior concepto de proporcionalidad se encuentra ligado a los impuestos directos. Sin embargo, dicho criterio es útil en cuanto a que categóricamente establece que todo tributo, para ser constitucional, requiera tomar en cuenta la capacidad contributiva.

---

*leyes, sin que en relación con esa forma de tributar prohíba al legislador la instauración de tasas fijas, y menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios. Esto dimana de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos en función del objeto gravado. El anterior ha sido el criterio que sostiene la actual integración del Tribunal Pleno tratándose de las tasas fijas, que es aplicable en lo referente a la del 1.8% prevista por el artículo 2o., de la Ley del Impuesto al Activo, pues en relación con este tributo, el legislador no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de activos idóneos para producir una utilidad indeterminada, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola los citados principios de proporcionalidad y equidad, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción directa a su propia capacidad, es decir, a la particular entidad de la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades.”*

Época: Novena Época, Registro: 198695, Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Mayo de 1997, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P./J. 31/97, Página: 59; **“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.”

Sin embargo, debe señalarse que la proporcionalidad tributaria debe analizarse en función del tipo de impuesto de que se trate, es decir, si se está en presencia de un impuesto que grava al ingreso, el gasto, el consumo, o el patrimonio.

Para que las contribuciones puedan ir en función a la capacidad contributiva, es necesario atender al caso concreto, lo cual se logra estableciendo en la Ley las deducciones o acreditamientos necesarios para determinar la auténtica situación patrimonial de los sujetos, dependiendo de la naturaleza de cada impuesto.

Conforme a la doctrina jurídica, la primera gran clasificación de los impuestos consiste en distinguir a los directos de los indirectos; los primeros gravan, como su nombre lo indica, directamente el patrimonio de las personas; los segundos, gravan a las personas a través de actividades que éstas llevan a cabo, otra corriente señala que por impuesto directo son aquellos que no son susceptibles de trasladarse y por indirecto aquellos que son susceptibles de ser trasladados.

#### **III.4.3. Principio de equidad.**

El derecho humano y garantía constitucional de equidad tributaria. Como ya se ha señalado en apartados anteriores, el artículo 31, fracción IV Constitucional establece que todo tributo deberá ser equitativo.

En este sentido, la equidad representa una salvaguarda para los contribuyentes y, paralelamente, un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo.

Pero para saber qué debe de entenderse por equidad tributaria debemos atender, por principio de cuentas, al significado del término equidad.

La equidad significa aplicar la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias. Así, la idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia.

Andrés Serra Rojas establece que la equidad no es otra cosa que: "*una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de justicia o de la ley*"<sup>58</sup>.

Para Ignacio Burgoa, la igualdad tiene lugar como una relación comparativa entre dos o más sujetos pertenecientes a una misma y determinada situación jurídica, la cual se consigna por el orden jurídico mediante diversos cuerpos legales, atendiendo a factores y circunstancias de diferente índole.<sup>59</sup>

Por su parte, nuestro Máximo Tribunal considera que la equidad (desde una perspectiva tributaria) se erige como baluarte de la igualdad real de las personas, es decir, la igualdad jurídica.

De lo anteriormente dicho se puede arribar a la conclusión de que el común denominador del principio de equidad está constituido por la igualdad, lo cual significa que para su debido acatamiento las leyes tributarias estarán obligadas a otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Por esto, hay quienes afirman que la igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás, como

---

<sup>58</sup> SERRA Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo, Segundo Curso*, 16ª ed., México, Porrúa, 1995, p. 773.

<sup>59</sup> Cfr. BURGOA Orihuela, Ignacio, *Op. cit. supra*, nota 20, p. 254.

el de proporcionalidad, pues este principio supone que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes.

Sin embargo, esta idea, si bien no es del todo falsa, tampoco constituye un criterio unánime entre la doctrina, pues existe discrepancia en cuanto a si proporcionalidad y equidad tributaria se trata en realidad de dos principios o de uno solo. Ello encuentra cierta justificación desde un punto de vista histórico, pues partiendo del supuesto, no comprobado pero bastante probable, de que el legislador constituyente estuvo seriamente influenciado por Adam Smith y de que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, se llega a la conclusión de que en realidad los principios de proporcionalidad y equidad equivalen a uno solo, puesto que Smith de manera expresa sostuvo que: *“en la observancia o en la omisión de esta máxima (la de Proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición”*<sup>60</sup>.

Pero toda vez que no es nuestro propósito entrar en polémicas doctrinarias, ya que sin citar tratadista alguno en tal o cual sentido consideramos que todas las ideas resultan igualmente valiosas y respetables, es menester retomar el camino ya recorrido pero no sin antes afirmar que, se trate de uno o dos principios, no puede existir norma tributaria constitucionalmente válida que carezca de ellos.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que existirá equidad cuando los contribuyentes no se encuentren obligados de la misma forma, si están en una situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Op. cit. supra*, nota 2, p. 255.

<sup>61</sup> *Cfr.* Época: Séptima Época, Registro: 232308, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 187-192, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: Aislada, Página: 111; **“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.** También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se

Por lo tanto, el principio de equidad tributaria exige que a iguales presupuestos de hecho deben corresponder iguales consecuencias jurídicas, sin que se permita que normas llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad o de hecho produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, sin que tampoco se pueda establecer una situación igual a sujetos que se encuentran en desigualdad de circunstancias.

Así pues, para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue por un lado un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias en la realización de los actos o actividades objeto del tributo, es decir, a los que realicen las mismas actividades se les debe gravar de la misma manera, y por otro, que a situaciones diferentes no se les dé un trato igual.

---

*encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.”*

Época: Novena Época, Registro: 198403, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997 Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P./J. 41/97, Página: 43; **“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.** *El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”*

En resumidas cuentas éste principio se respeta tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales.

### **III.5. Principio de vinculación al gasto público.**

Como se ha mencionado a lo largo de la presente tesis, las contribuciones tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta a fin de satisfacer las necesidades colectivas, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio igual a las contribuciones que efectúe, pues de lo contrario, se atentaría contra los principios sobre los cuales se erige la relación jurídico-tributaria establecida entre el Estado y los gobernados.

Por lo anterior, en términos del artículo 31, fracción IV Constitucional, toda contribución debe destinarse al gasto público a efecto de que con él se satisfagan de manera oportuna y eficiente las necesidades sociales, pues de lo contrario la potestad del Estado de recaudar contribuciones no estaría justificada.

Así, en la medida en que las contribuciones se destinen al gasto público y se integren al presupuesto nacional elaborado por el Estado, serán acordes con nuestra Constitución.

Sobre el particular, es importante mencionar que el destinar lo recaudado por cierto tributo a un fin específico, como puede ser el fomento a la restauración del medio ambiente, no constituye una violación al principio en estudio, puesto que basta con que las contribuciones se destinen a satisfacer las partidas contempladas en el Presupuesto de Egresos, sean éstas generales o específicas, a fin de que se cumpla con el requisito constitucional del destino de las contribuciones al gasto público. En efecto, en el caso aplica el principio jurídico "*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*", siendo que la Constitución

sólo hace referencia de una forma genérica al destino del gasto público de la Ciudad de México, Federación, Estados y Municipios.

De igual forma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el principio contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, se refiere al destino del gasto público y, no al uso que se le de.<sup>62</sup>

Ahora bien, entender el principio de destino al gasto publico como un deber ser en el que el objeto es la conservación del Estado como garante de la prestación de servicios y redistribuidor de riqueza.

Pauner Chulvi hace una relación entre *"el principio de destino al gasto público y la solidaridad, señalando que "la solidaridad en el deber de tributación es un modo de concebir el reparto de la carga: entre todos. Como consecuencia, el deber de tributar se configura en los ordenamientos como una manifestación de ese principio porque si bien su establecimiento responde a un interés estrictamente objetivo, esto es, la conservación del Estado, Estado social y democrático de Derecho se configura hoy como garante de la prestación de servicios y redistribuidor de riqueza ya que, como rasgo cualificador de todos los deberes públicos, por la finalidad perseguida el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos grava a los mismos sujetos que pone como centro de imputación.*

---

<sup>62</sup> Época: Novena Época, Registro: 161306, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Agosto de 2011, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a. CXLIX/2011, Página: 225; **"GASTO PÚBLICO. ALCANCE DEL PRINCIPIO RELATIVO.** Desde el punto de vista constitucional, el principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está referido al destino o fin del gasto público, pero no a su uso, ya que de aceptarse esto último, en sede constitucional tendría que analizarse no solamente si en la ley de la materia se establece la satisfacción de necesidades sociales o colectivas, o de las atribuciones del Estado, sino también el uso, ejercicio o programación del gasto, alcance que no tiene dicho principio constitucional."

*Por eso, cuando el ordenamiento público proporciona un beneficio a un ciudadano proporciona un beneficio análogo en los demás miembros.*<sup>63</sup>

Ahora bien, no debemos desatender que la finalidad de los ingresos que obtiene el Estado a través de la recaudación de cualquier tributo, será la de destinarlo al gasto público, para satisfacer las necesidades de los gobernados.

Lo anterior, ha sido abordado por Agustín López Padilla de la siguiente manera:

*"El Estado, al aplicar los recursos obtenidos de la recaudación de contribuciones a la satisfacción de las necesidades propias de la comunidad, estará destinando tales ingresos a sufragar el gasto público; lo cual, como hemos señalado previamente, es una finalidad netamente fiscal. Siguiendo esta línea, es claro que la satisfacción de las necesidades sociales que conforman al gasto público es el fin fiscal o tributario por excelencia, ya que la propia Constitución señala que éste es el objetivo que legitima al Estado para imponer a cargo de los particulares una obligación de carácter tributario.*<sup>64</sup>

Así las cosas, tenemos que los recursos recaudados por el Estado a través de medio tributarios, no deberán de tener otro destino que la satisfacción de las necesidades públicas, siendo que con ello se cumple con el principio de destino al gasto público.

---

<sup>63</sup> PAUNER Chulvi, Cristina, *El Deber Constitucional de Contribuir al Sosténimiento de los Gastos Públicos*, Madrid, Universitat Jaume I Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, 2001, p. 524

<sup>64</sup> LOPEZ Padilla, Agustín, *El Fin Extrafiscal de los Tributos y su Fundamento a la Luz de los Principios Constitucionales*, México, Universidad Panamericana. Facultad de Derecho, 2012, pp. 185 - 186





#### **Capítulo IV. NATURALEZA DE LOS IMPUESTOS VERDES.**

En el presente capítulo se estudiará la naturaleza de los impuestos verdes, en opinión del autor existen pocas y difusas teorías de lo que se debe de entender por impuestos verdes.

El tema impositivo tiene un gran impacto a nivel social y económico siendo que el sistema Tributario ha sido utilizado a lo largo de la historia como uno de los medios con el que el Estado se hace de recursos para llevar a cabo sus fines.

En virtud de lo anterior, la mayoría de los Estados cuentan con un sistema tributario eficaz y con diversos medios para cobrar el tributo, tanto jurídicos, humanos y materiales, es decir, existe toda una maquinaria encaminada a cobrar tributo a los gobernados.

En ese sentido, debido al impacto que tienen los impuestos respecto al comportamiento de los seres humanos y de las economías, en opinión del autor se puede utilizar la maquinaria impositiva para efecto de salvaguardar nuestro medio ambiente con la implementación de impuestos verdes, con lo cual se buscaría un medio ambiente con menos contaminantes.

Con los impuestos verdes se buscaría inhibir conductas contaminantes de las industrias, de manera positiva y negativa.

De manera positiva se implementarían diversos estímulos fiscales para aquellas industrias que decidan cambiar su maquinaria por maquinaria menos contaminante.

De manera negativa se establecerían impuestos a aquellas industrias que contaminen más allá de un rango permitido en ley.

Ahora bien, es importante señalar que actualmente es notable el cambio climático adverso al ser humano, con motivo del llamado calentamiento global, del cual podemos encontrar diversos puntos de vista de las causas que generan dicho cambio.

Existen los científicos que siguiendo la línea del fenómeno de desglaciación que ha sufrido nuestra tierra a lo largo de miles de millones de años señalan que el cambio climático no es más que un fenómeno geológico que independientemente del efecto humano sobre el planeta tierra, se da constantemente.<sup>65</sup>

En dicha teoría se establece que el factor humano, si bien si puede llegar a afectar el cambio climático, su impacto resulta ser muy bajo.

Por otra parte, existen los científicos que creen que el cambio climático adverso al ser humano se debe a los contaminantes y a la destrucción de los ecosistemas que con el paso de los años el ser humano en su afán por dominar y conquistar la naturaleza, al pretender tener el derecho a modificarla a su servicio, ha manipulado y cambiado los ecosistemas sin pensar en las consecuencias adversas.

En ese sentido, consideramos que es factible utilizar la maquinaria Tributaria del Estado para regular e incentivar las buenas prácticas en materia ecológica, buscando por un lado que las industrias adquieran energías verdes y, por otro, inhibir la contaminación desmesurada.

Es importante señalar que los impuesto verdes a los que hemos hecho referencia no son un permiso para que las industrias puedan contaminar al pagar dicho tributo, sino por el contrario, si bien existen industrias que indefectiblemente contaminan, se tratará de que éstas no rebasen ciertos límites permitidos, asimismo se buscará que

---

<sup>65</sup> SEITZ, Frederick, *Letter From Frederick Seitz*, [http://www.petitionproject.org/seitz\\_letter.php.te](http://www.petitionproject.org/seitz_letter.php.te), consulta de 28 de julio de 2016.

dichas industrias inviertan en tecnología para obtener energías menos contaminantes.

De igual forma, se establecerá el principio del que contamina paga, dicho principio establece que la persona ya sea física o moral que contamine deberá de pagar el llamado impuesto verde, en proporción al grado de contaminación que genere.

Dicho impuesto deberá de ser utilizado para resarcir el daño ecológico ocasionado por la industria contaminante, así como para concientizar al grueso de la población para que sus actividades sean en pro del medio ambiente.

A su vez, los impuestos verdes ayudarán al Estado a recaudar más impuestos, lo que ayudaría a que éste contara con más recurso para desarrollar sus funciones.

Al respecto, Robert Repetto en su obra Green Fees menciona lo siguiente:

*“El mismo razonamiento aplicaría si el objetivo fuera aumentar ganancias adicionales, lo cual sería utilizado para reducir el déficit Federal. Las sumas que pueden ser generadas a través de las tasas de contaminación y otras tasas ecológicas son potencialmente altas y podrían ser políticamente más aceptadas, o al menos, no tan desagradables como los impuestos convencionales, toda vez que estarían directamente relacionados con las mejoras ambientales que los Americanos quieren.”*<sup>66</sup>

El impacto, económico de los impuestos verdes en el sistema recaudatorio de un país puede ser muy benéfico, y al mismo tiempo, este impuesto al encontrarse

---

<sup>66</sup> Traducción Libre, la cita dice: *“The same reasoning would apply if the goal is raise additional revenues, which could be used to reduce the federal deficit. The sums that can be generated through pollution charges and other green fees are potentially quite large, and they might well be politically more acceptable-or at least less unpalatable-than conventional taxes, since they would be linked directly to environmental improvements that Americans want.”*

relacionado con el medio ambiente podría ser más aceptado por los contribuyentes.

#### **IV.1. Elementos esenciales del impuesto verde.**

A fin de cumplir con el principio de legalidad tributaria, la Ley que establezca el impuesto deberá de contemplar los elementos esenciales del mismo, a saber: sujeto, objeto, tasa o tarifa, base y época de pago.

Al respecto, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece que: *"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa (...)"*

##### **i. Sujetos pasivos del impuesto.**

La Ley debe identificar plenamente a los sujetos del tributo, ya sean personas físicas o morales, causantes o destinatarias de cada tributo al que se encuentran obligadas.

Al respecto, los sujetos del impuesto verde son todas aquellas personas físicas y morales que sean propietarias de maquinaria que emita CO<sup>2</sup>.

##### **ii. Objeto del impuesto.**

En la legislación aplicable deberá de definirse de forma clara y precisa cuál es el hecho generador del tributo de que se trate, es decir, cuál es la hipótesis normativa que actualiza el pago del tributo.

El hecho generador del impuesto verde para que se actualice la hipótesis normativa del pago de dicho tributo, es la generación de CO<sup>2</sup>.

iii. Tasa, cuota o tarifa.

La norma jurídico-tributaria debe establecer de manera numérica o porcentual la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo.

En caso de impuestos verdes en la Ley aplicable se deberá de establecer un rango máximo de emisión de CO<sup>2</sup> durante el transcurso de un mes, siendo que cuando dicho rango sea rebasado se causara el impuesto.

Ahora bien, se establecerá una tabla porcentual que variará según las emisiones realizadas fuera de lo permitido, y entre más emisiones se realicen mayor será dicho porcentaje.

iv. ase gravable.

La Ley deberá establecer con toda precisión el elemento económico al cual deberá ser aplicada la tasa, cuota o tarifa, esto es, deberá determinar la base que estará afecta al pago de la contribución mediante cualquiera de los factores antes mencionados para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.

La base a la cual se le deberá de establecer el porcentaje de tasa antes mencionado será en relación a la cantidad de CO<sup>2</sup> que rebase los rangos establecidos por la Ley, según la formula que se establezca, tomando en consideración la opinión de expertos en la materia ambiental.



## **Capítulo V. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS VERDES.**

En el presente apartado realizaremos un análisis para desentrañar si el impuesto verde que nos ocupa resulta violatorio o no al derecho humano de proporcionalidad tributaria.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, Estado, Ciudad de México y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que de acuerdo con el artículo anteriormente mencionado, para que se cumpla con el principio de justicia tributaria, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- i. Que la contribución se encuentre establecida en la ley;
- ii. Que sea proporcional y equitativa; y,
- iii. Que se destine a cubrir los gastos públicos.

Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Específicamente, la proporcionalidad en materia tributaria consiste medularmente en gravar al sujeto de conformidad a su capacidad real para contribuir al gasto público, tomando en cuenta elementos objetivos.

Una definición doctrinaria sobre dicha garantía es la formulada por Narciso Sánchez, en la cual señaló que:

*“La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.”<sup>67</sup>*

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia diversos criterios que establecen que se debe de entender por proporcionalidad tributaria señalando de manera medular que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> SANCHEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 2002, p. 45

<sup>68</sup> Época: Séptima Época, Registro: 232197, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 199-204, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: Aislada Página: 144; **“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar*

A fin de analizar la proporcionalidad de una contribución, es necesario atender a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, particularmente la relacionada con el objeto del impuesto, tal como lo ha reconocido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia, misma que establece que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos en función del movimiento de riqueza.<sup>69</sup>

De lo anterior, podemos señalar que el derecho humano de proporcionalidad tributaria persigue que las contribuciones deban ser enteradas atendiendo a elementos objetivos y reales que provoquen que se tribute justamente.

Ahora bien, la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen, varía en razón del tipo de contribución de que se trate. En el caso de los impuestos directos, la capacidad contributiva de los sujetos está dada en función de los ingresos que

---

*el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."*

<sup>69</sup> Época: Novena Época, Registro: 192849, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 109/99, Página: 22; "**CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de 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."

éstos perciban, así como por el reconocimiento de los gastos en que éstos tienen que incurrir para la generación de los mismos.

La proporcionalidad en impuestos directos presupone que la ley concede a los sujetos el reconocimiento de los ingresos efectivamente percibidos (incremento patrimonial), y además, las erogaciones (deducciones) que éste tuvo que efectuar para la generación de sus ingresos.

Una vez anotado lo anterior, es menester destacar que la proporcionalidad tributaria también conlleva un análisis conjunto de la capacidad contributiva del sujeto pasivo con el objeto del impuesto.<sup>70</sup>

En este sentido, tenemos que para tributar conforme al principio de proporcionalidad tributaria, se tiene que atender a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, misma que se analiza en relación a los ingresos y a las erogaciones que éstos efectuaron para obtener dichos ingresos.

---

<sup>70</sup> Época: Novena Época, Registro: 184291, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, Materia(s): Administrativa, Tesis: P./J. 10/2003, Página: 144; **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, **en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.** Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, **de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.** Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”

Al respecto, en el caso de los impuestos verdes nos encontramos con una gran disyuntiva ya que éstos no se miden ni se encuentran directamente relacionados con los ingresos, sino con las emisiones de CO<sup>2</sup>.

Sin embargo, la proporcionalidad tributaria se tendrá que medir con un elemento diverso a la capacidad económica, a saber, la cantidad de emisiones de CO<sup>2</sup> que realicen los contribuyentes.

Así las cosas, pudiéramos llegar a concluir que el objeto del tributo se encuentra relacionado directamente con el elemento objetivo del impuesto, que es la cantidad que se emita de CO<sup>2</sup>.

Al respecto, se puede llegar a considerar que los impuestos verdes como se han planteando a lo largo de la presente tesis, puedan considerarse violatorios al derecho humano de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31 de la Constitución, en virtud de que los mismos no van de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, sino que éstos se miden en relación con las cantidades de CO<sup>2</sup> que emitan las industrias.



## **Capítulo VI. FINES EXTRAFISCALES.**

No obstante lo anterior, existen ocasiones en que las contribuciones no necesariamente tienen como finalidad recaudar, sino que persiguen fines de distinta índole como lo puede ser impulsar o desalentar una determinada conducta o actividad económica.

En este sentido, de acuerdo con las políticas fiscales de los Estados, hoy en día, dado el intervencionismo fiscal derivado del desarrollo y complejidad de la vida moderna, resulta evidente que las contribuciones ya no tienen una sola función, como es la de obtener recursos para hacer frente a los gastos públicos, sino que es un instrumento eficaz del cual se sirve el Estado para intervenir y, desde luego, dirigir la actividad de los particulares tanto en el aspecto económico como social.

Estos fines distintos al de recaudar suelen denominarse fines extrafiscales, cuyo propósito puede ser de índole social, política o económica, pues son creados con la finalidad no de recaudar, sino con una finalidad diversa.

Así, las contribuciones han pasado de su función o finalidad tradicional (financiamiento de los gastos públicos) a las funciones modernas de carácter extrafiscal. Es decir, contribuciones cuya finalidad no es meramente la obtención de recursos para el financiamiento de los gastos públicos, sino que precisamente su finalidad primordial es la de producir algún efecto en la actividad de los particulares, sea en el ámbito económico o social.

Sobre el particular, Ernesto Flores Zavala señala que, no obstante que las contribuciones tienen por finalidad proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones, en realidad no puede negarse que constituyen a una fuerza económica tremenda que puede ser utilizada ya sea para

impedir el desarrollo de actividades nocivas, o bien para favorecer el de aquellas que se consideren benéficas.<sup>71</sup>

Emilio Margáin Manautou señala que: "*los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etcétera.*"<sup>72</sup>

A su vez, Héctor Belisario Villegas considera que el objetivo del tributo es fiscal; es decir, su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas. Pero este objetivo no puede ser el único. El tributo puede perseguir también fines extrafiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos, como por ejemplo, los tributos aduaneros protectores de impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas.<sup>73</sup>

En este sentido, es claro que el Estado puede crear contribuciones con la finalidad de obtener los recursos que estime necesarios para hacer frente a sus obligaciones con sus gobernados, pero al mismo tiempo puede establecer dichas contribuciones con otros propósitos que en nada tienen que ver con la obtención de estos recursos.

En tal virtud, las finalidades extrafiscales concretas que puede llegar a perseguir el Estado con la imposición de un determinado gravamen, son las siguientes:

---

<sup>71</sup> Cfr. FLORES Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 2004, p. 45

<sup>72</sup> MARGAIN Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 19ª ed. México, Porrúa, 2002, p. 53.

<sup>73</sup> Cfr. BELISARIO Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ª ed. México, JJCPM/MI, Buenos Aires, 2001, p. 68

- i. Eliminar la práctica de conductas que se consideran nocivas o inconvenientes para la comunidad. Así, el Estado podrá establecer contribuciones a la adquisición o a la producción de ciertos productos, para evitar su consumo.
- ii. Alentar la realización de determinadas acciones que se estimen necesarias y útiles para la sociedad. De esta manera, el Estado establecerá condiciones tributarias más favorables para los sujetos que desarrollen las actividades que le sean de interés.
- iii. Reducir prácticas nocivas para el medio ambiente, en pro de otorgar a sus gobernados un medio ambiente no nocivo para la salud.

En consecuencia, es dable afirmar que de manera excepcional, los fines extrafiscales justifican la imposición de contribuciones a cargo de los particulares, ya que mediante el establecimiento de dichas contribuciones, el Estado pretende eliminar o desincentivar ciertas conductas; o bien, alentar la práctica de otras, por considerarlas nocivas o benéficas para la sociedad, respectivamente.

Así las cosas, es necesario esclarecer cuál es el origen o fundamento de los llamados fines extrafiscales, situación que ha sido determinada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia de rubro "*FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS*".<sup>74</sup>

---

<sup>74</sup> Época: Novena Época, Registro: 173020, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Marzo de 2007, Materia(s): Administrativa, Tesis: 1a./J. 28/2007, Página: 79; "***FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.*** De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos,

Al respecto, el fundamento legal de los fines extrafiscales es el artículo 25 Constitucional, el cual establece la rectoría económica del Estado para buscar el desarrollo nacional y garantizar que éste sea integral y sustentable.

En ese sentido, al Estado le corresponde dirigir el desarrollo económico del país, situación que ha tenido como consecuencia el uso de la figura de los fines extrafiscales como un instrumento de política fiscal y financiera para llevar a cabo sus actividades.

Ahora bien, es preciso señalar que existe una distinción entre los fines extrafiscales y lo que podemos llamar como efectos fiscales, es decir, se debe efectuar una división conceptual entre los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos y el destino y el producto de tal actividad recaudatoria.

En ese sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que por una parte, los medios a través de los cuáles el Estado obtiene los recursos pueden

---

*grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.”*

tener fines tanto fiscales como extrafiscales, pero el destino de los recursos obtenidos siempre será de índole extrafiscal.<sup>75</sup>

Así las cosas, es posible advertir una distinción conceptual entre los medios que utiliza el estado para la obtención de recursos, los cuáles pueden contener fines tanto fiscales como extrafiscales; sin embargo, el destino de dichos recursos deberá tener siempre un fin extrafiscal, pues tal y como lo señala nuestro Máximo Tribunal, el Estado no obtiene recursos únicamente para acumularlos.

Ahora bien, una vez señalado lo anterior, en el presente trabajo se demostrará como el concepto de fines extrafiscales ha servido como justificación para dejar de observar el derecho humano de justicia tributaria establecido en la Constitución; ello, a través de los diversos criterios emitidos por el Poder Judicial de la

---

<sup>75</sup> Época: Novena Época, Registro: 161079, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 107/2011, Página: 50; ***FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior es así, pues mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.***

Federación a lo largo de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación.

Así las cosas, para fines de nuestro estudio en la presente tesis, podemos conceptualizar a los fines extrafiscales desentrañando sus elementos, los cuales se señalan a continuación:

i. Su fundamento en el orden jurídico nacional es el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el cual se establece la rectoría económica del Estado.

ii. En contraposición a un fin fiscal, es decir, un fin recaudatorio, la finalidad de un fin extrafiscal es eliminar la práctica de conductas que se consideran nocivas o inconvenientes para la comunidad, así como alentar la realización de determinadas acciones que se estimen necesarias y útiles para la misma.

iii. El uso de los fines extrafiscales ha funcionado como instrumento para justificar excepciones al derecho humano de justicia tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

## **Capítulo VII. LA CONCEPCIÓN DE LOS FINES EXTRAFISCALES POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN E IMPUESTOS VERDES COMO UN FIN EXTRAFISCAL.**

Una vez desentrañados los elementos que componen el concepto de los fines extrafiscales, en el presente capítulo se expondrá cuál ha sido la concepción de los fines extrafiscales por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para desentrañar si los impuestos verdes pueden ser considerados como un fin extrafiscal.

### **Concepción y concepto.**

Hasta el momento hemos señalado cuáles son las características que tienen los fines extrafiscales, así como algunas de sus implicaciones dentro del orden jurídico mexicano.

Ahora bien, a efecto de tener una comprensión más completa sobre el concepto “fin extrafiscal” en el presente apartado lo analizaremos a la luz de la teoría de Ronald Dworkin desarrollada en su obra “El imperio de la Justicia”.

Al respecto, el filósofo estadounidense elabora una teoría en la que hace una distinción entre un concepto y su concepción. Señala que en una determinada comunidad las personas pueden estar de acuerdo sobre las proposiciones más generales y abstractas de un concepto, pero difieren acerca de las sub interpretaciones más concretas de dichas proposiciones abstractas<sup>76</sup>.

En este sentido, Dworkin ejemplifica su teoría con una metáfora en la que las concepciones generales sobre las cuales la mayoría están de acuerdo son el tronco de un árbol, y aquellas sub-interpretaciones más concretas son las

---

<sup>76</sup> Cfr. DWORKIN, Ronald, *El Imperio de la Justicia*, España, Gedisa Editorial, 2012, p.74

ramificaciones de dicho árbol en las que las concepciones sobre ese concepto general tienen variaciones"<sup>77</sup>.

El concepto de fin extrafiscal son motivos o razones distintos a los recaudatorios al momento de la imposición de una contribución, y que su razón de ser es desincentivar ciertas conductas o incentivar alguna actividad.

En efecto, a tal conclusión arribamos pues podemos aseverar que existe un consenso general de que los fines extrafiscales con motivos distintos a los recaudatorios que tiene el Estado al momento de obtener los recursos para financiar el gasto público, a diferencia de los fines fiscales, cuyos motivos son precisamente dicha recaudación.

Ahora bien, las ramificaciones de nuestro árbol serían las ideas en las cuáles no existe un consenso, sino que contrariamente, existe diversidad de opiniones y puntos de vista respecto a aquellas situaciones en las cuáles es válido o razonable el uso de los fines extrafiscales al momento del establecimiento de contribuciones.

En efecto, no hay discusión respecto a que el fundamento u origen de los fines extrafiscales es el artículo 25 de la Constitución, en el cual se establece que el Estado está encargado de dirigir, planear y orientar el desarrollo económico del país, para el cual puede utilizar los medios e instrumentos a su alcance respetando las libertades que la propia constitución otorga.

En ese sentido, tampoco está sujeto a discusión el hecho de que la propia constitución establece la obligación a cargo de los mexicanos de contribuir con los gastos públicos, pero respetando los derechos que el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna otorga a los contribuyentes, es decir, a los derechos humanos de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias.

---

<sup>77</sup> Cfr. DWORKIN, Ronald, *El Imperio de la Justicia*, España, Gedisa Editorial, 2012, p. 60

Así, es claro que el Estado se enfrenta a algunos límites al momento de diseñar y planificar el desarrollo económico, por lo menos en cuanto respecta a la forma de allegarse de los recursos tributarios. Estos límites son derechos humanos y constitucionales.

En virtud de lo anterior, dentro de esas ramificaciones nos encontramos frente a diversas interrogantes: ¿cuándo es válido establecer contribuciones con fines extrafiscales?, ¿deben prevalecer los derechos de los contribuyentes frente a la potestad tributaria del Estado o viceversa?, ¿cuándo se justifica un trato diferenciado entre categorías de contribuyentes?

Siguiendo a Dworkin, en nuestro caso concreto utilizaremos los criterios que ha sustentado el Poder Judicial de la Federación, a través de las cuáles se responden las interrogantes planteadas.

Así, podremos apreciar cuál ha sido la concepción del concepto “fines extrafiscales” de los Tribunales Colegiados de Circuito y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Para ello, resulta conveniente citar a Alí Álvarez Alcalá, quien en su obra “Lecciones de Derecho Fiscal” que señala las distintas concepciones que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tenido respecto a los fines extrafiscales.<sup>78</sup>

i. En un primer acercamiento al tema de los fines extrafiscales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que las contribuciones pueden servir como

---

<sup>78</sup> ÁLVAREZ Alcalá, Alí, *Lecciones de Derecho Fiscal*, Oxford University Press, 2010, p. 16.

instrumentos eficaces de política financiera, económica y social, adicionales al propósito recaudatorio para sufragar el gasto público.<sup>79</sup>

Así podemos advertir que nuestro Máximo Tribunal señaló que las contribuciones con fines extrafiscales son instrumentos que el Estado utiliza con el interés de impulsar sus políticas públicas, por lo que las contribuciones que se establezcan pueden tener tales propósitos, independientemente si con ello se logra elevar o no la recaudación para sufragar el gasto público.

En ese sentido, podemos observar cómo ha sido generalmente aceptada la existencia de los fines extrafiscales que las contribuciones pueden tener, sin que para ello sea obstáculo que la Constitución no señale expresamente que dichos fines puedan ser parte de la naturaleza propia de las contribuciones.

Así, podemos advertir que la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene la concepción de que las contribuciones funcionan no solo para que el Estado se allegue de recursos para lograr sus fines, sino que también puede establecerlas con propósitos diversos al fin fiscal por excelencia, es decir, la recaudación.

ii. En jurisprudencia posterior, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación abordó el estudio de los fines extrafiscales señalando que los mismos son

---

<sup>79</sup> Época: Octava Época, Registro: 205798, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Junio de 1991, Materia(s): Administrativa, Tesis: P./J. 18/91, Página: 52; "**CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.** Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente 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, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos."

válidos en tanto no sean violatorios de las entonces garantías constitucionales que todo tributo debe respetar.<sup>80</sup>

De las tesis referidas al pie de página, podemos observar cómo en un inicio la Suprema Corte de Justicia de la Nación adoptó un criterio en el que privilegió los principios constitucionales en materia tributaria sobre los fines extrafiscales que una determinada contribución podría contener.

Las tesis aducidas reflejan el criterio que tuvo vigencia en el que nuestro Máximo Tribunal sostuvo una postura garantista, señalando que el Estado podía válidamente establecer contribuciones con fines extrafiscales, en la medida que tales fines no resultaran violatorios de los principios constitucionales rectores de

---

<sup>80</sup> Época: Novena Época, Registro: 192744, Instancia: Pleno ,Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P. CIV/99, Página: 15; **“CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** *La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.”*

Época: Octava Época, Registro: 205791, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Junio de 1991, Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: P./J. 20/91, Página: 18; **“ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY QUE CREA EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE NO ES INCONSTITUCIONAL POR PERSEGUIR, SECUNDARIAMENTE, FINES EXTRAFISCALES.** *El propósito fundamental de los impuestos es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados, y Municipios en los términos establecidos por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pero no resulta violatorio de esta norma la circunstancia de que al establecerlos, el legislador tome en consideración, además, de manera accesoria o secundaria, algunas de las consecuencias que sobre la colectividad pueden tener las contribuciones, a efecto de que sirvan de apoyo a la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o regular, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos. Así, no es inconstitucional que al fin recaudatorio perseguido primordialmente por el legislador cuando estableció el gravamen de que se trata, se agregue otro complementario que consiste, según se infiere de la exposición de motivos de la ley, en el interés de crear un mecanismo que, por un lado, impulse el desarrollo de las actividades empresariales al inducir el incremento de la eficiencia de la unidades de producción y, por el otro, desaliente la subsistencia de entidades deficitarias e improductivas.”*

los tributos; sin embargo, tal y como se demostrará, dicho criterio fue evolucionando paulatinamente y cambiando a un sentido opuesto.

iii. Ya durante la Novena Época, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectuó una nueva reflexión respecto al tema de los fines extrafiscales, señalando que si bien es cierto que las mismas tienen como principal propósito sufragar el gasto público, también pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social, por lo que, en todo caso, el legislador deberá reflejar la voluntad que de cierta contribución cumpla con un fin extrafiscal en el proceso de creación de la norma, excepto en casos excepcionales, en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales.<sup>81</sup>

---

<sup>81</sup> Época: Novena Época, Registro: 178454, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Mayo de 2005, Materia(s): Administrativa Tesis: 1a./J. 46/2005, Página: 157; "**FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.** Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva."

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación comenzó a efectuar un cambio de criterio respecto de las primeras tesis emitidas en el tema de los fines extrafiscales, reconociendo que la finalidad extrafiscal de los tributos es constitucionalmente válida y que es tarea del Legislador justificar durante su proceso de creación dichos fines.

Incluso, se advierte que la Primera Sala señaló que cuando el fin extrafiscal sea evidente, el Legislador no debe justificar la extrafiscalidad del tributo, sino que el propio órgano jurisdiccional podrá invocar tal situación cuando se someta a su revisión alguna cuestión relativa a la constitucionalidad de alguna contribución.

iv. En una tesis posterior, donde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación se le planteó la inconstitucional de un impuesto en materia de equidad, resolvió que un fin extrafiscal puede justificar un tratamiento diferenciado entre distintas categorías de contribuyentes y, por tanto, una contribución puede considerarse equitativa si sus diferenciaciones se basan en fines extrafiscales.<sup>82</sup>

---

<sup>82</sup> Época: Novena Época, Registro: 178109, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Junio de 2005, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a./J. 57/2005, Página: 151; **“TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXENTAR DE SU PAGO A LOS TENEDORES O USUARIOS DE LOS VEHÍCULOS DE LA FEDERACIÓN, ESTADOS, MUNICIPIOS Y DISTRITO FEDERAL UTILIZADOS PARA LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS AHÍ PRECISADOS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004).** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en diversas jurisprudencias que no todo trato diverso previsto por las normas tributarias conlleva una violación al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que el legislador está facultado para crear categorías de contribuyentes, siempre y cuando éstas no sean caprichosas o arbitrarias, sino sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferenciado, como pueden ser las finalidades económicas o sociales, las razones de política fiscal e incluso los fines extrafiscales. En este orden de ideas, la exención prevista en la fracción V del artículo 8o. de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos para los ejercicios fiscales de 2003 y 2004 no viola el referido principio constitucional, ya que el legislador federal expresó las razones objetivas que justifican que los tenedores o usuarios de los vehículos de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal que sean utilizados para la prestación de los servicios públicos de rescate, patrullas, transportes de limpia, pipas de agua, servicios funerarios, ambulancias o instituciones de beneficencia autorizadas por las leyes y los destinados a los cuerpos de bomberos, no paguen el señalado tributo, al expresar que en la especie se trata de vehículos de las entidades públicas destinados a satisfacer las necesidades de la población.”

Ya en la Novena Época la Suprema Corte de Justicia de la Nación tuvo la concepción abierta de que los fines extrafiscales son elementos que pueden justificar un trato diferenciado entre contribuyentes, es decir, son elementos que pueden utilizarse para dejar de observar los derechos humanos y garantías de justicia tributaria, específicamente la de equidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La más reciente jurisprudencia que en materia de fines extrafiscales ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la Primera Sala, en la cual estableció una precisión conceptual haciendo una diferenciación en el uso de los fines extrafiscales al momento de recaudar y al momento de erogar los recursos recaudados.<sup>83</sup>

---

<sup>83</sup> Época: Novena Época, Registro: 161079, Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, Materia(s): Constitucional Tesis: 1a./J. 107/2011, Página: 506; **“FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.** *En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.”*

La tesis citada como nota al pie, nos muestra lo más reciente que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado respecto de los fines extrafiscales, señalando que en principio, las contribuciones pueden tener fines fiscales o extrafiscales, pero los ingresos obtenidos a partir de dichas contribuciones siempre tendrán un fin extrafiscal en la medida que los tributos no son un fin en sí mismos, sino un medio para obtener otros resultados.

En virtud de lo anterior, y a manera de conclusión del presente capítulo, podemos afirmar que la concepción de los fines extrafiscales que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tenido es la siguiente:

v. La existencia de los fines extrafiscales como instrumentos de política financiera, económica y social siempre ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como constitucionalmente válidos, aunque en un principio no podían servir como justificación para dejar de observar derechos humanos y constitucionales en materia tributaria.

vi. La concepción evolucionó y se fue modificando al grado que la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que cuando los fines extrafiscales de una determinada contribución sean evidentes, la justificación por parte del Legislador no es necesaria.

vii. Finalmente, la concepción actual de los fines extrafiscales es que son elementos que pueden justificar un trato diferenciado entre contribuyentes, es decir, son elementos que pueden utilizarse para dejar de observar el principio de equidad tributaria.

Ahora bien, en tratándose de los impuestos verdes, tenemos que los mismos son impuestos con un fin extrafiscal, siendo que su finalidad es la de salvaguardar el medio ambiente.

En efecto, con los impuestos verdes se buscaría inhibir conductas contaminantes de las industrias, es decir, su fin no es meramente recaudatorio sino que el fin de dicho tributo es el ser un instrumento de política ambiental, situación que encuadraría en los postulados antes mencionados en tratándose de fines extrafiscales.

Con dicho impuesto se buscaría que a través de estímulos fiscales las industrias busquen maquinaria menos contaminante con energías limpias, así de manera positiva se buscaría inhibir o reducir agentes contaminantes.

Ahora bien, de igual forma uno de los fines extrafiscales que se buscarían con los impuestos verdes será el desincentivar que las industrias contaminen, con la imposición de un tributo en relación al grado de emisiones de CO<sup>2</sup> que realicen por arriba de los estándares de la norma que se establezcan.

En ese sentido, tenemos que existe una justificación extrafiscal para los impuestos verdes, que es la de reducir los índices de contaminantes en las industrias, para mejorar la calidad del aire y, salvaguardar el medio ambiente.

## **CONCLUSIONES.**

El autor de la tesis que nos ocupa, realizó un estudio y análisis de un impuesto que no existe en México, del que en opinión del autor existe muy poca teoría y del cual se han realizado pocos estudios.

Sin embargo, en la Unión Europea y en Estados Unidos de Norte América el impuesto verde, es motivo de estudio, tal es el caso de la tasa Tobin, la cual forma parte de un proyecto de las comisiones de la Unión Europea que pretende implementar una contribución a las emisiones de CO<sup>2</sup>, siendo que todavía no hay nada aterrizado ni se sabe con que naturaleza se pretende establecer dicho tributo.

En la presente tesis, se estudió la posibilidad de implementar un impuesto verde en México, en concreto el impuesto a las emisiones de CO<sup>2</sup>.

Después de un estudio de los principios tributarios de nuestro país, tenemos que el impuesto verde del caso en estudio, al gravar las emisiones de CO<sup>2</sup> y, no tener relación alguna con los ingresos y deducciones posibles de los sujetos pasivos, podría resultar violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, pues se llegaría a la conclusión de que los contribuyentes tributan de manera desproporcional no acorde con su capacidad contributiva, no obstante la medición del mismo puede estar directamente relacionada con el objeto del Tributo, a saber, con la cantidad de emisiones de CO<sup>2</sup> que produzca el contribuyente.

Sin embargo, posteriormente se realizó un análisis de los fines extrafiscales, de los cuales concluimos que actualmente el criterio que sigue nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra encaminado a justificar contribuciones que no tengan como finalidad la de recaudación, sino que tengan un fin extrafiscal como lo sería la de inhibir las practicas contaminantes de ciertas industrias.

A su vez, concluimos que cuando exista un fin extrafiscal, para que éste sea Constitucional no necesariamente deberá de ir conforme a los principios tributarios establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto, no consideramos que sean correctos los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que basta con que un tributo cuente con un fin extrafiscal para que éste no deba de cumplir con los principios tributarios constitucionales, ya que dicha postura podría justificar abusos de la Hacienda Pública como sujeto activo o ente recaudador.

Consideramos que la implementación del impuesto verde a las emisiones de CO<sup>2</sup> resultaría benéfica para México, ello pues aumentaría la recaudación del Estado, pero lo más importante inhibiría prácticas contaminantes de diversas industrias y alentaría la inversión en energías (limpias) menos contaminantes.

En caso de implementar los impuestos verdes a que se ha hecho referencia en la presente tesis, consideramos que lo correcto sería realizar una reforma Constitucional en la cual se implementara un nuevo principio tributario que estableciera la posibilidad de aplicar dichos impuestos.

**BIBLIOGRAFÍA.**

- ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 16ª ed., México, Themis, 2002, p. 576.
- AIZEGA Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, España, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 2001, p. 54.
- ÁLVAREZ Alcalá, Alí, *Lecciones de Derecho Fiscal*, Oxford University Press, 2010, p. 16.
- BELISARIO Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ª ed. México, JJCPM/MI, Buenos Aires, 2001, p. 68.
- BLANCO, Sindulfo, *Encuadramiento fiscal de la subcapitalización de las empresas*, XIX Jornadas Latino-Americanas de Diritto Tributario, L. 3, Lisboa, 1998, p. 518.
- BONNECASE, Julien, *Introducción al Estudio del Derecho*, Puebla, México, José M. Cajica Jr., 1944 p. 466.
- BRAVO Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributaria*, Colombia, Ediciones Rosaristas Santa Fe de Bogotá, D.C. 1997 p.187.
- BURGOA Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 29ª ed., México, Porrúa 1997, p. 664.
- CASTRO y Castro, Juventino V., *Garantías y Amparo*, 13ª ed., México, Porrúa, 2003, p. 660.

- CALVO Nicolau, Enrique y otro, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas)*, México, Themis, 1998, p. 353.
- CHECA González, Clemente, *Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional en Civitas, España*, Revista Española de Derecho Financiero. El autor está citando a Fichera del siguiente libro: FICHERA, Franco. *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*.
- CLETO, Del Rey, Eusebio, *Las Contribución de Mejoras*, Argentina, XXXIV Reunión Anual Universidad Nacional de Rosario.
- DE IBARROLA, Antonio, *Cosas y sucesiones*, México, Porrúa, 1997, p. 470.
- DE La Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2010, p. 26.
- DE PINA, Rafael y DE PINA Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 21ª ed., México, Porrúa, 2002, p. 326.
- Diccionario Enciclopédico Espasa, 8ª ed., Madrid, Espasa Calpe, S.A, 1979, pp. 382 y 410.
- DWORKIN, Ronald, *El Imperio de la Justicia*, España, Gedisa Editorial, 2012, pp. 60 y 74.
- ESTEVE Pardo, María Luisa, *Posibles respuestas del Derecho tributario al problema de la subcapitalización*, XIX Jornadas Latino-Américas de Direito Tributario, L. 3, Lisboa, 1998.

- FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 42ª ed., México, Porrúa, 2002, p. 316.
- GARCÍA Bueno, Marco César, *El principio de Capacidad Contributiva a la Luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*. Colección de estudios jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000, p. 276.
- GARCÍA Dorado, Francisco, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de Tributación*, Madrid, Dykinson, 2002, p. 365.
- GARCÍA-HERRERA Blanco, Cristina, *La subcapitalización en el ordenamiento tributario español: Análisis del artículo 20 LIS*, XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario, L. 3, Lisboa, 1998.
- GARCÍA Novoa, César, *El Concepto de Tributo*, España, Ed. Marcial Pons, 2012 p. 90.
- GIULIANI Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 9a ed., Argentina, Fondo Editorial de Derecho y Economía, p. 188.
- GIANNINI, Anchille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 25.
- GRANADOS, Ríos, Gabriela, *Tributación ambiental la contribución por gasto*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2007.
- GRIZIOTTI Benvenuto, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Instituto Editorial REUS, 2 ed. Madrid, 1958, p. 489.

- HACHETTE-CASTELL, *Diccionario Enciclopédico*, España, Castell, 1981, p. 172.
  
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, U.N.A.M, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, 1997, p. 897.
  
- LEON Rojas, Andrés Eloy, *Aspectos tributarios de la subcapitalización internacional de las empresas en Venezuela*, XIX Jornadas Latino-Americanas de Diritto Tributario, L. 3, Lisboa, 1998.
  
- LOPEZ Padilla, Agustín, *El Fin Extrafiscal de los Tributos y su Fundamento a la Luz de los Principios Constitucionales*, México, Universidad Panamericana. Facultad de Derecho, 2012, pp. 185 - 186.
  
- MANOSALVA Afanador, Lucio Enrique, *Encuadramiento fiscal de la subcapitalización de las empresas*, XIX Jornadas Latino-Américas de Direito Tributario, L. 3, Lisboa, 1998.
  
- MANS Puigarnau, Jaime M, *Los principios generales del Derecho. Repertorio de reglas, máximas y aforismos jurídicos*, Barcelona, España, Bosch Casa Editorial, S.A., 1979 p. 468.
  
- MARGAIN Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 19ª ed., México, Porrúa, 2007, p. 456.
  
- NAVIERA De Casanova, GJ, *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, España, p. 102.
  
- NOGUERA LABORDE, Rodrigo, *Conflicto de Leyes en el Tiempo*, Institución Universitaria Sergio Arboleda, Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1994, p. 468.

- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO

ECONOMICOS, *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, Comité de Asuntos Fiscales.

- PALOMAR DE MIGUEL, Juan, *Diccionario para Juristas*, 1ª ed., México, Porrúa, p. 689.

- PAUNER Chulvi, Cristina, *El Deber Constitucional de Contribuir al Sostentamiento de los Gastos Públicos*, Madrid, Universitat Jaume I Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, 2001, p. 524.

- PEREZ DE AYALA, José Luis, *El marco fiscal de la subcapitalización de las empresas*, XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario, L. 3, Lisboa, 1998.

- PITA Grandal, Ana María y otros, *Una aportación sobre la naturaleza jurídica de la norma sobre subcapitalización en España*, XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributario, L. 3, Lisboa, 1998.

- ROJINA Villegas, Rafael, *Derecho Civil Mexicano*, México, Porrúa, 2002, p. 35

- RUIZ Almendral, Violeta y ZORNOZA Pérez, Juan, *Derecho Tributario Constitucional*, España, 2004, pp. 129 y 130.

- SERRA Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo, Segundo Curso*, 16ª ed., México, Porrúa, 1995, p. 773.

- SMITH, Adam, citado por ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 16ª ed., México, Themis, 2002, p. 576.

- SMITH, Adam, *Riqueza de las Naciones*, Libro V, Tomo III, Biblioteca de Economía, p. 27.
- STIGLITZ, Joseph E. *La economía del sector público*. 3ª ed., España, Antoni Bosh, 2000. p. 562.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Colección "Garantías Individuales". Las Garantías de Igualdad*, 3ª reimpresión, México, 2004, p. 125.
- TENA Ramírez, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, México, Porrúa, 2002, p. 67.
- TINDALE, Stephen and HOLTHAM, Gerald, *Green Tax Reform*, Londres, Emphasis, 2000, p. 11.
- VALLARTA, Ignacio L., *Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-coactiva*, p. 561.
- VALLE Billinghamurst, Andrés, *Enquadramiento fiscal de la subcapitalización de las empresas*, XIX Jornadas Latino-Americanas de Diritto Tributario, L. 3, Lisboa, 1998.
- VALLE, Javier M., *La Unión Europea y su Política Educativa*, España, Ministerio de Educación y Ciencia, p. 170.
- VARONA Alabern, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, España, Ed. Marcial Pons, 2009, p. 11.
- ZAVALA Ortiz, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, Chile, Ed. Tomson Reuters, 2010, p. 9.

**Fuentes electrónicas.**

- <http://www.senado.gob.mx/gace.php?sesion=2007/09/14/1&documento=105>, consultado el 4 de junio de 2008.
  
- CASADO Ollero, Gabriel, *Los fines no fiscales de los Tributos en el ordenamiento español*, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/arsiu/cont/6/cnt/cnt2.pdf>.
  
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, disponible en: <http://buscon.rae/drae/srvlt.Consulta>.
  
- SEITZ, Frederick, *Letter From Frederick Seitz*, [http://www.petitionproject.org/seitz\\_letter.php](http://www.petitionproject.org/seitz_letter.php).

**Legislación.**

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México.
  
- Constitución Política de la Monarquía Española, España 1812.
  
- Código Fiscal de la Federación, México.
  
- Ley del Impuesto sobre la Renta, México.