

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO

POSGRADO EN DERECHO

**“EL FIN EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS
Y SU FUNDAMENTO A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

DOCTOR EN DERECHO

P R E S E N T A

AGUSTÍN LÓPEZ PADILLA

DIRECTOR DE TESIS

DR. MIGUEL DE JESÚS ALVARADO ESQUIVEL

CIUDAD DE MÉXICO

2012

A mis hijos: Patricia Ofelia, Miriam (+), Agustín Rigoberto, Adrián, José María, Álvaro y Mario, a quienes adoro y que son el motor de mi vida, y muy especialmente dedico este trabajo a Adrián.

A mi madre: con todo mi amor y con gran admiración, por ser envidiable esposa, magnífica hermana y mejor abuela; sabia consejera de todos sus hijos.

A Patricia mi esposa: con admiración por su entrega desinteresada a la Mitra y la constante ayuda a los necesitados de asesoría jurídica, eclesiástica y canónica, sin importar su status social.

A mis hermanos: José Antonio, Juan, Gustavo Arturo, Silvia Luz, Magdalena Sofía, Luis Eduardo Rigoberto y María Antonieta, con todo cariño y admiración por lo que son y lo que han logrado como Juristas, Filósofos, Teólogos y Sociólogos y muy especialmente a María Antonieta y a José Antonio:

IN MEMORIAM

A todos aquellos que me demostraron su cariño y que ahora se han adelantado a una mejor y excelente vida: a mi abuela María Antonieta, a mis tías: Laura, Ana Teresa, Vilma y María de Jesús Alday (Cuchita). A mis tíos: Hugo y Carlos, y, evidentemente, tú no podías faltar: Don Rigoberto, padre mío, que nos diste un inigualable amor y ejemplo de trabajo y de vida intachable. Toda la familia te extraña en grado sumo y el Foro y el catolicismo mexicano te echan de menos.

A mi querida madre adoptiva: la Universidad Panamericana. No tengo palabras para agradecerte tu regazo, cariño y trato con que sus directivos me han distinguido hasta el día de hoy (37 años) como maestro. A ti mi adorada Universidad, muchas, muchas gracias.

A todos mis colegas de la enseñanza de la Universidad Panamericana: No quiero citarlos, porque como decía el maestro Carrillo Flores: *“el que cita omite y el que omite, ofende”*; pero no quiero dejar de mencionar al Dr. José Antonio Lozano Díez, por su empeño por doctorarme, a él mi especial agradecimiento.

A mis exalumnos, tanto de Licenciatura como del Posgrado: porque gracias a ellos traté de mejorar mi cátedra, cuyo único objetivo ha sido inculcarles el gusto por el estudio y dedicación al Derecho, y, de ser posible, al Fiscal.

Al Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel: excelente Jurisconsulto, sabio juzgador, digno ejemplo del Poder Judicial Federal. Gran amigo. A él mi agradecimiento por su invaluable ayuda para la elaboración de esta tesis.

A los miembros de mi Bufete, por su apoyo, paciencia y comprensión, y muy especialmente a mi brazo derecho: Lic. Armando Javier Flores Sorkin.

Finalmente, existe una máxima bíblica que dice: *“los últimos serán los primeros”* y por consecuencia, a tío Dios Padre, no tengo palabras para agradecerte todo lo que me has dado, empezando por la vida y la salud, porque estoy consciente que todo lo demás vendrá por añadidura, espero a través de tu santa Madre, como abogada de las causas perdidas, llegar a ser digno de ti.

ÍNDICE GENERAL

Pág.

<u>Abreviaturas y siglas</u>	v
<u>Objeto y Finalidad de este trabajo</u>	1
<u>Introducción</u>	7
 <u>CAPÍTULO I.</u> Breves Antecedentes de la Extrafiscalidad	 11
I.1. Antigüedad.....	11
I.2. El Estado Moderno.....	14
I.3. El Mercantilismo.....	15
I.4. El Liberalismo.....	16
I.5. El Keynesianismo.....	19
I.6. La Actividad socio financiera en las Normas Constitucionales.....	 22
A) Constitución Española.....	23
B) Constitución Mexicana.....	24
C) Conclusión.....	25
 <u>CAPÍTULO II.</u> Los Fines Extrafiscales.....	 27

<u>CAPÍTULO III.</u>	El Fin Extrafiscal a través de los Tributos..	52
<u>CAPÍTULO IV.</u>	Diversos Medios para el Otorgamiento de Beneficios Fiscales.....	57
IV.1.	La no sujeción.....	57
IV.2.	La exención.....	63
IV.3.	Disminución de la Base.....	69
IV.3.1.	Gastos Deducibles.....	70
IV.3.2.	Depreciaciones.....	76
IV.3.3.	Amortización de Pérdidas.....	77
IV.3.4.	Excluyentes de Ingresos.....	78
IV.3.5.	Subsidio.....	78
IV.3.6.	La Reducción.....	83
<u>CAPÍTULO V.</u>	El Fin Extrafiscal como Sanción Administrativa.....	90
<u>CAPÍTULO VI.</u>	La Reserva de Ley y los Fines Extrafiscales...	99
<u>CAPÍTULO VII.</u>	Los Fines Extrafiscales y el Principio de Proporcionalidad.....	109

VII.1. Los Tributos Extrafiscales de Protección ambiental y su Respuesta ante el Principio de Capacidad Contributiva.....	124
---	-----

CAPÍTULO VIII. Los Fines Extrafiscales y el Principio de

Equidad.....	132
--------------	-----

VIII.1. Violación al Principio de Igualdad

Tributaria.....	138
-----------------	-----

VIII.2. La Igualdad Tributaria y el Impuesto

Extrafiscal.....	139
------------------	-----

CAPÍTULO IX. Los Tributos Extrafiscales:..... 141

IX.1. El Hecho Imponible.....	141
-------------------------------	-----

IX.2. El Sujeto Pasivo.....	144
-----------------------------	-----

IX.2.1. El Sucesor de la Deuda Tributaria..	145
---	-----

IX.2.2. El Sustituto del Contribuyente.....	146
---	-----

IX.2.3. El Retenedor a Cuenta.....	146
------------------------------------	-----

IX.2.4. El Responsable del Tributo.....	147
---	-----

IX.3. La Base Gravable.....	148
 <u>CAPÍTULO X.</u> Análisis Previo para el Establecimiento de	
Tributos Extrafiscales.....	153
 1. La Idoneidad o Utilidad.....	154
2. La Necesidad.....	155
3. La Proporcionalidad.....	155
 <u>CONCLUSIONES</u>	160
 <u>Bibliografía</u>	187

ABREVIATURAS Y SIGLAS:

Art(s).= Artículo(s)

Fracc(s). = Fracción(es)

CE = Constitución Española.

Cfr. = Confrontar

CPEUM = Constitución Política de los Estados Unidos.
Mexicanos.

IEPS = Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

ISR = Impuesto Sobre la Renta.

ITI = Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas.

IVA = Impuesto al Valor Agregado.

LGTE = Ley General Tributaria Española.

SCJN = Suprema Corte de Justicia de la Nación.

TCE = Tribunal Constitucional Español.

OBJETO Y FINALIDAD DE

ESTE TRABAJO

Recientemente, el tema de los fines extrafiscales de los tributos ha adquirido una extraordinaria importancia en nuestro sistema legislativo y judicial. Sin embargo, hace ya algunas décadas que la SCJN sostuvo, en jurisprudencia reiterada, que el establecimiento de impuestos o tributos con fines extrafiscales debían en todo caso respetar los principios constitucionales plasmados en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM.

Con el transcurso del tiempo dicho criterio ha sufrido importantes modificaciones, de modo que actualmente el criterio del máximo tribunal difiere en gran medida de la jurisprudencia citada, al sostener que pueden existir causas justificadas para exceptuar la observancia de los principios constitucionales, muy particularmente los de proporcionalidad (capacidad económica) y equidad.

A través de la presente tesis nos proponemos demostrar la inseguridad jurídica que deriva de este último criterio, en perjuicio de todo el sector de contribuyentes amparados originalmente por los principios constitucionales, no sin antes hacer un análisis sistemático y metódico sobre el concepto, conformación y principios de los fines extrafiscales de los tributos, basándonos para ello en los criterios de diversos tribunales de derecho comparado, especialmente del TCE, así

como en la doctrina nacional y extranjera que se ha pronunciado sobre este tema a lo largo de la historia.

Asimismo se expondrán diversas teorías de otros tantos autores, algunas de ellas antagónicas, sobre las características y principios que deben observarse con relación a los tributos de carácter extrafiscal. Como veremos, algunos de estos autores consideran que los impuestos con fines extrafiscales no son impuestos, mientras que otros los aceptan como justificación para alentar actividades económicas, sociales, culturales o de redistribución de la riqueza, siempre y cuando estos valores se encuentren plasmados en la CPEUM.

Derivado de lo anterior, discutiremos la importancia de limitar los tributos extrafiscales con base en una estricta observancia a la CPEUM, con su respectiva reserva de ley, así como de justificar plenamente la creación de este tipo de tributos, pues como se verá más adelante, la mayor parte de los autores que reconocen los fines extrafiscales, coinciden en que los mismos generan una restricción, si se le puede llamar de este modo, al principio de capacidad contributiva.

Veremos que los tributos extrafiscales no están expresamente plasmados en muchas de las constituciones existentes; y sin embargo, de los propios textos constitucionales, los tribunales y la doctrina han interpretado que la existencia y facultad de establecer tales tributos se encuentran reconocidas indirectamente, tratándose de la consecución de fines de regulación económica, planeación y

desarrollo social, así como el aliento e impulso a la industria y la redistribución de la riqueza. Tal es el caso en México, donde la SCJN ha interpretado que el artículo 25 constitucional le otorga al Estado las facultades de establecer tributos con fines extrafiscales.

No pasamos por alto en nuestra exposición la existencia específica de fines extrafiscales en el artículo 131 de la CPEUM, en donde se le otorgan facultades al Ejecutivo Federal para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas o tarifas de importación y exportación expedidas por el Congreso de la Unión, e incluso para crear otras, derivándose claramente de lo anterior que con el objeto de regular el comercio exterior, el Ejecutivo Federal tiene facultades extraordinarias, siendo estas de carácter fundamentalmente extrafiscal, pues no persiguen un fin recaudatorio.

Además de la parte introductoria, el presente estudio consta de once capítulos en los que trataremos los diferentes aspectos y la problemática de los tributos extrafiscales como se explica a continuación.

En el capítulo I estudiamos brevemente los antecedentes de la extrafiscalidad, mencionando las principales posturas que se han presentado a través de la historia.

En el capítulo II se define el concepto de fines extrafiscales, así como el objeto y finalidad con los que han sido creados.

El capítulo III analiza la posibilidad de alcanzar un fin extrafiscal a través de los tributos, sin necesidad de establecer cuotas o cargos de carácter extratributario.

En el capítulo IV nos referimos a los diversos medios contemplados en la legislación mexicana a través de los cuales se pueden otorgar beneficios de carácter extrafiscal, sin recurrir para ello necesariamente al establecimiento de una norma especial de dicha naturaleza; esto es, un fin extrafiscal se puede alcanzar con el simple aumento de deducciones o a través de la depreciación acelerada, por citar algunos ejemplos.

En el capítulo V analizamos la postura de algunos autores que consideran que el impuesto con fines extrafiscales se traduce en una auténtica sanción administrativa, tomando como principal ejemplo el caso del Impuesto Sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía, mismo que no obstante haber sido declarado constitucional por el TCE, ha sido blanco de numerosos cuestionamientos principalmente por parte de la doctrina española.

El capítulo VI trata el tema del sustento legal, y en último término constitucional, que debe fundamentar la existencia de los impuestos y los tributos con fines extrafiscales en general, tomando en cuenta que la ley está subordinada a los principios constitucionales, pues como veremos más adelante, la justificación del establecimiento del impuesto con fines extrafiscales debe basarse en fines constitucionales como son alentar la economía, el desarrollo social, la cultura, la

educación, y en general cualquier concepto contemplado en la CPEUM, de modo que de no contar con dicho sustento, los impuestos con carácter extrafiscal resultarían violatorios de dicho ordenamiento.

En el capítulo VII, tomando como base la doctrina tanto nacional como extranjera, hablaremos de la justificación de los fines extrafiscales de los tributos en relación con el principio de proporcionalidad o de capacidad contributiva, tema total de nuestra exposición, y sumamente álgido, ya que como veremos, actualmente no existe un consenso entre la gran mayoría de los autores analizados.

En el capítulo VIII estudiamos los fines extrafiscales con relación al principio de equidad, otro tema de suma importancia y trascendencia, además de muy complejo en virtud de la problemática relacionada con la justificación del establecimiento de un fin extrafiscal, cuando existe un plano de igualdad. Como se demostrará con las tesis de la SCJN, en múltiples casos en los últimos años se han justificado violaciones al principio de igualdad en la consecución de supuestos fines extrafiscales, por lo que se requiere un sustento constitucional que justifique el otorgamiento de un trato preferencial a ciertos actos o hechos imponibles, en virtud del cual se discrimine o perjudique a aquéllos que se encuentran en el mismo plano.

En el capítulo IX se hace un análisis de los elementos que deben considerarse para el establecimiento de tributos extrafiscales a través de los impuestos.

En el capítulo X, basándonos principalmente en la doctrina extranjera, nos referimos a los principios básicos y conceptuales para el establecimiento de fines extrafiscales, pues no basta que se justifique la implementación de un impuesto con fines extrafiscales a través de la exposición de motivos o de discusión camaral, sino que es necesario hacer un análisis previo sobre la idoneidad o necesidad de la implementación de este tipo de tributos. Dado lo anterior éste es uno de los capítulos medulares del presente trabajo.

Finalmente presentamos nuestras conclusiones, en donde exponemos nuestro punto de vista en relación con los tributos con fines extrafiscales, es decir, nuestra concepción respecto de los mismos; hacemos asimismo una crítica respetuosa al Poder Judicial de la Federación en cuanto a diversas tesis contradictorias, y proponemos una posible solución al problema del establecimiento de este tipo de contribuciones que han sido constantemente impugnadas por parte de los contribuyentes.

INTRODUCCIÓN

Es indudable que durante las últimas tres décadas el derecho tributario se ha desarrollado a pasos agigantados. Lo anterior se refleja, entre otras cosas, en el hecho de que los países miembros de organizaciones internacionales como la Organización de Estados Americanos (OEA), la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Unión Europea (UE), se han visto en la necesidad de adoptar y homologar dentro de sus legislaciones domésticas, una gran variedad de normas internacionales que aseguren la aplicación de un justo y adecuado gravamen en aquellos casos en que sus respectivos ciudadanos o residentes son sujetos obligados por dos o más disposiciones fiscales provenientes de diferentes países, como consecuencia de la realización de operaciones de carácter internacional, o de la posesión de bienes u obtención de ingresos en un país distinto al de su residencia.

Así, la regulación fiscal internacional dirigida a estos países tiene como fin la creación de disposiciones legales homogéneas y equitativas, a través de las cuales se evite la doble tributación y consecuente huida de capitales, así como el posible ocultamiento de estos, conducta que encuadra en el tipo penal de fraude.

Uno de los resultados de dicha regulación es la creación de un sistema para combatir la existencia de los originalmente denominados *paraísos fiscales*, y que ahora conocemos como regímenes fiscales preferentes. Lo mismo se puede decir

sobre el surgimiento de la figura de los precios de transferencia, que no es otra cosa que la regulación de operaciones internacionales llevadas a cabo entre compañías vinculadas, ahora favorecidas por la globalización, en donde claramente se observa cómo las culturas de los países más débiles empiezan a desaparecer o a minimizarse ante el poderío económico y cultural de los más fuertes, los cuales logran imponer las condiciones económicas que más les favorecen, así como sus valores, tradiciones y costumbres.

En el caso de México, en los últimos treinta años muchas empresas nacionales han perdido su valor competitivo ante el poderío económico de los grandes consorcios internacionales, siendo materialmente absorbidas por estos últimos e incorporadas a su estructura. Como ejemplos de lo anterior podemos citar a las industrias del calzado, vestido, alimentos y bebidas alcohólicas, así como las de servicios en todas sus ramificaciones.

Este proceso de globalización ha traído también aparejada, dentro de la ola de costumbres y valores que mencionamos líneas atrás, una nueva preocupación por el bienestar corporal y social del individuo, lo que se traduce en la acelerada aparición de defensores del medio ambiente, la salud mental y corporal, etc. De este modo, lo que hace algunos años era bien visto, o por lo menos resultaba indiferente y no era motivo de alarma, como la emisión de gases por parte de diversas industrias, el uso de los ríos en forma indiscriminada, la ingesta de bebidas alcohólicas o el consumo excesivo de tabaco, en la actualidad ha adquirido una

exagerada importancia, a grado tal que puede recibir más atención, por ejemplo, la salud de las ballenas, que la despenalización del aborto.

A pesar de no ser parte medular de este estudio, hacemos mención de estos aspectos económicos, ambientalistas y de algún modo proteccionistas de la salud, en virtud de que han impulsado en gran medida la creación de nuevas infracciones y sus respectivas sanciones administrativas, así como el desarrollo, más no el origen, de los llamados tributos con fines extrafiscales, cuyo objeto primordial o esencial no es la recaudación tributaria, la cual resulta hasta cierto punto ajena a los mismos, sino la conservación del medio ambiente, la eliminación o reducción del consumo de tabaco y bebidas alcohólicas, y muchos otros temas en relación a los cuales se pretenden evitar, incentivar u obligar a la realización de ciertas conductas, según corresponda con el objetivo que la autoridad se haya planteado.

Como lo veremos a lo largo de este estudio, consideramos que el fin extrafiscal pretende justificar la desigualdad en la aplicación de la norma, en contravención al principio de equidad a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, ya que sus fines son distintos a los estrictamente recaudatorios, incluyendo además de los ya mencionados, los de regulación económica, social o de otra índole.¹

¹ Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Los Fines Extrafiscales del Impuesto*. En AMATUCCI, Andrea (dir.) *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo I: El derecho tributario y sus fuentes. Temis, Bogotá, 2001. Pág. 341. *“El impuesto constituye una de esas instituciones que se han convertido en el objeto predilecto del elemento intervencionista del Estado, y sobre la cual inciden aspectos jurídicos y económicos. El impuesto, como medio de intervención económica y social en la vida activa de las comunidades actuales, no es un fenómeno privativo de tal o cual Estado, sino que por el contrario, su*

En este orden de ideas, a lo largo del presente estudio trataremos de precisar y responder muy diversas cuestiones sobre la finalidad de las normas fiscales, entre otras, las siguientes:

¿Cuáles son los fines extrafiscales de los tributos? ¿Cómo se distingue una norma con fin extrafiscal de aquélla cuyo fin es exclusivamente recaudatorio o fiscal? ¿Está el juzgador facultado para interpretar la esencia del fin extrafiscal y justificar la desigualdad de la ley?² ¿Existen realmente excepciones justificadas a estos principios constitucionales? ¿Pueden concebirse los tributos originariamente con fines extrafiscales? ¿Qué tributos pueden considerarse como destinados por su naturaleza a dichos fines? ¿Los fines extrafiscales aplican igualmente tanto a impuestos como a derechos? ¿Los tributos con fines extrafiscales deben formar parte del Presupuesto del Estado?

característica es su generalización. (...) el impuesto toma especial relieve en aquellos países altamente desarrollados, como es el caso de la Unión Europea. (...) Así, la utilización del impuesto con finalidades intervencionistas, ha suscitado problemas jurídicos sobre los cuales han volcado su atención la doctrina, la legislación y la jurisprudencia europeas. El impuesto como objeto de estudio de la ciencia jurídica, es distinto al del impuesto como objeto de estudio de la ciencia de la hacienda, dejando a un lado las naturales afinidades existentes. La inadecuada comprensión de ese aserto es la que ha llevado muchas veces al Estado intervencionista a utilizar incorrectamente el impuesto por sus efectos económicos, para tales fines intervencionistas. Pero para ello se ha visto en la necesidad de emitir leyes intervencionistas y como legislador no le ha quedado más recurso que utilizar el impuesto tal como ha sido configurado por el derecho tributario. Así, los efectos que el tributo pretende en sentido económico han tenido que ser realizados mediante el impuesto en sentido jurídico. De no darse la compatibilidad entre medio y fin, es entonces cuando en la búsqueda de éste se distorsiona el medio jurídico en el intento de adaptarlo al fin económico, y se produce, en consecuencia, un difuminado de la naturaleza de las instituciones. En este caso, es la pérdida de la naturaleza del impuesto como precepto jurídico. Si esto ocurre, lo más probable es que ya no estemos ante un impuesto de acuerdo con el derecho tributario, sino ante una prestación coactiva monetaria de otra clase."

² La SCJN sostiene que la justificación a la violación de los fines constitucionales establecidos en el art. 31-IV de la CPEUM, debe expresarse en la exposición de motivos de la resolución del juzgador en un caso determinado.

CAPÍTULO I
BREVES ANTECEDENTES DE LA
EXTRAFISCALIDAD

I.1. Antigüedad

Algunos autores consideran que el tributo extrafiscal más antiguo se encuentra en el tributo aduanero de la antigua Grecia. Cabe aclarar que, aunque en ese entonces no existía nada parecido a lo que hoy llamamos sistema fiscal³, las mercancías comerciadas eran de hecho gravadas con los correspondientes derechos.⁴ En estas condiciones los derechos de aduanas tuvieron inicialmente un fin recaudatorio y claramente no proteccionista, constituyendo una de las fuentes principales de ingresos de los estados griegos. Sin embargo, podemos encontrar que dichos ingresos fueron utilizados en alguna ocasión para la consecución de fines extrafiscales. Como ejemplo de lo anterior, el economista griego A. Andreades afirma que los griegos gravaban algunas mercancías por motivo de orden público, o para levantar barreras de carácter religioso o político.⁵

³ Cfr. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Madrid, IEP, 1961, Vol. I, pág. 136. En aquella época el comercio entre las distintas ciudades griegas se realizaba a través de los puertos.

⁴ Cfr. SÁNCHEZ, Ildelfonso. *“La Aduana: pasado, presente y futuro.”* Estudios Aduaneros: Concepto y Naturaleza de las instituciones aduaneras. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974.

⁵ *Íbid.* Pág. 29.

Por su parte, en las primeras épocas de Roma el aumento de los tributos no se produjo en consonancia con el incremento de gastos públicos que experimentaba la hacienda romana, pues la expansión del pueblo romano se financiaba principalmente con los tributos recaudados de las poblaciones sometidas.⁶

Entre los numerosos impuestos establecidos durante la civilización romana, existieron también algunos cuyos fines primordial no eran estrictamente recaudatorios, sino otros que de acuerdo con la terminología actual podríamos denominar extrafiscales.⁷

Como principal ejemplo de lo anterior podemos citar la *Lex Iulia et Papia Poppaea*, que valiéndose de medios fiscales procuraba el cumplimiento de fines evidentemente sociales como eran proteger y promocionar la institución matrimonial, así como combatir el celibato imponiendo un gravamen sobre dicha condición, ya que en Roma había alcanzado proporciones alarmantes. Esta ley disponía asimismo que los bienes transmitidos por herencia a personas en edad de contraer matrimonio que no estuviesen casadas, se convirtiesen en *caducum*, es decir, fueran devueltos al fisco.⁸

⁶ Cfr. SÁINZ DE BUJANDA. *Op. Cit.* Nota 3. Pág. 153.

⁷ Cfr. GERLOFF, Wilhelm y NEUMARK, Fritz. Tratado de Finanzas. El Ateneo, Buenos Aires, 1956, pág. 199.

⁸ Cfr. VANONI, Ezio. Naturaleza e interpretación de las Leyes Tributarias. Madrid, IEF, Ministerio de Hacienda, 1973, pág. 84.

En la época monárquica romana, bajo el poder de Tito Livio, está también presente el tributo aduanero bajo la denominación de *Portorium*.⁹ Este impuesto gravaba la circulación y tráfico de mercancías, y era exigible por las autoridades tanto en la frontera del imperio como a la entrada de ciudades y pueblos, así como durante el tránsito por diferentes caminos y paseos. Cabe aclarar que a este impuesto se hace referencia en el artículo 117 de la CPEUM, como una limitación para las Entidades Federativas de lo que hoy conocemos como impuestos alcabalatorios.

Los autores citados sostienen que la utilización de los derechos aduaneros no fue importante en los primeros tiempos de la civilización romana, debido en parte a que en esta época la actividad comercial era escasa; pero esta situación cambió drásticamente en la época imperial al florecer el comercio, y con él la organización aduanera, lo que a su vez implicó un mayor perfeccionamiento en materia de derechos aduaneros. El territorio imperial se dividía en diversas circunscripciones aduaneras que a su vez abarcaban diferentes provincias. Más tarde, la desmembración del imperio romano supuso un retroceso absoluto en el ámbito tributario, como en muchos otros.

⁹ Cfr. SÁNCHEZ, I. *Op. Cit.* Nota 4. Pág. 29.

I.2. El Estado Moderno

Durante la Edad Media el sistema feudal se caracterizaba por la concentración de la propiedad territorial en pocas manos y grandes dominios. Los grandes señoríos se convirtieron en organizaciones financieras autónomas, dentro de las cuales el propietario y señor percibía y administraba a su arbitrio cierta clase de tributos o gabelas que no llegaban al tesoro real. Este fraccionamiento del poder político condicionó totalmente las posibilidades del ejercicio del poder tributario a lo largo de toda la Edad Media y hasta el nacimiento de los estados nacionales como forma de organización política. De ahí la afirmación de que el origen de la hacienda pública se produce con la instauración del Estado moderno.

El tránsito de la organización política medieval al Estado moderno no se produjo súbitamente, al contrario, fue necesario un largo periodo histórico que se extendió desde finales de la Edad Media hasta el triunfo del pensamiento liberal. Sáinz de Bujanda distingue tres grandes etapas dentro de este periodo: la del absolutismo monárquico, que se desarrolla en los siglos XVI a XVIII; la del constitucionalismo demoliberal, que discurre a lo largo del siglo XIX y primer tercio del XX; y la del totalitarismo.¹⁰ A estas etapas nosotros añadiremos la actual etapa ultramoderna o democrática.

¹⁰ Cfr. SÁINZ DE BUJANDA. *Op. Cit.* Nota 3. Pág. 247.

Finalmente, entre los diversos factores que han incidido en la conformación actual del Estado y su actividad financiera, consideramos los siguientes como los de mayor influencia: las teorías económicas en torno al papel del Estado, el nacimiento del llamado Estado de bienestar, y el movimiento constitucional.

I.3. El Mercantilismo

La política mercantilista impuso una planificación de las economías nacionales desconocida hasta entonces. La economía dejó de ser considerada como algo accesorio, convirtiéndose la riqueza del Estado en un fin público que servía como instrumento para combatir el poder de los nobles, de las ciudades y de las corporaciones. El mercantilismo pretendía, de acuerdo con el pensamiento político de la época, transformar la sociedad y su organización sustituyendo la política local y regional, propia de los poderes feudales, por una política estatal y nacional, de forma que se afirmara y subrayara el poder del Estado. Este último asumió entonces como parte de su misión el favorecimiento del interés nacional, lo cual lograba mediante el levantamiento de las barreras proteccionistas al comercio y la promoción de la industria nacional. El Estado se convertía así en el sujeto y objeto de la política económica.¹¹

¹¹ Cfr. HERNÁNDEZ MARTÍN, Miguel Ángel. La Intervención del Sector Público en la Economía y su Actividad Empresarial. Universidad de Salamanca, España, 1988. Pág. 31.

Bajo la política mercantilista los tributos dejaron de ser algo excepcional y extraordinario, para convertirse en un medio permanente de financiamiento del gasto público. Como consecuencia de esta renovada importancia en el destino de los tributos, empiezan a considerarse como medio de promoción de la economía, y más aun, se reconoce su utilidad como medio de imposición política, económica y social.

Queda claro, por tanto, que la utilización de los tributos con fines extrafiscales no era algo extraño al sistema tributario mercantilista, ya que el tributo no se establece solamente como institución fiscal, sino que se conceptúa como un instrumento de la política económica y social.¹²

I.4. El Liberalismo

Bajo este sistema económico, la situación cambia drásticamente a lo largo del siglo XIX y principios del siglo XX. Al comenzar el siglo XIX, se da el triunfo del movimiento constitucional liberal bajo la férula de la democracia, sucediendo a la etapa absolutista e inspirando el régimen político de los Estados europeos occidentales sobre principios fundamentalmente similares.¹³

¹² Cfr. GEROLFF, W. *Op. Cit.* Nota 7. Pág. 100.

¹³ Cfr. SÁINZ DE BUJANDA. *Op. Cit.* Nota 3. Págs. 263, 315 y 316. La revolución francesa introdujo en el horizonte político, tres ideas cardinales: libertad, igualdad y fraternidad. Toda esa renovación de principios e ideales políticos fue acompañada del deseo que consagrara en forma escrita y solemne la estructura del Estado y los derechos y libertades del individuo. Este deseo dio origen al movimiento constitucionalista, de modo que ningún Estado del occidente europeo se libró de la necesidad de proclamar en forma escrita las normas organizadoras de la vida política. El triunfo de las normas fue, en efecto, la clave del sistema político que venimos examinando. Estas indicaciones nos permiten

El triunfo del movimiento liberal marcó de este modo el nacimiento de los Estados europeos. El liberalismo político y su traducción al campo económico – el liberalismo económico – supusieron una reacción contra las ideas mercantilistas reinantes hasta entonces.

En otras palabras, podemos decir que el liberalismo económico redujo la actividad del Estado y su intervención en la vida económica del país, a un papel de garante de la materialización sin distorsiones de la libre competencia en el mercado. Todo ello consecuencia del triunfo del principio de *laissez-faire* (“dejar hacer”), y de las tesis económicas desarrolladas por Adam Smith en *La Riqueza de las Naciones*.

El no intervencionismo que caracterizó al Estado liberal se reflejó claramente en los diferentes ámbitos de la realidad social y económica, incluido el ámbito jurídico. En la mentalidad de la época no existía una representación de conjunto del proceso económico como instancia sobre el cual operar y modificar. El orden económico era producto de leyes económicas naturales que lo regían, y dentro de ese marco naturalista, el hombre debía aportar su racionalidad, interés y motivación para el intercambio de bienes y servicios con el fin de obtener el máximo beneficio, y así servir a los intereses generales y al progreso.

Por tanto, al ser el individuo el punto de referencia de las relaciones económicas, su libertad de acción e independencia frente a restricciones arbitrarias

explicar en qué sentido los Estados del occidente europeo se convirtieron, en el siglo XIX, en Estados de Derecho.

de naturaleza política, o derivadas de instituciones arcaicas o desfasadas, se convertía en el fundamento del orden político.

Bajo estas circunstancias, la constitución cumplía una de sus funciones capitales configurando el escenario político para el desarrollo del individuo, cuyas libertades políticas encierran también sus libertades económicas.¹⁴ Por su parte los parámetros de acción de la política fiscal quedaron drásticamente reducidos. Dado que el concepto de tributo se concebía exclusivamente con fines recaudatorios, se marginó y rechazó la idea de su utilización con fines extrafiscales.

En la economía clásica, liderada por las tesis de Adam Smith, se condenaba en principio toda intromisión del Estado en la actividad económica, y por consiguiente se rechazaba la utilización de los tributos, y en particular de los impuestos, como medio para dirigir la economía o perseguir objetivos de carácter social. Algunos autores como Wangener A.¹⁵, sostienen que el propio Adam Smith se manifestó a favor de la imposición a la renta del suelo con objeto de mejorar la agricultura y combatir algunos fraudes en el sistema de arrendamientos, es decir, que aceptaba la existencia de excepciones a la regla liberalista mencionada. En otras palabras, la economía clásica no se oponía en todos los casos ni de forma tajante, al hecho de que el impuesto se utilizara para fines económicos o sociales.

¹⁴ Cfr. BASSOLS COMA, Martín. Constitución y sistema económico. Madrid, Tecnos, 1985. Págs. 22 y 23.

¹⁵ Cfr. AIZEGA ZUBILLAGA, Xosé Mari. La Utilización Extrafiscal de los Tributos y los Principios de Justicia Tributaria. Universidad del País Vasco, 2001. El autor cita en esta obra las ideas de Wangener como referencia del tema en comento.

I.5. El Keynesianismo

Frente a las fuertes ideas liberales, hacia finales del siglo XIX se levantaron varias voces cuestionando el concepto de “*dejar hacer, dejar pasar*”, y ponían el acento en la necesidad de impulsar los efectos socio-políticos del impuesto.¹⁶ Desde ese momento y hasta la década de los años cuarenta (s. XX), el orden liberal experimenta una serie de cambios que afectan los aspectos económicos, sociales, socio-económicos, laborales y culturales, así como la relación entre el Estado y la sociedad. Dichos cambios, como veremos más adelante, alcanzan su punto culminante tras la Segunda Guerra Mundial.

Es en este periodo que J. M. Keynes se da a la tarea de sintetizar y teorizar algunas prácticas que comenzaban a ser frecuentes en la época, aportación que más adelante supondría la revisión y replanteamiento de los instrumentos de política económica, y otros elementos importantes del pensamiento neoclásico. Hasta ese momento, la hacienda pública se limitaba a colaborar para la consecución del crecimiento y la asignación eficaz de los recursos. Sin embargo, a partir de las tesis de Keynes, la actividad financiera comienza a intervenir activamente para garantizar la estabilidad del sistema; se rompe con los principios clásicos de delimitación del gasto público y equilibrio presupuestario, y se fomentan el empleo y la estabilidad de

¹⁶ De hecho, todavía en el año 2011 sigue padeciéndose la crisis económica que explotó a fines del 2007, y se asentó en el 2008. Algunos economistas declararon que la crisis surgió debido a la ligereza y liberalidad con que se permitió manejar y operar a las instituciones financieras, principalmente por parte de los Estados Unidos de América. Los analistas consideran que deben establecerse reglas más precisas, mediante las cuales el Estado pueda vigilar la operación financiera para evitar un colapso económico como el que referimos, mismo que algunos expertos en economía consideran como más drástico y profundo que el que se vivió durante la depresión de 1929.

precios. La política fiscal toma entonces un papel protagonista dentro de la actividad financiera y la política económica, como uno de los instrumentos más importantes de que disponía la política socio-económica estatal.

Se abandonó así, de manera gradual, la hasta entonces prevaleciente limitación a la actuación del Estado frente a los problemas económicos y sociales; limitación que de hecho no fue nunca total ni absoluta, ya que si bien el Estado moderno debió obedecer el principio de *laissez-faire*, lo cierto es que en todos los países se habían establecido medidas arancelarias, otorgado subsidios a empresas y actividades industriales, y se desarrolló una política de fomento de diversas actividades económicas, aunque en principio sólo fuera como medidas correctoras y subsidiarias que carecían de una programación preestablecida.

Las ideas keynesianas quedaron definitivamente consagradas tras la Segunda Guerra Mundial, y fueron los años siguientes los que marcaron el nacimiento de la “Era del Bienestar”. Las políticas de la postguerra inspiraron la idea de que el Estado debía favorecer el crecimiento económico, y este último orientarse hacia el bienestar, elemento definitorio del Estado social.¹⁷ Es por ello que, a partir de ese momento, el Estado asume un papel activo de intervención prácticamente en

¹⁷ Cfr. CAZORLA PRIETO, Luis María. Poder Tributario en el Estado Contemporáneo. Madrid, IEF, 1981. Pág. 40.

todos los aspectos de la vida económica y social, siendo en realidad muy pocos los ámbitos que escaparían a los efectos de la nueva actividad pública.¹⁸

El Estado se hace cargo entonces de proteger al ciudadano de las incidencias que éste pudiera sufrir. Surge así el llamado “Estado de bienestar”, que se responsabilizará de la satisfacción de una serie de necesidades sociales como educación, sanidad, pensiones, seguridad, beneficencia, vivienda, etc. El Estado se compromete al logro de ciertos objetivos y a la consecución de determinados fines, algunos de los cuales se lograrían impulsando o incentivando al sector privado, mientras que otros requerirían la asunción y gestación directa del sector público, todo lo cual contribuye a incrementar su participación en el sector económico, y a convertir al Estado en el capitalista más importante del circuito económico.

De entre los diversos recursos de intervención a disposición de los poderes públicos desde entonces, cabe destacar los siguientes: la regulación, por medio de la cual el poder público dicta disposiciones legales que dirigen o restringen una determinada actividad de los particulares; y la participación directa en la producción de bienes o servicios, y en la gestión empresarial, así como en los gastos fiscales,

¹⁸ La historia nacional nos da un claro ejemplo de esto en la época de Luis Echeverría Álvarez, ex presidente de los Estados Unidos Mexicanos (1970-1976), durante cuya administración se realizó una impresionante inversión e intervención en actividades empresariales de todo tipo. En este sexenio, el poder del Estado no solamente se limitaba a la administración de justicia y a la prestación de servicios públicos, sino que además intervino en todas las actividades empresariales e industriales que desarrollaba el país, por cierto con resultados funestos, pues las empresas fueron puestas en manos de funcionarios públicos que nunca tuvieron el menor interés ni preocupación por hacer de las empresas estatales algo rentable. Lo anterior debido en gran parte al hecho de que no eran propietarios de las empresas en cuestión, ni habían invertido y arriesgado su propio capital en ellas. Esta política económica, que se mantuvo hasta el sexenio de Carlos Salinas de Gortari, provocó el derrumbe de la economía mexicana.

incentivos, o subvenciones con los cuales se intenta conseguir que el sector privado adapte su comportamiento a los objetivos públicos, sin necesidad de que el sector público gestione directamente la actividad de que se trate.

Como conclusión de estos breves antecedentes, diremos que después de la Segunda Guerra Mundial los Estados se reconstruyen como Estados de Bienestar, tal como entendemos este concepto actualmente, es decir, cuentan una base constitucional apropiada, un pacto político sobre el que se sustentan y un poder público regulador e intervencionista con fines de crecimiento económico y redistribución de la renta. Finalmente, como lo veremos más adelante, todos los textos constitucionales de los países occidentales recogen, en mayor o menor medida, un amplio abanico de objetivos económicos, sociales, culturales o medio ambientales que debe satisfacer el Estado a través de los recursos que el ordenamiento jurídico pone a su disposición, entre ellos el tributo.

I.6. La Actividad Socio-Financiera en las Normas Constitucionales

En esta sección nos concentraremos en analizar dos ejemplos de ordenamientos que reflejan el pensamiento keynesiano: la Constitución Española y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A) Constitución Española

En primer lugar, y de acuerdo con los principios keynesianos de intervención del Estado, la CE establece como objetivos de la actividad estatal los siguientes: promover las condiciones favorables para el progreso social y económico; atender a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos, en particular la agricultura, ganadería, pesca y artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles; asegurar la protección social, económica y jurídica de la familia; proteger la salud pública; protección y mejora del medio ambiente; promoción de la vivienda; y protección al consumidor. Asimismo, se mencionan la protección a la juventud, los disminuidos y la tercera edad; y la conservación y promoción del patrimonio histórico, cultural y artístico, entre otros.¹⁹

Según Aizega Zubillaga, el actual modelo constitucional español contempla claramente a la actividad financiera como instrumento de programación, redistribución y estabilidad; impulsora del desarrollo de la economía; y constructora de un nuevo modelo de sociedad en el marco de la realidad económica y social existente. El papel de la hacienda pública resulta así indispensable para la realización práctica y efectiva de los principios fundamentales del ordenamiento jurídico, a saber: la libertad, la igualdad y la justicia.²⁰

¹⁹ Cfr. Constitución Española. Arts. 39 párr. 1º, 40-I, 43, párr. 2º, 45 párr. 2º, 47, 51 y 130 párr. 1º del ordenamiento de referencia.

²⁰ Cfr. AIZEGA ZUBILLAGA. *Op. Cit.* Nota 15.

B) Constitución Mexicana

En el caso de la CPEUM, la participación del Estado en la economía se encuentra, en primer lugar, en el artículo 25, donde se establece que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional, garantizando que éste sea integral y sustentable; fortalezca la soberanía y el régimen democrático; y permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, a través del fomento al crecimiento económico y al empleo, así como de una más justa distribución del ingreso y la riqueza.

Como lo analizaremos a detalle más adelante, es en el citado artículo 25 donde se encuentra, según interpretación de la SCJN, el fundamento de los fines extrafiscales de los tributos.²¹

Por su parte el artículo 26 establece la obligación del Estado de organizar un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional, que promueva un crecimiento económico sólido, permanente y equitativo, asegurando la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación. Se contempla también la creación de un sistema nacional de información estadística geográfica, cuyos datos serán considerados oficiales.

²¹ *Vid Infra*. Capítulo II. Pág. 38 último párr. y ss.

Asimismo, encontramos en nuestra Carta Magna otras disposiciones sobre la injerencia del Estado en los diferentes ámbitos de la vida social y económica del país. En este sentido, el artículo 4° establece la igualdad entre el varón y la mujer; fomenta la organización y desarrollo de la familia otorgando, entre otros, el derecho a decidir libre y responsablemente sobre el número y esparcimiento de los hijos; y promueve la protección de derechos básicos del individuo como son la salud, un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar, vivienda digna y decorosa, alimentación, y educación y sano esparcimiento para el desarrollo integral de los niños. Igualmente se consagra el derecho al trabajo digno y socialmente útil en el artículo 123, obligando al Estado a promover la creación de empleos y la organización social del trabajo.

Finalmente, el artículo 27 regula la propiedad originaria del Estado sobre las tierras y aguas comprendidas dentro del territorio nacional, y su consecuente derecho a transmitir el dominio de las mismas a los particulares para constituir la propiedad privada, así como de ejercer el mecanismo de expropiación para revertir dicha transmisión por causas de utilidad pública y mediante indemnización.

C) Conclusión

Como podrá observarse, ambas constituciones protegen iguales derechos y promueven la misma diversidad de actividades. En ambos ordenamientos la actividad financiera se traduce en la utilización de las instituciones tributarias al

servicio de los objetivos constitucionales. En este orden de ideas, tanto el art. 4° de la LGTE como el art. 25 de la CPEUM, el primero de ellos de forma expresa y el segundo por interpretación de la SCJN, señalan que sus respectivos sistemas tributarios, además de ser medios para recabar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales, y promover una mejor distribución de la renta nacional.

CAPÍTULO II

LOS FINES EXTRAFISCALES

Para definir lo que debe entenderse por tributos con fines extrafiscales, es necesario en primer término esbozar en breves líneas cuáles son los tributos con fines fiscales de acuerdo con nuestra legislación federal.

Entendemos por tributos con fines fiscales, aquellos que de acuerdo con la legislación doméstica tienen un carácter claramente recaudatorio para el sostenimiento del gasto público, tal y como lo define la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, al obligar a los mexicanos a contribuir al gasto público de la Federación, así como de los Estados y Municipios en que residan, observando los principios de proporcionalidad y equidad. Dicho en otras palabras, todo tributo debe tener como finalidad el gasto público.²²

²² Cfr. Jurisprudencias y tesis aisladas de la SCJN que establecen una definición del concepto de gasto público, y sostienen su constitucionalidad:

A) GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. SCJN (Sala Auxiliar) Jurisprudencia. Séptima Época. Informe 1969, Pág. 25. (IUS No. Registro: 388,026). Materia Constitucional y Administrativa.

La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etcétera. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no esta capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El

anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. la fracción III del artículo 65 de la Constitución General República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

B) GASTO PÚBLICO ESPECIAL, DESTINO DE IMPUESTOS A. NO ES VIOLATORIO DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL. SCJN. Tesis Aislada. Pleno. Séptima Época. Semanario Judicial de la Federación (SJF), Tomo 79 Primera Parte, Pág. 19. (IUS No. Registro: 818,395) Materia Constitucional, Administrativa.

El artículo 31 de la Constitución Federal establece, en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en la ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. La interpretación del citado precepto constitucional debe superarse, porque el señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, cualquiera que sea la forma en que el mismo se fije o distribuya por el legislador o por la autoridad administrativa que formule el presupuesto de egresos, siempre que éste sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.

C) GASTO PÚBLICO. SCJN. Tesis Aislada. Segunda Sala. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XXI, enero de 2005. Tesis 2ª IX/2005, Pág. 605. (IUS No. Registro: 179,575) Materia Administrativa.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

En relación con lo anterior, la fracción VII del artículo 73 de la Constitución confiere la facultad al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto; por su parte, el artículo 74 fracción IV otorga a la Cámara de Diputados la facultad exclusiva de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previa discusión de las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo, así como de revisar la cuenta pública del año anterior.

Debemos considerar que el concepto de tributo varía de un país a otro según las necesidades de cada uno. Actualmente, nuestro sistema positivo en materia federal prevé cuatro clases de tributos: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos; cada uno de ellos definido individualmente en el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación. Por otra parte, el común denominador con las contribuciones existentes en otros países son los impuestos y los derechos, estos últimos también denominados “tasas”, mientras que las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras se encuadran en diversas clasificaciones, pues no son consideradas en todos los casos como tributos destinados al gasto público. Tal es el caso, como lo veremos más adelante, de Argentina, donde los fines de dichas aportaciones son evidentemente extrafiscales, en oposición a un destino esencialmente presupuestario.²³

²³ Cfr. CASÁS, José Osvaldo. Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente: A partir del principio de Reserva de Ley Tributaria. Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002. Pág. 554. Este autor, al hacer un análisis de la legislación Argentina con motivo de la observancia del principio de reserva de ley, hace mención de las contribuciones sindicales y profesionales sosteniendo que “*es común la fijación con carácter obligatorio de cuotas o aportes a cargo de los trabajadores, empleados y profesionales liberales a favor de sindicatos o de colegios profesionales.*” Asevera asimismo que “*no se trata de*

En conclusión, y haciendo énfasis sobre el principio de reserva de ley adoptado por la mayor parte de los países democráticos en que impera el Estado de Derecho, la calidad de tributo es atribuida directamente por el propio legislador, en la medida en que se respeten los principios tributarios de cada sistema jurídico.

Ahora bien, ¿qué debe entenderse por un tributo extrafiscal o parafiscal?

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, *extrafiscal* proviene de las voces latinas *extra*, que significa “fuera de” (Ej.: procedimientos *extrajudiciales* o *extraordinarios*); y *fiscales*, adjetivo que evoca lo perteneciente o relativo al fisco o al oficio del fiscal. Algunos tratadistas prefieren utilizar el término “parafiscal”, del griego *para*, que significa “al margen de” o “paralelo a”. Así, los fines extrafiscales objeto de esta tesis serán aquellos que rebasan o van más allá de la finalidad originalmente concebida para los tributos.²⁴

contribuciones para la previsión social, sino que estas son inherentes a la condición de afiliado – colegiado” y que su pago “es coactivo y en determinados casos es un requisito habilitante para el ejercicio de la actividad.” Finalmente, para el autor, este régimen de agremiación “da lugar al pago de cotizaciones para todos los trabajadores afiliados a la respectiva entidad profesional. Otro tanto ocurre con las matrículas y otros pagos a favor de los colegios o asociaciones profesionales. (...) En el caso de los obreros y empleados, sus empleadores son instituidos por la ley como agentes de retención, discutiéndose si el descuento deben practicarlo también a los trabajadores no afiliados.”

²⁴ Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos María. “Acerca de la llamada parafiscalidad”, en Ensayos sobre administración, política y Derecho tributarios. Tomo I. Buenos Aires, Macchi, 1968. Pág. 1 y ss. De acuerdo con el autor, dentro del concepto de parafiscal se hallan un sinnúmero de contribuciones de índole diversa, difundidas especialmente, después de la Segunda Guerra Mundial, como consecuencia de las nuevas funciones del Estado en materia económica y social, y que abarcan una serie de tasas, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, cargas, etc., instituidos con fines de interés colectivo, ubicadas fuera del presupuesto general del Estado, (de ahí, la utilización de la raíz griega *para*), y que son administrados por personas de existencia ideal, tales como cajas, juntas, fondos, corporaciones, colegios profesionales e institutos dotados de autarquía financiera.

Cfr. CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General. Octava edición. Madrid, Cívitas, 2004. Págs.137 y ss. “La parafiscalidad ha sido otra figura que ha

En principio, el concepto de extrafiscalidad ha sido adoptado por los tribunales mexicanos, como se observa en diversas sentencias donde se refieren de manera expresa a conceptos o fines extrafiscales. Sin embargo, Perfecto Yebra Martul-

levantado dudas sobre su carácter tributario y ha tenido una frontera fluida con la tasa. Avanzar en su mejor delimitación ha sido una tarea tradicional de la doctrina que ha contribuido un esclarecimiento de la misma. Históricamente, la esencia de esta figura ha sido fijada en aspectos diversos: su carácter extrapresupuestario, la afectación del ingreso, su exigencia por las administraciones descentralizadas, su atribución a entidades y personas no estrictamente administrativas, etc. En la medida que el ordenamiento constitucional ha seguido una línea rigurosa de atribución de poderes y, en consecuencia, una mejor definición e interpretación de la reserva de ley, el fenómeno de la parafiscalidad ha ido reduciendo su importancia. La reserva de ley exige que la creación de tributos (prestaciones patrimoniales coactivas) sea hecha por una norma con valor de ley. Los tributos se afectan al gasto público y, en consecuencia, sólo son debidos a administraciones públicas. Finalmente, el principio de la universalidad presupuestaria impide que el establecimiento y supervivencia de gastos e ingresos fuera del presupuesto mismo. En resumen, el avance del constitucionalismo ha significado una delimitación y clarificación importantes de institutos jurídicos como el tributo y el presupuesto, así como una atribución de poder financiero estricta (tanto en el ingreso como en el gasto público). Todo ello tenía que significar un retroceso porcentual y práctico de la parafiscalidad, fenómeno confuso surgido muchas veces más al amparo de poderes fácticos que de la ley fundamental. El ordenamiento constitucional-financiero español permite el avance apuntado. La Constitución dispone en su artículo 31.3 que 'sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.' Cualquiera que sea la esencia de la parafiscalidad no hay duda de su carácter de prestación patrimonial y, por ello, de su inclusión en la reserva de ley que acabamos de transcribir. Por otra parte, la relación parafiscalidad-carácter extrapresupuestario de los ingresos ha sido delimitada por la misma Constitución al disponer que 'los presupuestos generales del Estado...incluirá la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal...' (artículo 134.2). En definitiva, no cabe ya parafiscalidad de la administración por el carácter extrapresupuestario de los ingresos de que se trate."

Concluye el autor citado con lo siguiente: "en resumen nuestro ordenamiento jurídico (español) permite hacer hoy las declaraciones siguientes en relación con la parafiscalidad:

- a) *todas sus manifestaciones son prestaciones patrimoniales de carácter público, y, en consecuencia quedan sometidas a principio de reserva de ley. Esto no significa (ni tiene por qué serlo) que la reserva a que nos referimos tenga la misma extensión que los tributos. Es suficiente que sea una reserva básica y que corresponda a las esencias de este instituto constitucional.*
- b) *Todas las que se incluyan en el sector público estatal deben de figurar en los presupuestos generales del estado.*

La afectación de los impuestos, aun siendo un rasgo excepcional de los mismos, no cambia su naturaleza. Las cuotas de seguridad social tienen naturaleza impositiva, ya que se establecen por ley, se imponen por actos lícitos, gravan manifestaciones de capacidades económicas y son debidas a un ente público. El examen de su norma básica actual (real decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio) corrobora esta afirmación."

Ortega²⁵ se refiere a una sentencia dictada por el tribunal constitucional, donde se estableció que:

La función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de la política social y económica (señalada en los artículos 40-1 y 130-1) dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta, forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.

De lo anterior se deriva que el alto tribunal tuvo que entresacar esa legitimación para la política económica, por no encontrarse fundamentada originalmente en nuestra Constitución.

A este respecto, otros autores afirman que el tributo, en cuanto institución constitucional, no queda reducido a una función recaudatoria, sino que tiene además un papel que cumplir al servicio del programa y de los principios constitucionales.²⁶

²⁵ *Op. cit.* Nota 1. Pág. 362.

²⁶ *Cfr.* CASADO OLLERO, Gabriel. “*Los fines no fiscales de los tributos*”, en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991. Vol. I. Pág. 134.

Tanto la doctrina como las legislaciones de diversos países, principalmente Argentina, España, Alemania e Italia, reconocen el concepto de la extrafiscalidad o parafiscalidad, pero no existe un común denominador en cuanto a su significado teleológico; es decir, no existe un consenso sobre si al referirnos a tributos con fines parafiscales se trata de exacciones, cargas que persiguen un fin no recaudatorio, o bien, que además de perseguir un fin recaudatorio inmediato, persiguen fines mediatos de política económica que pueden abarcar la agricultura, industria, energía, investigación, economía social, comercio exterior, desarrollo económico regional, ahorro, fomento empresarial, etc. Dicho en palabras del profesor Yebra *“el Estado utiliza los impuestos para intervenir en la economía privada, pero con los impuestos se pueden alcanzar otras metas no estrictamente económicas, como las políticas, sociales, culturales, etc.”*²⁷

Como ya mencionamos, y de acuerdo con algunos tratadistas, el concepto de la actividad financiera como se regula en la CE (1978) encaja en este marco general. Dicho ordenamiento recoge el papel que la actividad financiera, y en particular la actividad tributaria, desempeñan en la sociedad. Se regulan en términos unitarios los aspectos fiscales y extrafiscales de la tributación, sujetándolos a los principios y valores sustanciales que se derivan de la normativa constitucional. Basta repasar el texto constitucional para advertir la voluntad del constituyente español, de encausar

²⁷ *Op. cit.* Nota 1. Pág. 356.

la actividad financiera de los entes públicos hacia la realización de fines y objetivos económicos y sociales, que el propio texto reconoce y ampara.²⁸

En México, si bien hay escasez de doctrina sobre este tema, nuestro máximo tribunal se ha pronunciado recientemente en el sentido de que los fines extrafiscales constituyen uno de los fundamentos en materia de rectoría económica y desarrollo nacional, como se desprende del amparo directo en revisión 1114/2003, donde después de citar el papel del Estado en el desarrollo nacional establecido en el art. 25 constitucional, la SCJN concluye:

(...) 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 constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de objetivos o bien en cualquiera de sus etapas de formación.²⁹

²⁸ Cfr. CASADO OLLERO. *Op. Cit.* Nota 26. Pág. 108.

²⁹ **FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.** SCJN. Tesis Aislada Primera Sala. 1ª LXXXIX/2004. (IUS No. de Registro 181,139) Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XX, julio de 2004, Pág. 193. Materia Administrativa.

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

Por lo tanto, es indudable que tanto en nuestra legislación como en los criterios judiciales se reconoce la existencia de fines extrafiscales de los tributos, entendiéndose por tales los que están encauzados a regular un aspecto no netamente recaudatorio de la vida social, cultural o incluso económica, que tienda al desarrollo de la vida nacional.

Partiremos pues de la reconocida existencia de tributos con fines fiscales y tributos con fines extrafiscales, de modo que la cuestión fundamental radica en dirimir si los tributos con fines extrafiscales persiguen exclusivamente objetivos para regular la vida nacional en los aspectos político, cultural o social sin importar la recaudación, o bien este tipo de tributos deben necesariamente contener en forma inmediata fines fiscales o recaudatorios.

lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, 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.

Lo anterior en virtud de que consideramos importante dejar en claro, para efectos del análisis constitucional que expondremos más adelante sobre la justificación de los fines extrafiscales, si estos deben necesariamente perseguir un fin fiscal aunque no sea esencial, sino de alguna manera accesorio a la finalidad extrafiscal o parafiscal del tributo. Si concluimos que el tributo no debe tener necesariamente un fin inmediato de carácter fiscal, podríamos justificar en cierta medida la inobservancia de algunos principios de la fracción IV del artículo 31 constitucional; de lo contrario, si el fin inmediato debe ser de manera ineludible la recaudación, necesariamente tendríamos que sostener que los principios rectores de los tributos deben observarse sin excepción.

Entre la doctrina existente encontramos partidarios de una y otra posturas, de donde tomaremos aquellas opiniones que consideramos de mayor relevancia para este trabajo. En primer lugar, Palao Taboada señala que *“el legislador puede perseguir cualquier fin mediante la fiscalidad, con la condición de que al hacerlo no produzca normas arbitrarias”*³⁰; por su parte, Albiñana García-Quintana sostiene que *“los llamados impuestos con fines no fiscales no son ciertamente impuestos. En el intermedio quedan posiciones doctrinales que admiten con más o menos reparo la utilización extrafiscal del tributo”*.³¹

³⁰ Cfr. *“Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva.”* En Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Federico de Castro. Madrid, Tecnos, 1976. Pág. 418.

³¹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *“Los impuestos de ordenamiento económico. H.P.E., 1981, núm. 71.*

Sobre este punto intermedio, Aizega Zubillaga recoge en su obra las opiniones de muy diversos autores, las cuales citaremos brevemente a continuación, comenzando con aquéllas que avalan y justifican la existencia de fines extrafiscales de los tributos.³² En este sentido, Casado Ollero menciona que “...*junto a la función recaudatoria (recaudar para gastar) el tributo puede conseguir directa y autónomamente (sin atravesar el ciclo tradicional ingreso-presupuesto-gasto) la realización de fines del ordenamiento constitucional*”; siguiendo la misma línea, Pérez de Ayala afirma que “*la finalidad que con el impuesto se persigue es algo accesorio o extremo a la condición de impuesto, el cual no pierde su naturaleza por el hecho de que se establezca al servicio de fines recaudatorios o políticos-económicos, o de unos y otros conjuntamente*”. Finalmente, Rodríguez Bereijo y Yebra Martul-Ortega reconocen respectivamente, que “*en el estado social y democrático del Derecho, resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente financiar los gastos públicos o el aparato estatal*”, y que “*en un tributo pueden coexistir en distinta graduación los fines fiscales con fines no fiscales*”.

Otras opiniones en el mismo sentido son sostenidas por Checa González, Lasarte Álvarez y Alonso González.³³

³² Opiniones citadas en AIZEGA ZUBILLAGA. *Op. Cit.* Nota 15. Págs. 56 y 57.

³³ Ídem. **Checa González**: “*La plena admisibilidad de las finalidades extrafiscales del impuesto, de tal modo que aun cuando los móviles recaudatorios sigan siendo los que legitima la adopción por el legislador del instrumento impositivo, es perfectamente posible que la consecución de ingresos públicos a través de aquel, no sea la motivación directa, o al menos no la única, perseguida por la implementación del impuesto.*” **Lasarte Álvarez**: “*El sistema fiscal no se limita a reflejar pasivamente el orden social en el que opera, sino que adopta una posición beligerante y se convierte en un instrumento más de esta transformación social...El principio de extrafiscalidad pone al tributo, en*

Por otro lado, entre el grupo de autores que sostienen una opinión contraria a las citadas en el párrafo anterior, podemos destacar en primer lugar los comentarios de González García:

Conviene recordar que la finalidad esencial de los tributos, la que justifica y da sentido a la institución es la cobertura del gasto público en base a la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerlos, y no la estabilidad económica, ni la política de empleo o el fomento de las inversiones. El impuesto puede además contribuir a lograr esos objetivos. Pero ni son finalidad esencial ni son los que justifican el especial tratamiento que el tributo merece dentro del orden constitucional.³⁴

En el mismo sentido, Simón Acosta señala que:

El fin o fundamento de una institución es algo tan esencial que no puede hacerse pasar al plano de lo irrelevante a la hora de su definición. El deber de contribuir está constitucionalmente ligado a la cobertura de los gastos públicos (art. 31 de la CE). En cuanto este objetivo deje de ser

mayor o menor grado, al servicio de la política económica, más allá del planteamiento tradicional de los principios tributarios antes referidos.” Alonso González: Ídem. “Desde el momento en que el tributo se convierte en un instrumento más a disposición del Estado o ente público del que se trate, con poder tributario suficiente para cumplir con sus fines y objetivos, el tributo se sitúa junto a otras posibles técnicas a las que ha podido acudir para encomendarles la función que finalmente él ha desempeñado”.

³⁴ *Ídem.*

el fundamento jurídico de una exacción, esta pierde su carácter de contribución, su carácter de tributario.³⁵

Finalmente, consideramos importante citar aquí la opinión de Franco Fichera, quien considera que:

Las funciones fiscales y extrafiscales se excluyen mutuamente. El impuesto define su principio político y su función económica-social como Instituto que pertenece a la finanza fiscal racional. Con esto no se quiere afirmar que los impuestos tienen que ser neutrales, sino más bien que el impuesto es esencialmente distinto de las disposiciones con un fin extrafiscal, ya sea con una función económico-social, de protección económica, demográfica, o de redistribución de la riqueza.”³⁶

Después de esta exposición doctrinal, y a modo de resumen, diremos que entendemos por fin extrafiscal del tributo, aquel cuyo objetivo primordial o esencial es regular aspectos sociales, económicos y redistributivos con fines claramente intervencionistas. En palabras del profesor Yebra:³⁷

³⁵ *Ídem.*

³⁶ Cfr. FICHERA, Franco. Imposizione Ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale. Edizioni Napoli, Schientifiche Italiane, 1973. Pág. 42.

³⁷ Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA. *Op. cit.* Nota 1. Págs. 356 y 357.

(...) cuando una norma tributaria trate en forma diversa una situación de hecho económicamente similar a otros supuestos sin que haya variado la capacidad contributiva ni otras circunstancias, estamos ante una norma de carácter eminentemente intervencionista: situaciones iguales son, en verdad, tratadas de modo desigual. No existen alusiones solamente a elementos objetivos para caracterizar las normas impositivas intervencionistas, como puede ser el objeto de la imposición, los tipos y las tarifas, sino también se habla de elementos subjetivos.

A *contrario sensu*, estaremos en presencia de tributos con fines fiscales, cuando su objetivo primordial o esencial sea la recaudación para sufragar el gasto público.

Ahora bien, no debemos equiparar los tributos con fines extrafiscales a aquellos casos de tributos con un fin originario netamente fiscal o recaudatorio, en consecución del cual pueden generarse algunos efectos de carácter extrafiscal en principio no deseados, ya que se trata de una cuestión distinta.

Así por ejemplo, el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Tercero, llamado coloquialmente Impuesto Sobre Nóminas, resulta ser de carácter estrictamente recaudatorio, es decir, persigue un fin esencialmente fiscal observando los principios

de legalidad, equidad y capacidad contributiva. Sin embargo, tiene al mismo tiempo una consecuencia indirecta de carácter extrafiscal, no deseada por el legislador ni por el administrador de los tributos, que se traduciría en el despido masivo de trabajadores para evitar el pago de este impuesto.

Cabe mencionar aquí otra importante distinción elaborada por Alonso González, sobre fines extrafiscales y efectos extrafiscales:

Si un tributo se orienta primordialmente a un fin distinto del recaudatorio, podemos estar ante un tributo extrafiscal. Si produce efectos extrafiscales cuando su finalidad principal es recaudar dinero o cuando alguno de sus elementos tiene trascendencia extrafiscal, entonces no será realmente un tributo extrafiscal. Pero la distinción no termina aquí, porque junto a estos tributos de ordenamiento moral podemos encontrar los de coartada moral, que sólo aspiran a influir en la conducta de los destinatarios pero sin erradicarla.³⁸

En este orden de ideas, para hacer la distinción entre normas con fines fiscales y extrafiscales tomaremos como base la propia naturaleza de la norma - tema que abordaremos más adelante-, según ésta contenga un fin u objetivo fiscal o

³⁸ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Mateo. *“Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”*, en Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 39, 1983. Pág. 344. Citado por YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Op. cit.* Nota 1. Pág. 358.

extrafiscal, sin que se confunda la finalidad esencial de la norma con los efectos que la misma produce o puede producir pues, como hemos señalado, puede haber normas con fines fiscales que tengan efectos extrafiscales, y normas con fines extrafiscales que tengan efectos meramente fiscales.

Ilustrando lo anterior, existen los llamados “impuestos estranguladores”, entendidos como aquéllos que aspiran a prohibir, castigar, etc., determinada actividad u omisión de los contribuyentes, de modo que, aunque el pago de este tipo de impuestos genera ingresos para el Estado, su finalidad última no se cumple con el cobro de los mismos, ya que su objetivo es en realidad incentivar la actividad regulada en cada caso.³⁹

Uno de los mejores y más claros ejemplos de impuesto estrangulador, con fines claramente extrafiscales⁴⁰, lo tenemos en el impuesto Autonómico de Andalucía conocido como “tributo por tierras infrautilizadas” o ITI, que hace prohibitiva la tenencia de tierras que no produzcan o sean explotadas al máximo de su capacidad; de ahí que el impuesto cumplirá su finalidad cuando no se recaude, puesto que esto implicaría que se ha logrado elevar la explotación de todas las tierras al pleno de su capacidad productiva.⁴¹

³⁹ Cfr. YEBRA MARTUL- ORTEGA, Perfecto. *Op. cit.* Nota 1. Pág. 377.

⁴⁰ También llamados por algunos autores “impuestos con tendencias finalistas”. Cfr. BORRERO MORO, Cristóbal J. Los Fines No Fiscales de los Tributos: A propósito de una Doctrina Jurisprudencial Reiterada. Monografía.

⁴¹ Cfr. AIZEGA ZUBILLAGA, J. M. La extrafiscalidad y los principios de justicia tributaria. Tesis doctoral inédita. San Sebastián, 1998. Pág. 542. El autor pone en cuestión el principio de capacidad

En el caso del ITI, la naturaleza extrafiscal es buscada deliberadamente por el legislador, como se expresa en la exposición de motivos de la ley 8/1984 que lo establece, cuyos objetivos se refieren a *“lograr el cumplimiento de la función social de la propiedad de la tierra, impulsar el establecimiento y desarrollo de explotaciones agrarias rentables, social y económicamente, y contribuir a solucionar graves problemas sociales que aquejan el campo de Andalucía”*.

A este respecto, en su sentencia 37/1987 sobre la constitucionalidad del ITI, el TCE justificó la finalidad extrafiscal de éste basándose en dos circunstancias⁴²:

(...) la primera es que, a medida que se logra la finalidad perseguida, es decir, la correcta utilización de las fincas rústicas, disminuye su virtualidad recaudatoria; la “*intentio legis*” del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad que la propia ley define o, dicho en términos positivos, estimular aquellos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que le son legalmente exigibles. La segunda consiste, en coherencia con lo anterior, en que la ley exige precisamente del pago del tributo las fincas

contributiva aplicado al impuesto de tierras infrautilizadas. Citado por YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Op. cit.* Nota 1. Pág. 377.

⁴² En AIZEGA ZUBILLAGA. *Op. Cit.* Nota 15.

rústicas o explotaciones agrarias que se encuentren ya “sometidas a un plan de mejora o intensificación de cultivos, tanto de carácter forzoso como voluntario, aprobado por la administración autónoma y en fase de ejecución” (art. 36.7), (F.J. 13). Esta circunstancia se corrobora en la configuración del hecho imponible del impuesto: “infrautilización de las fincas rústicas por no alcanzar en el periodo impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada comarca que se establezca en el decreto de actuación comarcal” (art. 31 ley). Su configuración no tiene en cuenta la capacidad económica como presupuesto, sino que se trata de provocar determinado celo en el explotador de una finca, para conseguir el rendimiento óptimo de la misma. La propia configuración del hecho imponible (art. 21.2) claramente lo atestigua (el hecho imponible lo constituye la calificación dehesa en deficiente aprovechamiento), así como la específica previsión de que “la persona o entidad sujeta al tributo establecido por la presente ley, podrá promover expediente de extinción del gravamen tan pronto como las dehesas sean explotadas correctamente conforme a las directrices contenidas en el plan de aprovechamiento y mejora a cuyo efecto dirigirá la oportuna solicitud al consejo de gobierno de la junta de Extremadura, añadiéndose que el Consejo de Gobierno acordará la exclusión del censo, cuando se acredite la realización del plan de aprovechamiento y mejora, cuyo cumplimiento originó la calificación de la dehesa en deficiente

aprovechamiento u otro posterior establecido en la aplicación de esta ley.

Esta opinión de Aizega Zubillaga nos parece del todo exacta, pues nos permite abrir el panorama para llegar a la conclusión de que pueden existir tributos, en este caso impuestos, que tengan una finalidad exclusivamente extrafiscal, pasando a un segundo término el fin recaudatorio inmediato, pues la voluntad del legislador es que se cumpla en su totalidad el fin extrafiscal para el cual fue creada la norma, traduciéndose la recaudación de dicho impuesto en un fracaso, en este caso, la no utilización de las tierras.

Como mencionan algunos doctrinarios, no existen impuestos o tributos “químicamente puros”, ya que todas las normas tienen un contenido de fiscalidad y de extrafiscalidad o parafiscalidad.⁴³

⁴³ Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA. *Op. cit.* Nota 1. Pág. 369, tercer párrafo y ss. “En la legislación española, el impuesto fiscal-no fiscal encuentra su acomodo en el ordenamiento español, en la ley general tributaria, en su artículo 4, y nos puede servir para enfocar el tema, dice el artículo 4: ‘los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.’ En su día tuve ocasión de escribir un comentario sobre este artículo 4 que calificué como un precepto olvidado, por la poca atención que de él había hecho la doctrina española. Partiendo de la aceptación general de que el artículo 4 atribuye al tributo la cualidad de medio de intervención económica y de realización de objetivos sociales, la problemática de aquí surgida se desenvuelve por causas muy diversas. Según su texto el artículo 4 asigna al tributo una cuádruple finalidad.

Una primera principal o implícita:

- a) ‘medios para recaudar ingresos públicos’; y tres secundarias o añadibles:
- b) ‘instrumentos de la política económica general’;
- c) ‘estabilidad y progresos sociales’;
- d) ‘mejor distribución de la renta nacional’.

De hecho en jurisprudencia definida de nuestro máximo tribunal⁴⁴ se establece con toda precisión que las normas extrafiscales, además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público requieren la Federación, Estados y Municipios, pueden servir de manera accesoria 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 funcionales rectores de los tributos.

Dada la redacción del artículo, parece un imperativo legal de los tributos que cumplan su finalidad recaudatoria y necesariamente alguna o todas de las otras finalidades. La redacción 'además de... han de servir....' No deja lugar a otra interpretación a nuestro modo de ver. En esta primitiva redacción, junto a la discutida finalidad recaudatoria del tributo, que figura en ambos casos como fundamental, como esencial, la finalidad extrafiscal se compagina con la primera con una coordinación, con una cooperación; es decir, como una posibilidad, pero con la imperiosidad que marca el texto actual."

⁴⁴ SCJN **CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES**. Jurisprudencia del Pleno. Octava época. Apéndice 2000, Tomo I, Const., Jurisprudencia. Tesis 153, Pág. 190. Gaceta núm. 42, Pág. 9. SJF, Tomo VII-Junio, Pág. 52, tesis P.7J.18/91. Informe 1988: TESIS 35 PG. 834. Apéndice '95: TESIS 96 PG. 107. (IUS No. Registro: 900,153) Materia Constitucional.

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.

SCJN (Pleno) **CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**. Tesis Aislada P. CIV/99. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999. Pág. 15. (IUS No. Registro: 192,744) Materia Constitucional, Administrativa.

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.

Como punto final de este tema, y habiendo quedado explicada la diferencia entre los fines fiscales y extrafiscales de una norma, diremos que la norma con fines fiscales persigue primordialmente objetivos recaudatorios, mientras que los de la norma con fines extrafiscales son de carácter diverso: económicos, sociales, culturales, redistributivos, etc.; y que no existen contribuciones, sean sus fines fiscales o extrafiscales, “químicamente puras”.

Otra reciente tesis de jurisprudencia de nuestro máximo tribunal establece que, aunque corresponde al legislador justificar de manera expresa los fines extrafiscales de una norma, para el caso en que el fin extrafiscal de una norma resultara evidente, es decir, se tratara de un fin especial de auxilio, no sería necesario que en la iniciativa, los dictámenes o en la propia ley, el legislador exponga dichos fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persiguen.⁴⁵

⁴⁵ SCJN **FINES EXTRA FISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.** Jurisprudencia. Primera Sala. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XXI, Mayo de 2005, Tesis 1ª. /J. 46/2005, Pág. 157. (IUS No. Registro: 178,454) Materia Administrativa.

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

La tesis jurisprudencial citada nos coloca en una situación sumamente delicada que no deja de provocar incertidumbre e inseguridad jurídicas, pues por un lado se señala que el fin extrafiscal debe estar justificado en la propia norma, en dictámenes o en la exposición de motivos, correspondiendo dicha justificación al legislador; pero por otro lado se deja un pequeño resquicio para que, resultando evidentes los fines extrafiscales de una determinada contribución, resulte innecesario que estos se justifiquen expresamente. En este caso quedará al arbitrio del juzgador la determinación de la notoriedad, y bajo estas bases será muy fácil que ante la omisión por parte del creador del señalamiento de la extrafiscalidad, sea el propio juzgador quien, alegando hechos notorios, justifique la creación de contribuciones en su gran mayoría inequitativas, o en casos excepcionales desproporcionales, así como el incumplimiento de los principios de equidad y capacidad contributiva, por tratarse de fines extrafiscales.

Hemos dicho a lo largo de este apartado, y en este sentido hemos citado diversas fuentes doctrinarias y algunas legislaciones extranjeras, que la distinción entre un fin fiscal y un fin extrafiscal no es diáfana ni contundente, pues no es posible distinguir normas con fines puramente fiscales de aquéllas con fines exclusivamente parafiscales o extrafiscales. Hemos sostenido, por tanto, que no

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.

existen tributos “químicamente puros”, ya que existen normas destinadas a crear fines fiscales con efectos extrafiscales no deseados, y viceversa, normas con fines extrafiscales deseados y fines fiscales no deseados.

Sin embargo, no queda lugar a duda en cuanto a que toda norma con fin extrafiscal es por sí misma recaudatoria, y que hay normas con fines fiscales que producen efectos extrafiscales, como son la redistribución del ingreso o la regulación económica, social y cultural de una determinada zona de desarrollo o actividad industrial, empresarial o de cualquier otra índole.

Por lo tanto, no es posible hacer la distinción entre ambos fines de manera diametral. Toda norma fiscal tiene efectos extrafiscales y toda norma con fines extrafiscales produce efectos fiscales; en otras palabras, las normas con fines extrafiscales son también recaudatorias, y aquéllas con fines fiscales producen efectos extrafiscales. Incluso habrá normas fiscales cuya imposición es de tal naturaleza que los mismos contribuyentes se niegan a su pago, es decir, que el efecto positivo de los tributos a que se refieren en sus textos Emilio Margáin Manautou⁴⁶ y Adolfo Arrijoa Vizcaíno⁴⁷, creados para incidir en la vida económica de un país, se convierte en un efecto negativo como en el caso de la remoción, porque simple y sencillamente ante la imposición de un tributo que desagrada a la

⁴⁶ Cfr. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. México, Porrúa, 1999. 14ª ed. Págs. 75 y ss.

⁴⁷ Cfr. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. México, Themis, 1994. 9ª edición. Págs. 429 y ss. Colección Ensayos Jurídicos.

población, éste se deja de pagar, convirtiéndose en consecuencia en una contribución con un fin fiscal que se torna extrafiscal o tiene efectos extrafiscales en este caso negativos.

Retomando la tesis jurisprudencial de la SCJN citada anteriormente⁴⁸, ésta deja abierta una puerta permitiendo que el juzgador decida sobre la evidencia o notoriedad de los fines extrafiscales de un determinado tributo, ante lo cual nosotros sostenemos que no existen fines extrafiscales evidentes o notorios, y lo que es más grave, aun en caso de que así se aceptara, quedaría en manos del poder judicial la justificación de la inobservancia de los principios de equidad y de proporcionalidad al calificar como derivados de hechos notorios, fines extrafiscales que el legislador nunca mencionó.

En consecuencia, resulta indispensable para efectos de la debida observancia de los principios de certeza y seguridad jurídicas, que se modifique la citada tesis jurisprudencial en el sentido de que tenga que ser el legislador, ya sea en los dictámenes, en la exposición de motivos o en la propia ley, quien expresamente determine los fines extrafiscales de las normas, respetándose los principios señalados de modo que el contribuyente conozca las razones por las cuales serán exceptuados en un determinado caso los principios de equidad o de capacidad contributiva, pues de otra forma quedaría al arbitrio del juzgador, violándose dichos

⁴⁸ *Vid Supra*. Pág. 51. Nota 45.

principios al hacer valer hechos notorios como justificación de normas con fines supuestamente extrafiscales.

Finalmente es importante destacar que existen, al mismo tiempo, diversas tesis del Poder Judicial de cuya lectura se concluye que no existe una definición clara del concepto de hechos notorios por parte de esta autoridad.⁴⁹

⁴⁹ **HECHO NOTORIO.** SCJN. Tesis Aislada. Segunda Sala. Sexta época. SJF, Tomo CXIII, tercera parte, Pág. 18. (IUS No. Registro: 265,533) Materia Administrativa.

No entraña un hecho público y notorio el que, en el momento de firmarse o de exhibirse, el escrito por el que se interpuso el recurso de revisión fiscal, estuvieran presentes el secretario de Hacienda y los subsecretarios de Crédito y de Egresos. Según la doctrina hecho notorio es aquel cuya existencia es conocida por todos o casi todos los miembros de un cierto círculo social, en el momento en que va a pronunciarse la decisión judicial, pero conocida de tal modo, que no hay al respecto duda ni discusión alguna. Las circunstancias de que todos esos funcionarios o algunos de ellos, estuvieran presentes o ausentes, no reúne los caracteres antes indicados.

HECHO NOTORIO. SU APRECIACIÓN. SCJN. Tesis Aislada. Tercer Tribunal Colegiado de Circuito. Octava época. SJF, Tomo XI, abril de 1993, Pág. 257. (IUS No. de Registro: 216,654) Materia Civil, Penal.

El hecho notorio no está sujeto a regla normativa alguna que regule su prueba; por tanto, su apreciación queda sujeta al prudente arbitrio del juzgador, quien goza de plena autonomía para declarar su existencia o inexistencia, en su caso, sin más limitación que la sujeción a los lineamientos legales y a las reglas de la lógica. Si la Sala responsable no invoca determinada circunstancia, como un hecho notorio, debe inferirse, lógica y jurídicamente, que ello fue así, porque no tenía formada convicción sobre tal circunstancia, por no tratarse de un hecho que estuviera en el conocimiento de todos y en la conciencia de los propios juzgadores ordinarios, y el tribunal de amparo no puede substituirse al criterio de dicha autoridad, sin mengua de la autonomía indispensable que para el ejercicio de su arbitrio gozan los juzgadores naturales.

CAPÍTULO III

EL FIN EXTRAFISCAL A TRAVÉS DE LOS TRIBUTOS

Como mencionamos anteriormente⁵⁰, los fines que dan título a este apartado pueden variar en función de la naturaleza de los tributos concebidos en cada país, y si bien es cierto que el común denominador de los tributos que forman parte de las principales regiones a las que nos hemos referido en el tema introductorio de este trabajo son los impuestos, los derechos o tasas, las contribuciones especiales, y en algunos casos las cuotas o aportes también de naturaleza especial; también lo es que fundamentalmente los fines extrafiscales se plasman a través de los dos primeros.

En el régimen jurídico mexicano, es principalmente a través de los impuestos donde se plasman los fines extrafiscales; sin embargo, no se puede descartar su establecimiento a través de derechos o tasas. Así, por ejemplo, existen fines extrafiscales plasmados en la Ley Federal de Derechos, especialmente en relación con la extracción de aguas nacionales por medio de pozos, los servicios de agua potable y los derechos por descarga a la red de drenaje, entre otros.⁵¹

⁵⁰ *Vid supra*. Capítulo II. Pág. 46, segundo párr.

⁵¹ **A) AGUAS NACIONALES. SU EXTRACCION POR MEDIO DE POZOS PUEDE TENER DIFERENTE TRATO FISCAL, SEGUN SEA LA ZONA DE DONDE SE OBTIENE.** SCJN (Pleno). Jurisprudencia. Octava época. SJF, Tomo I, Primera Parte-1, enero a junio de 1988. Tesis P. /J. 20/88, Pág. 132. (IUS No. Registro: 206,076) Materia Administrativa, Constitucional.

Esta Suprema Corte en reiterados precedentes ha sostenido que las leyes tributarias pueden perseguir fines extrafiscales; así, el hecho de que se extraiga agua de una zona de veda, como lo es la Cuenca o Valle de México, constituye el factor determinante para justificar que el artículo 227, fracción II, de la Ley Federal de Derechos, establezca una tarifa mayor a la aplicable en los

municipios de otras entidades federativas por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, sin que por ello se viole la garantía de equidad tributaria, pues está técnicamente comprobado que la extracción de aguas subterráneas en esa zona afecta gravemente el subsuelo de la ciudad de México, ocasionando su hundimiento, problema al que debe sumársele el del exceso de población en dicha zona y ambos determinan la necesidad de racionar la extracción de agua dentro de la Cuenca o Valle de México, fin extrafiscal que se intenta conseguir mediante el trato que el dispositivo reclamado establece.

B) CINEMATOGRAFÍA. EL ARTÍCULO 19-C, FRACCIÓN IV, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003 QUE ESTABLECE LA CUOTA POR CONCEPTO DE AUTORIZACIÓN PARA LA EXHIBICIÓN PÚBLICA DE UNA PELÍCULA, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD TRIBUTARIAS. SCJN (Segunda Sala) Tesis Aislada 2ª L/2004. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XX, septiembre de 2004, Pág. 344. (IUS No. Registro: 180,702) Materias Constitucional y Administrativa.

El mencionado precepto al establecer que por la autorización para exhibición pública de una película en salas cinematográficas o lugares que hagan sus veces, se pagará por concepto de derechos \$1.00 por cada boleto vendido, contraviene los principios de proporcionalidad y equidad tributarias previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que el monto que el contribuyente debe pagar por concepto de derechos se determina con base en elementos ajenos al costo que para el Estado representa la prestación del servicio correspondiente, como lo es el número de boletos que vende una sala cinematográfica, pues este dato refleja, en todo caso, la capacidad económica del dueño de la sala, lo que si bien resulta adecuado en materia de impuestos, no lo es en el ámbito de los derechos, en el que el parámetro para determinarlos debe ser el costo que significó para el Estado la prestación del servicio gravado por ellos. Además, la inconstitucionalidad del mencionado precepto es evidente, porque su aplicación permite que dos contribuyentes que reciben el mismo servicio paguen derechos distintos conforme al número de personas que acuden a las salas a ver películas, a pesar de no haber existido diferencia de costo para el Estado entre el servicio prestado a cada uno de ellos. No es óbice para lo anterior, el hecho de que el legislador haya señalado en el segundo párrafo de la fracción últimamente indicada el destino dentro del gasto público que el Estado pretende dar a los mencionados derechos, en el sentido de que los ingresos que se obtengan por su recaudación se destinarán en su totalidad al Instituto Mexicano de Cinematografía para fomentar el desarrollo de la producción cinematográfica nacional, ya que ello no significa que desempeñen un fin extrafiscal, ya que su objeto es meramente contributivo: sufragar el gasto público, específicamente en el área de promoción de la cinematografía nacional.

C) POZOS ARTESIANOS. CONSTITUCIONALIDAD DE LOS DERECHOS POR LA EXTRACCIÓN DE AGUA EN LA CUENCA DEL VALLE DE MÉXICO (DECRETOS DE 1982 Y 1983 QUE REFORMARON LA LEY FEDERAL DE DERECHOS). SCJN (Segunda Sala) Tesis aislada. Octava época. SJF, Tomo III, primera parte, enero a junio de 1989, Pág. 289. (IUS No. Registro: 206,516) Materias Constitucional y Administrativa.

Este Alto Tribunal, interpretando el artículo 535 de la abrogada Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, del 31 de diciembre de 1941, en la tesis jurisprudencial número 88, consultable en la página 199 de la Primera Parte del último Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, dejó definidas las siguientes cuestiones: a) El alumbramiento de aguas del subsuelo dentro del Distrito Federal constituye una cuestión de interés público en los términos del párrafo quinto del artículo 27 constitucional; b) Es un hecho, técnicamente comprobado, que la extracción del agua del subsuelo que se hace por medio de pozos artesianos constituye la causa principal del hundimiento de la ciudad de México; c) Lo anterior justifica el establecimiento de gravámenes adecuados, para quienes se encuentren en el referido supuesto. Al citado problema del hundimiento, que se menciona en dicha jurisprudencia, debe aunarse el del exceso de población que se da en la referida zona del Valle de México, problemas que constituyen hechos notorios, que, en los términos del artículo 88 del Código

Federal de Procedimientos Civiles, aplicado supletoriamente de conformidad con el artículo 20. de la Ley de Amparo, no necesitan ser probados por las partes. Ambos problemas determinan la necesidad de racionar la extracción del agua del subsuelo dentro de la Cuenca del Valle de México, fin extrafiscal constitucionalmente permitido, en los términos del párrafo quinto del artículo 27 de la Ley Suprema, en que se fundamenta la citada jurisprudencia, que justifica el establecimiento de tasas especiales para quienes realicen tal extracción mediante pozos artesianos, en la susodicha zona.

D) DRENAJE, DERECHOS POR DESCARGA A LA RED. EL ARTÍCULO 264 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE REMITE, PARA EL CÁLCULO DEL DERECHO POR EL USO DE AQUÉLLA, A LA TARIFA QUE CORRESPONDE A LOS DERECHOS POR SUMINISTRO DE AGUA POTABLE, RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SCJN. Pleno. Jurisprudencia, Tesis P. /J. 38798. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo VIII, agosto de 1998, Pág. 5. (IUS No. Registro: 195, 810) Materias Constitucional y Administrativa.

El citado precepto legal dispone que el monto del derecho por descarga de agua a la red de drenaje se calculará tomando como base el 80% del volumen de agua extraída, al que se aplicará el 75% de la cuota que corresponda por metro cúbico de agua potable, conforme a la tarifa prevista en el artículo 196, fracción I, inciso b), del propio Código Financiero para tomas de agua de uso no doméstico y en caso de que la descarga sea menor al 80% del volumen de agua extraída, se podrá optar por determinar el tributo aplicando a la cantidad de agua efectivamente descargada en la red el 75% de la citada tarifa, lo que se traduce en la aplicación de cuotas diversas según el nivel o rango dentro del que se ubique el contribuyente. Dicho sistema cumple con el principio de proporcionalidad tributaria, pues el monto del tributo a enterar guarda una relación directa con el grado de aprovechamiento o uso de un bien del dominio público -red de drenaje- al tomarse en cuenta el volumen de agua extraído o, en su caso, la cantidad descargada en ella y el uso que se le haya dado, y el empleo de una tarifa progresiva refleja, en esta hipótesis, el costo que para el Estado representa conceder el uso o aprovechamiento de la red de drenaje, que implica la inversión de recursos para mantenerla en operación y en expansión, con el fin de satisfacer al universo de usuarios; además, con la aplicación de tal tarifa se persigue como fin extrafiscal, racionalizar el consumo del vital líquido, dado que el parámetro que servirá de base para su cálculo será el 80% del volumen de agua extraída, o bien, la cantidad de agua efectivamente descargada en la red, factores lógicamente relacionados.

E) DERECHOS POR SERVICIO DE AGUA POTABLE. PARA EXAMINAR SI CUMPLEN CON LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD, DEBE ATENDERSE AL OBJETO REAL DEL SERVICIO PRESTADO POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CONSIDERANDO SU COSTO Y OTROS ELEMENTOS QUE INCIDEN EN SU CONTINUIDAD. SCJN. Pleno. Jurisprudencia, Tesis P. /J. 4/98. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo VII, enero de 1998. (IUS No. Registro: 196,936) Materias Administrativa y Constitucional.

La Suprema Corte ha sustentado en diversas tesis jurisprudenciales que las leyes que establecen contribuciones, en su especie derechos por servicios, fijando una tarifa o una cuota aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos ajenos al costo del servicio público prestado, violan los principios de proporcionalidad y equidad, ya que ello da lugar a que por un mismo servicio se contribuya en un monto diverso. Por otro lado, tratándose de los derechos por el servicio de agua potable, ha tomado en consideración, para juzgar sobre los citados principios constitucionales, no la simple correlación entre el costo del servicio y el monto de la cuota, sino también los beneficios recibidos por los usuarios, las posibilidades económicas de éstos y otras razones de tipo extrafiscal. Del examen de ambos criterios, se concluye que este Alto Tribunal ha sentado criterios distintos para derechos por servicios de naturaleza diversa, atendiendo al objeto real del servicio prestado por el ente público, que trasciende tanto a su costo como a otros elementos que inciden en la continuidad y permanencia de su prestación. Ello porque tratándose de derechos causados por servicios el objeto real de la actividad pública se traduce, generalmente, en la realización de actividades que exigen de

La mayor parte de la doctrina se inclina por el establecimiento de los fines extrafiscales a través del impuesto, quizá porque se trata de la principal fuente de ingresos en las economías con una calidad financiera sana. Ahora bien, lo anterior no implica que los derechos o los impuestos sean los únicos tributos que contengan fines extrafiscales en su establecimiento y cobro.

En Derecho Español, del análisis del artículo cuarto de la Ley General Tributaria *“resalta que el impuesto es el medio de utilización preferente con fines no fiscales”*⁵², ya que establece que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales, y procurar una mejor distribución de la renta nacional.

De acuerdo con el profesor Yebra:

(...) las otras figuras tributarias están jurídicamente configuradas, en especial con una finalidad fiscal, pero si se analiza la legislación

la administración un esfuerzo uniforme, a través del cual puede satisfacer todas las necesidades que se presenten, sin un aumento apreciable del costo del servicio, mientras que la prestación del diverso de agua potable requiere de una compleja conjunción de actos materiales de alto costo a fin de lograr la captación, conducción, saneamiento y distribución del agua que, además, no está ilimitadamente a disposición de la administración pública, pues el agotamiento de las fuentes, la alteración de las capas freáticas, los cambios climáticos y el gasto exagerado, abusivo o irresponsable de los usuarios, repercuten en la prestación del servicio, porque ante la escasez del líquido, es necesario renovar los gastos para descubrir, captar y allegar más agua, todo lo cual justifica, cuando son razonables, cuotas diferentes y tarifas progresivas.

⁵² Cfr. NEUMARK, Fritz. *“Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista”*, en Derecho Financiero. Madrid, 1964. El autor afirma que el medio más adecuado y flexible para la política fiscal intervencionista lo constituye el impuesto sobre la renta.

económica-tributaria esta muestra como han sido utilizadas en ocasiones con fines no fiscales. En todo caso sin descartar su utilización no fiscal, esta posibilidad queda relegada a un plano muy secundario. Otra reflexión sería preguntarnos: ¿es posible que, jurídicamente los tributos cumplan con lo dispuesto en el artículo 4? La interrogante queda reducida a los impuestos, porque, anticipando acontecimientos que después veremos al abordar los principios de la imposición, esta figura tributaria es la utilizada principalmente con fines no fiscales.⁵³

Resumiendo lo anterior, concluimos que no existe una delimitación clara y definida en cuanto al medio para establecer fines extrafiscales.

⁵³ Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA. *Op. cit.* Nota 1. Pág. 370 *in fine.* y ss.

CAPÍTULO IV

DIVERSOS MEDIOS PARA EL OTORGAMIENTO DE BENEFICIOS

EXTRAFISCALES

Como referimos someramente en capítulos anteriores, algunos fines extrafiscales buscan fundamentalmente limitar el consumo de ciertos bienes, como es el caso del tabaco, las bebidas alcohólicas, e incluso el uso exagerado del agua potable; así como incentivar el crecimiento de ciertos sectores de actividad que estén siendo desaprovechados o se encuentran inertes.⁵⁴ En la consecución de dichos fines, que buscan generar un incentivo a su vez extrafiscal, los medios más comúnmente utilizados son el incremento a la tasa, cuota o tarifa, o el establecimiento de impuestos o contribuciones. Sin embargo, podemos encontrarnos también con el establecimiento de incentivos fiscales con fines claramente extrafiscales, para lo cual se utilizan diversas figuras como son, de manera enunciativa, mas no limitativa, la no-sujeción, la exención, la disminución de la base, el subsidio, el crédito fiscal, y otros que explicaremos a continuación.

IV.1. La no-sujeción

El mundo del hecho imponible puede resultar bastante complejo y abarcar, dentro del ámbito de un mismo tributo, una serie de circunstancias, hechos o actos que tengan un común denominador, o sean de la misma naturaleza. Tal es el caso

⁵⁴ *Vid. supra.* Capítulo II. Pág. 42 y ss. Acerca del impuesto español establecido sobre tierras infrautilizadas.

del ISR, que grava los ingresos de las personas morales independientemente de la fuente de donde provengan, siempre que incrementen su patrimonio; o de algunas contribuciones más específicas que gravan un solo hecho o acto como son, a manera de ejemplo, el impuesto predial, el impuesto sobre la tenencia de vehículos o el reciente impuesto sobre depósitos en efectivo. Ante este panorama, todo hecho o acto no considerado dentro del hecho imponible constituye el ámbito de lo “no sujeto”.⁵⁵

La discusión y análisis doctrinal sobre la figura de la no- sujeción ha sido realizada frecuentemente mediante su comparación con el mecanismo de la exención. Varios son los autores que se han ocupado en delimitar ambas figuras llegando a posturas diversas, utilizando un criterio formal basado en los distintos momentos de estructuración del tributo bajo el que se circunscriben, respectivamente, la no-sujeción y la exención.

Resulta obvio que lo no comprendido dentro del hecho imponible no es objeto del tributo, es decir, no está sujeto al mismo, de ahí el término de no-sujeción. Así por ejemplo, nadie pretenderá que en la determinación del impuesto predial se consideren, además del valor del predio en sí, los bienes muebles y vehículos que se encuentren dentro del mismo. Sin embargo, en algunas disposiciones fiscales se hace referencia a la no-sujeción confundiéndola con la figura de la exención.

⁵⁵ Cfr. PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Derecho Tributario. Salamanca, Plaza Universitaria, 1994. Vol. I. Pág. 198.

Nosotros consideramos que el concepto de la no-sujeción se define por exclusión, a partir del hecho u objeto imponible, al dejar este último un determinado acto o circunstancia fuera de su ámbito de aplicación, y en consecuencia el mismo no resulta gravable.

Por medio de la no-sujeción se excluye totalmente una figura que originalmente sería imponible. Así por ejemplo, el artículo segundo de la ley del ISR define el concepto de establecimiento permanente partiendo del supuesto de la existencia de un lugar de negocios, es decir, un lugar físico, como *“cualquier lugar de negocios en donde se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes”*, y considera como tales, entre otros, *“las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras, o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales”*. Ahora bien, el mismo artículo se refiere más adelante a lo que entendemos por no-sujeción, al excluir determinadas situaciones de la aplicación del impuesto:

No se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías, mantenidas o en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados directa o indirectamente por el residente en el extranjero, siempre que México haya celebrado, con el

país de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado (...)

Otro ejemplo lo encontramos en el artículo 92 del mismo ordenamiento, al cual remitimos al lector, y que se refiere a la facultad de las autoridades para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal, y menciona los cinco supuestos en que se consideran dividendos los intereses de créditos entre partes relacionadas. Es en su último párrafo donde se establece un principio de no-sujeción, al excluir algunas operaciones de lo que se consideran créditos respaldados, para el establecimiento de la base gravable:

No se considerarán créditos respaldados las operaciones en las que se otorgue financiamiento a una persona y el crédito esté garantizado por acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, propiedad del acreditado o de partes relacionadas de éste, que sean residentes en México, cuando el acreditante no pueda disponer legalmente de aquéllos, salvo en el caso en el que el acreditado incumpla cualesquiera de las obligaciones pactadas en el contrato de crédito respectivo.

En otras palabras, la no-sujeción puede valerse de la eliminación expresa de sujetos pasivos del tributo, o de la especificación de criterios para la determinación del objeto o hecho imponible, para evitar que queden considerados dentro de la base gravable.

Comparada con la exención, la no-sujeción es un concepto mucho más amplio y complejo, como lo veremos más adelante en este apartado. Por el momento simplemente mencionaremos que a través de la exención se elimina la causación misma del tributo, sin involucrarse en la eliminación del sujeto u objeto, ni en la afectación de la base gravable. Si bien es cierto que ambos tienen el mismo efecto, doctrinalmente son distintos, diríamos que tanto como comparar agua y aceite: ambos son líquidos y a la vez perfectamente diferenciables por las particularidades de cada uno.

Otro ordenamiento de carácter fiscal que nos brinda un ejemplo del tema que tratamos es la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA). En primer lugar, la fracción V del artículo quinto regula la forma de acreditar el impuesto trasladado al contribuyente, cuando una parte de sus actividades está exenta o sujeta a la tasa cero; a su vez el artículo 5-C señala que, para calcular la proporción a que se refiere la fracción V citada y otros preceptos relacionados, se deberán excluir de los valores una serie de conceptos como las importaciones de bienes y servicios, los intereses percibidos y ganancias cambiarias, etc.

Nuevamente se eliminan ciertos conceptos que no están sujetos para efecto de determinar la base gravable en la determinación del IVA, conceptos que en principio podrían quedar incluidos, y formar parte por lo tanto de la base gravable del impuesto para efectos de su acreditación.

Por otro lado, se pueden distinguir dos supuestos dentro de la no-sujeción. El primero, cuando el impuesto o el tributo no contemplan o excluyen ciertos actos, hechos o conceptos dentro de su ámbito de aplicación. Para algunos autores, la norma que fija los supuestos de no-sujeción no añade nada al ordenamiento, siendo por tanto jurídicamente innecesaria.⁵⁶ En este orden de ideas, entendemos que no cabe realizar un juicio generalizado sobre la importancia cualitativa de las no-sujeciones, sino que en ciertos casos y dada la complejidad de las cuestiones contempladas en la norma, la utilización de este instrumento ofrece al legislador tributario y al intérprete de la norma, una ayuda valiosa para definir, por vía negativa, el hecho imponible. Y es aquí donde entra el segundo supuesto, reflejado en los casos ejemplificados hasta ahora, en donde la no-sujeción sirve para establecer las bases concretas para la determinación del hecho imponible, e incluso de la propia base gravable. Quizá en el primer supuesto sea en efecto innecesaria la aclaración, pero resulta evidente en el segundo que, tratándose de la determinación del hecho imponible o de la base gravable, es indispensable recurrir a la no-sujeción.

⁵⁶ Cfr. LOZANO SERRANO, Carmelo. Exenciones tributarias y Derechos adquiridos. Madrid, Tecnos, 1988. Pág. 22.

Siguiendo con esta línea, y volviendo a nuestro tema central, si el tributo tiene una finalidad extrafiscal, la no-sujeción será parte negativa en la definición del hecho imponible, sirviendo por tanto para regular el tributo extrafiscal. No obstante, el organismo técnico de la no-sujeción puede servir para complementar y excluir determinados supuestos del ámbito de sujeción del hecho imponible. Esta exclusión velada, utilizando la norma de la no-sujeción, podrá tener su fundamento en principios de justicia tributaria, o en motivos extrafiscales.

IV.2. La exención

La figura de la exención ha sido profundamente analizada y estudiada desde hace muchos años. Ya en 1964, el Profesor Sáinz de Bujanda publicó su *Teoría Jurídica de la Exención Tributaria*⁵⁷, siendo numerosos los trabajos publicados en la materia hasta nuestros días.

La exención ha sido definida como la excepción respecto a la regla; de acuerdo con Sáinz de Bujanda, *“con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio total o parcial, en beneficio de ciertas personas o de determinados supuestos fácticos.”*⁵⁸ En otras palabras, la exención implica la eliminación de la regla general de causación en ciertos hechos o situaciones, por razones de conveniencia política, o con fines de índole social, cultural, económica o extrafiscal.

⁵⁷ *Op. Cit.* Nota 3. Vol. III. Pág. 465.

⁵⁸ *Ídem.*

Al respecto hay quienes sostienen, no obstante el concepto preciso del término y de su finalidad teleológica, que en los casos de exención la obligación tributaria no llega a nacer, o bien surge con un monto inferior al que procedería si se aplicaran las reglas generales.⁵⁹ En opinión de otros autores la obligación impositiva nace y existe como tal, pero la exención dispensa de su cumplimiento.⁶⁰

Expuestas ambas opiniones resulta claro que, independientemente de la que se adopte, ambas se relacionan íntimamente con el pago del tributo. El objeto existe en cuanto al hecho imponible, es decir, la actividad realizada, la detentación de un bien, la percepción de un ingreso o el pago derivado de algún consumo; casos todos ellos que se encuentran contemplados en el hecho imponible, de tal naturaleza que si no se exime de la obligación de pago, el impuesto se causa y en consecuencia debe enterarse.

Si bien es cierto que la consecuencia en ambas teorías es exactamente la misma, existe una distinción fundamental. En efecto, para quienes consideran que el tributo no llega a causarse o a nacer, simple y sencillamente las circunstancias, actividades o hechos están contemplados en la ley, pero obedeciendo a la norma de exención el supuesto normativo no se realiza, y por lo tanto no nace la obligación. En lo personal consideramos que, más que estar en presencia de una exención, bajo esta interpretación nos acercamos más al concepto de no-sujeción. En cambio,

⁵⁹ Cfr. Notas de VICENTE-ARCHE, Domingo F., en BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. (Trad. Domingo F. Vicente-Arche). Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964. Vol. I. Pág. 203.

⁶⁰ Cfr. PÉREZ DE AYALA. *Op. Cit.* Nota 55. Págs. 200 y 201.

aquellos autores que consideran que la obligación tributaria nace, y que la exención dispensa de su cumplimiento, parten de la base de que la realización del hecho imponible se lleva a cabo, es decir, el acto jurídico, hecho, circunstancia o concepto que la ley engloba dentro del propio hecho imponible, se realiza, está inmerso en este último pero por diversas razones se exime de su pago. De ahí el concepto de “exención de pago”, que puede deberse a razones de política económica, justicia social, fomento a alguna actividad industrial, o la consecución de fin extrafiscal.

En los Estados Unidos Mexicanos, existen infinidad de situaciones y conceptos que se encuentran exentos; por ejemplo, el artículo 109 de la Ley del ISR exime del pago del impuesto sobre las prestaciones de previsión social recibidas por los trabajadores (fracc. VI), así como sobre la enajenación de casa habitación (fracc. XV), siempre que se cumplan ciertas condiciones específicas que el propio precepto señala para cada caso.⁶¹ Asimismo con relación a otros ingresos, el mismo precepto

⁶¹ LISR. **“Artículo 109.** No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

“(…)

“VI. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

La previsión social a que se refiere esta fracción es la establecida en el artículo 8o., quinto párrafo de esta Ley.

“(…)

“XV. Los derivados de la enajenación de:

“a) La casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de un millón quinientas mil unidades de inversión y la transmisión se formalice ante fedatario público. Por el excedente se determinará la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV de este Título, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El

exenta el pago sobre las indemnizaciones por daños que no excedan el valor de mercado del bien de que se trate; y en caso de que haya algún excedente, su pago se registrará por el título IV de la Ley (fracc. XXI).

Con relación al citado artículo, nos parece importante mencionar uno de los pocos casos en que la SCJN declaró inconstitucional un precepto por considerarlo inequitativo. Se trató de la reforma al mismo, vigente a partir del 1º de enero de 2003, en donde con fundamento en la fracción XI (párr. segundo) del artículo en comento, se exentaba a los trabajadores de la Federación y Entidades Federativas del pago del impuesto por la obtención de las gratificaciones que recibieran anualmente, o con una periodicidad distinta a la mensual en cualquier momento del año calendario; esto de conformidad con las actividades y el servicio que desempeñaron, siempre y cuando fueran de carácter general, incluyendo entre otras el aguinaldo y la prima vacacional.⁶²

cálculo y entero del impuesto que corresponda al pago provisional se realizará por el fedatario público conforme a dicho Capítulo.

“La exención prevista en este inciso será aplicable siempre que durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate el contribuyente no hubiere enajenado otra casa habitación por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y manifieste, bajo protesta de decir verdad, dichas circunstancias ante el fedatario público ante quien se protocolice la operación. “El límite establecido en el primer párrafo de este inciso no será aplicable cuando el enajenante demuestre haber residido en su casa habitación durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de su enajenación, en los términos del Reglamento de esta Ley.

“El fedatario público deberá consultar al Servicio de Administración Tributaria a través de la página de Internet de dicho órgano desconcentrado y de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita este último, si previamente el contribuyente ha enajenado alguna casa habitación durante los cinco años anteriores a la fecha de la enajenación de que se trate, por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y dará aviso al citado órgano desconcentrado de dicha enajenación, indicando el monto de la contraprestación y, en su caso, del impuesto retenido.”

⁶² *Íbid.* Fracc. XI. Según reforma del 30 de diciembre de 2002):

Resumiendo, el artículo 109 de la Ley del ISR es sumamente ejemplarizador respecto de las teorías sobre la exención que hemos mencionado, toda vez que en la parte introductoria de las diferentes fracciones señala textualmente que *“no se pagará el Impuesto Sobre la Renta por la obtención de los siguientes ingresos: (...)”*. Se observa en este caso que el legislador menciona la exención del pago, de modo que se infiere de manera necesaria el nacimiento previo de la obligación, aunque por diversas razones se exime de su pago. Por lo tanto nos inclinamos por la postura que sostiene que, efectivamente, la exención se refiere a la liberación de una obligación de pago existente, al contrario de aquella según la cual la obligación sobre el hecho imponible no llega a nacer.

“(...)”

“XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.”

“En el caso de los trabajadores sujetos a condiciones generales de trabajo, de la Federación y de las Entidades Federativas, las gratificaciones que se otorguen anualmente o con diferente periodicidad a la mensual, en cualquier momento del año de calendario, de conformidad con las actividades y el servicio que desempeñen, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo, entre otras, al aguinaldo y a la prima vacacional.”

“Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título.”

Vale la pena mencionar a este respecto, que no obstante que la SCJN la declaró inconstitucional, protegiendo así a los ejecutivos y empleados de iniciativa privada, no sujetos a la Federación y a las Entidades Federativas, el Procurador General de la República a partir del 2004 tuvo que promover acción de inconstitucionalidad en contra de este precepto, pues el mismo permaneció en vigor en gran parte del ejercicio de 2004 no obstante las resoluciones de la SCJN

En este mismo tenor encontramos que en la Ley del IVA se prevé expresamente que “*no se pagará el Impuesto al Valor Agregado (...)*” sobre diversos actos o actividades que la misma contempla como hechos impositivos, por ejemplo las enajenaciones, la prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o importación de los mismos.⁶³

La relación de este apartado con el tema objeto de esta tesis, se encuentra en el hecho de que se pueden otorgar beneficios fiscales que encierran el concepto de extrafiscalidad, a través de la exención; lo cual resulta sumamente claro si tomamos en cuenta que este mecanismo se traduce en el sacrificio de la recaudación de ciertos ingresos por parte del fisco -federal o local-, al preferir otorgar estos beneficios por causas sociales, económicas o políticas.

Así, como lo veremos en su momento, una exención en principio implica la no recaudación del tributo; es un sacrificio monetario para el Estado que puede tener como finalidad el otorgamiento de un beneficio, en este caso extrafiscal, el cual debe otorgarse sobre bases proporcionales y equitativas, y estar plenamente justificado, a riesgo, en caso contrario, de ser considerado inconstitucional.

⁶³ Cfr. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Arts. 9, 15, 20 y 25.

IV.3. Disminución de la base

Otra opción con la que cuenta el legislador para otorgar beneficios fiscales a través de la extrafiscalidad, es la disminución de la base. Ésta puede lograrse a su vez a través de diversos mecanismos que permiten reducir el tributo. Lo que pretende el legislador con la disminución de la base, siguiendo la política de ingresos fijada por el ente recaudatorio, es impulsar la economía otorgando beneficios fiscales, toda vez que al haberse producido el hecho imponible generador de la obligación tributaria, resulta imprescindible cuantificar esta última, debiéndose determinar para ello el impuesto correspondiente.

Ahora bien, no existe una definición legal de la base, sino que ésta se configura como un concepto complejo: por un lado, como el resultado de medir o valorar el hecho imponible; y al mismo tiempo como el conjunto de criterios establecidos para llegar a ese resultado. Si la base imponible es la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos, debe entonces considerarse que el hecho imponible puede actualizarse en diferentes intensidades. La base tributaria es el resultado de la conjunción de una serie de disposiciones que aportan para su configuración diversos elementos positivos, y excluye otros tantos de carácter negativo.

A continuación explicaremos cuáles son los diferentes conceptos a través de los cuales se consigue una reducción de la base.

IV.3.1. Gastos deducibles

Uno de los elementos de determinación de la base gravable es la deducción. A través del aumento de los gastos deducibles, o del cambio de configuración de los mismos, se obtiene forzosamente una disminución de la base gravable; aunque tratándose de algún impuesto sobre el ingreso, es probable que la base gravable no se disminuya si aquél es superior a los gastos deducibles. En cualquier caso, por regla general el incremento al gasto deducible trae como consecuencia la disminución de la base; de no ser así, aun en el caso en que los ingresos fueran superiores, sin el aumento de gastos deducibles la base sería mucho mayor.

Un ejemplo del aumento de gastos deducibles sería el de permitir a las empresas la deducción ilimitada de viáticos o gastos de viaje, y gastos de representación, ambos excluidos expresamente por la Ley del ISR como conceptos deducibles (art. 32 fraccs. IV y V), junto con toda una serie de limitaciones impuestas a las empresas en materia de deducciones.

El lector recordará que dada la paralización de la economía mexicana en el año 1987, se permitió el cambio del sistema de costos por compras, estableciéndose en la exposición de motivos que la intención era fomentar un mayor desarrollo en la economía. Así, se autorizaba a las empresas un mayor gasto en la compra de bienes, materiales y toda clase de activos, permitiéndole deducir su compra sin someterla al sistema de costeo, cuya valuación de Inventarios era muy compleja, y

que se regulaba bajo el procedimiento de poder deducir la compra de dichos bienes y demás mercancías hasta el momento de su venta.

En oposición a esto, con el sistema de compras bastaba adquirir los bienes o mercancías, ya en estado natural o bajo su industrialización, para poder deducir el gasto; es decir, sin la necesidad de esperar al momento en que el empresario los enajenara. Con estas medidas se logró impulsar el desarrollo empresarial mediante una mayor efectividad en el manejo y circulación del dinero.⁶⁴

No obstante lo anterior, esta sustitución del sistema de costos por el de compras fue revertida más tarde, provocando cambios radicales al incorporar nuevamente a la ley el sistema de costos⁶⁵, y dando lugar a la interposición de una

⁶⁴ Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada en el DOF con fecha 31 de diciembre de 1986. En vigor a partir del ejercicio fiscal 1987. Cámara de Origen: Cámara de Diputados. Exposición de Motivos. México, D. F. a 18 de noviembre de 1986. Iniciativa del Ejecutivo. En la parte conducente expresa que:

“En la medida en que no se desea darle una mayor complejidad al sistema, y que las modificaciones planteadas entrañen cierta complejidad, se propone mantener de manera definitiva el sistema de deducción de dividendos que actualmente contiene la ley. Además, se simplifica la estructura del gravamen sustituyendo el concepto de costeo y su compleja reglamentación para la valuación de los inventarios, por la deducción de las compras del ejercicio.”

⁶⁵ **Reforma Publicada el DOF con fecha 1 de diciembre de 2004. Entró en vigor en el ejercicio fiscal de 2005.** Cámara de origen: Diputados. Exposición de Motivos. México, D.F., a 13 de Septiembre de 2004. Iniciativa del Ejecutivo.

“Deducción del costo de lo vendido para personas morales.

“Hoy día, todas las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valorar sus inventarios para efectos contables, sin embargo, para efectos fiscales al deducirse la adquisición de compras provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes.

“En ese sentido, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propone retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido.

“La deducción de compras se estableció cuando la inflación llegó a 12 dígitos y fue una medida tendiente a que la misma falseara la utilidad de las empresas. Hoy día, con una inflación controlada, se puede regresar a costo de lo vendido.

“En ese sentido, se propone adicionar una nueva Sección II al Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se restablezcan las reglas generales operativas del costo de lo vendido, así como modificar la fracción II del artículo 29 de la Ley de la materia, a efecto de incorporar como concepto deducible el costo de lo vendido.

“Entre los principales aspectos que se incorporan en la citada Sección III, destacan los siguientes:

“Se dan las bases para determinar el costo de las mercancías de los productos enajenados, siguiendo el sistema de valuación de coste.

“Se dan las bases para determinar el costo de las mercancías o de los productos enajenados, siguiendo el sistema de valuación de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, estableciéndose la posibilidad de deducir el costo en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

“Se establece que los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo el importa de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, adicionando los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

“Igualmente, se propone que los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de la Ley, consideren dentro del costo las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio, las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción, los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción y las inversiones también directamente relacionadas con la producción.

“Tratándose de establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero, se establece que el costo de mercancías se determinará, conforme a lo establecido en la Ley, excepto e lo relativo al costo de las que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero. En este caso, se tomará como base para determinar el costo, el que se declare con motivo de la importación de las mercancías.

“Por otra parte, se plantea la posibilidad de que los contribuyentes puedan valorar sus inventarios utilizando cualquiera de los siguientes métodos: primeras entradas primeras salidas (PEPS); últimas entradas primeras salidas (UEPS), precisando que cuando se opte por estos métodos no se podrán llevar en forma monetaria; y costo promedio. Cuando vendan mercancías o productos que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, sólo podrán utilizar el método de costo identificado, para esas mercancías.

“Asimismo, se contempla la posibilidad de establecer en el Reglamento de la Ley de la materia, facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías y por cada movimiento de manera individual. También, se prevé que una vez elegido el método de valuación, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios.

infinidad de amparos en donde finalmente la SCJN resolvió que el cambio de vuelta al sistema de costos era constitucional.⁶⁶

“Mediante disposición transitoria se propone a esa Soberanía establecer una opción para los contribuyentes que tengan inventarios al 31 de diciembre de 2004 y los cuales al estar sujetos a un sistema de deducción de gastos fueron deducidos cuando se adquirieron las mercancías.

“La citada opción consistiría en que los contribuyentes que tengan inventarios al 31 de diciembre de 2004, acumulen el ingreso por la venta de las mercancías sin deducción del costo de lo vendido, toda vez que al haberse efectuado la deducción como gasto, de no acumularse el ingreso cuando se vendan dichas mercancías, se estaría duplicando la deducción, o bien, la disposición permitiría al contribuyente que acumule los inventarios al 31 de diciembre de 2004, en forma proporcional a lo largo de cinco años, de acuerdo a su rotación de inventarios y, en consecuencia, permitirles la deducción del costo de lo vendido cuando se enajene la mercancía correspondiente a dichos inventarios.

“Adicionalmente, a la opción citada se propone permitir que antes de la acumulación de los inventarios, los contribuyentes puedan deducir los saldos pendientes por deducir de los inventarios que tuvieron hasta el año de 1986.”

⁶⁶ **A) COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS FRACCIONES IV Y V DEL ARTÍCULO TERCERO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ENTRE OTRAS, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, RESULTAN INOPERANTES.** Jurisprudencia. Primera Sala. Novena época. 1ª/J. 133/2007. Materia Constitucional, Administrativa. SJF, 26 de septiembre de 2007. Pág. 25.

A través de las reformas legislativas que entraron en vigor el 1o. de enero de 2005, se modificó el sistema de deducciones aplicable a las personas morales, pasando de un sistema de deducción de adquisiciones al de la deducción del costo de lo vendido. Al respecto, la fracción IV del artículo tercero mencionado, por una parte, establece que para determinar el costo de lo vendido, los contribuyentes no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004 -toda vez que el valor de adquisición de los mismos ya habría sido deducido por el causante- y, por otra, prevé una opción a favor de los contribuyentes, consistente en la posibilidad de reflejar el mencionado valor de adquisición dentro del costo de lo vendido de los inventarios al 31 de diciembre de 2004 conforme éstos sean enajenados a partir de enero de 2005, siempre y cuando el valor de dichas existencias sea acumulado, conforme a las reglas que determina la diversa fracción V del propio precepto. De esta manera, el legislador enunció una prohibición -la relativa a la deducción de la parte del costo de lo vendido que corresponde al valor de adquisición de mercancía, cuando éste ya fue deducido-, misma que es consecuencia lógica del propio cambio de régimen de deducciones y que es de cumplimiento obligatorio para todos los causantes. Sin embargo, previendo un impacto financiero derivado de la modificación legislativa introducida, se estableció la opción de acumular inventarios para aquellos contribuyentes que voluntariamente desearan incorporar el valor de adquisición en el costo de ventas deducible de mercancía cuya adquisición ya habría sido restada de los ingresos de un ejercicio diverso. En esta tesitura, debe apreciarse que los argumentos relativos a la inconstitucionalidad de las disposiciones que regulan la acumulación de inventarios devienen inoperantes, en tanto que la aplicación de la disposición jurídica deriva de un acto voluntario que realizaron los contribuyentes, consistente en la decisión de tributar bajo el esquema optativo establecido en dicho numeral. En efecto, los planteamientos formulados en este sentido resultan inoperantes, atendiendo a que la eventual acumulación de inventarios -como condición para la incorporación en el costo de ventas, del valor de adquisición de la mercancía en existencia a

diciembre de 2004- no es obligatoria para las personas morales que tributan conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que resulta optativa para aquellas que pueden acceder a él, motivo por el cual se evidencia que es voluntad de los causantes acogerse a las disposiciones que norman dicho esquema. Por tal razón, si estimaban que la opción que eligieron contenía vicios de inconstitucionalidad, pudieron abstenerse de ejercer la opción y, en consecuencia, pagar el impuesto sobre la renta que hubiere correspondido a los ingresos percibidos, sin aplicar la deducción de un costo de ventas que incluyera el valor de adquisición de mercancías en relación con las cuales éste ya habría sido deducido conforme al sistema vigente hasta diciembre de 2004. Adicionalmente, debe considerarse que, de concederse el amparo, el efecto de lo anterior sería obligarlos a acatar la prohibición establecida en el primer enunciado de la fracción IV del referido artículo tercero cuya aplicación pretendían eludir, precisamente, mediante el ejercicio de la opción establecida legalmente, a fin de considerar en el costo de lo vendido el valor de adquisición de los inventarios con los que contaban al 31 de diciembre de 2004.

B) RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, AL DIFERIR EL RECONOCIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005). Jurisprudencia. Primera Sala. Novena Época. 1ª/J. 124/2007. Reg. 171362. Materia: Constitucional, Administrativa. SJF, XXVI, Septiembre de 2007. Pág. 299.

El impuesto sobre la renta es un gravamen diseñado para recaer sobre los impactos positivos en el haber patrimonial de los contribuyentes, es decir, sobre el valor monetario del incremento neto en la capacidad de consumo de una persona, como parámetro para determinar su verdadera capacidad contributiva durante un periodo determinado. Bajo esa tesitura, tratándose del impuesto sobre la renta de las personas morales la capacidad contributiva se determina atendiendo a los conceptos que generan ingresos, así como a los costos en que se incurre para su generación -las deducciones del causante-, los cuales tienen que revelar una aptitud para contribuir al gasto público, lo que presupone la titularidad de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al tributo. Ahora bien, a través de las disposiciones apuntadas, el legislador reincorporó el sistema de deducción del costo de lo vendido, en sustitución del de deducción del valor de adquisiciones, en lo que concierne al régimen general de las personas morales en materia de impuesto sobre la renta. Dicho esquema implica que los contribuyentes del Título II de la Ley de la materia aplicarán la deducción de los costos en los que incurren para dejar un artículo en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que ocurra la enajenación, contrariamente a lo que sucedía bajo el esquema vigente hasta diciembre de 2004, en el cual podían deducir el valor de adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados que utilizaran para prestar servicios, fabricar bienes o enajenarlos. En este sentido, debe señalarse que la deducción del costo de lo vendido no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, consagrada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, apreciándose que, en todo caso, las adquisiciones efectuadas continúan formando parte del haber patrimonial de las empresas, si bien, ya no como efectivo, sí como bienes. De esta manera, puede concluirse que el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada como gasto para la obtención de insumos para los bienes o servicios destinados a su comercialización o transformación, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa. En cambio, la alteración en el haber patrimonial de la empresa se aprecia cuando se obtienen los ingresos producto de su actividad comercial, dado que es en ese momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención. En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción de adquisiciones, toda vez que permite la deducción de los gastos efectuados para la obtención de los ingresos que se acumulen en

el ejercicio, apreciándose que el impuesto finalmente incide en los ingresos que se perciben en la medida en que éstos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se respeta la capacidad contributiva de los causantes.

C) RENTA. LA PRETENSIÓN DE DUPLICAR UNA DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO RELATIVO, ALUDIENDO A RAZONES TÉCNICAS REFERIDAS AL CAMBIO DEL MECANISMO DE DEDUCCIÓN DE INVENTARIOS, CARECE DE SUSTENTO CONSTITUCIONAL. Tesis Aislada. Primera Sala. Novena época. 1a. CLXVII/2007. Reg. 171333. SJF, XXVI, Septiembre de 2007. Materias: Constitucional, Administrativa. Pág. 406.

Esta Primera Sala ha sostenido que, como cualquier obligación elevada a rango constitucional, la de contribuir al gasto público es una que tiene una enorme trascendencia, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada únicamente de la potestad del Estado, sino que tiene una vinculación social, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución Federal, por lo que se ha expresado que las obligaciones tributarias obedecen a un deber de solidaridad orientado a la satisfacción de necesidades colectivas. En este sentido, de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación deriva que la tributación se justifica constitucionalmente, no como una simple acumulación de ingresos por parte del Estado, sino como un medio para la consecución de los fines que se propone nuestro orden constitucional. De esta forma, si los recursos tributarios han de ser el medio para satisfacer necesidades sociales, es indispensable que las capacidades que demuestren idoneidad para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, efectivamente cumplan con el deber constitucional de contribuir. En tal virtud, el juzgador constitucional no puede pasar por alto que el hecho de avalar los argumentos que tengan como consecuencia que los gobernados disminuyan su obligación tributaria, en razón de causas que no corresponden a la intención de medir con corrección su capacidad contributiva, no abonaría en el propósito de lograr una adecuada distribución de la carga tributaria y, por ende, de conseguir los recursos fiscales necesarios para la consecución de las finalidades que se desprenden del texto constitucional. Consecuentemente, se estima que argumentos como los que pretenden duplicar una deducción en el impuesto sobre la renta, aludiendo a razones técnicas basadas en un cambio en el sistema de deducción -valor de adquisiciones por costo de lo vendido-, no son formulados buscando salvaguardar la garantía constitucional de tributar de una manera que resulte ajustada a la capacidad del causante, según lo dispone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que defienden la pretensión de disminuir la carga tributaria propia sin una razón legítima desde el punto de vista constitucional.

D) RENTA. EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO QUE PREVE EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUITAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005). Tesis Aislada. Primera Sala. Novena época. 1a. CLXXI/2007. Reg. 171343 SJF, XXVI, Septiembre de 2007. Materias: Constitucional, Administrativa. Pág. 399.

De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de 2002, se advierte una distinción entre las personas morales y las físicas con actividades empresariales, con base en la cual se justifica el tratamiento diferenciado entre ambos grupos de contribuyentes, atendiendo a finalidades económicas y sociales, así como a razones de política fiscal. Lo anterior es así, ya que el establecimiento de un tratamiento fiscal específico para las personas físicas con actividades empresariales implica el acatamiento a las intenciones de ampliar la base de contribuyentes y permite alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresa, lo cual, adicionalmente, se vio alentado con el establecimiento de tarifas progresivas. Por tanto, la circunstancia de que en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas en vigor a partir de 2005 no se precisen las razones que justifiquen el trato diferenciado, no conlleva la inconstitucionalidad del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio de que aquéllas pueden dimanar de una disposición de la Constitución Federal, de otras disposiciones ordinarias o, en su caso, haberse expuesto previamente

En pocas palabras, la figura de los gastos deducibles es parte importante de la determinación cuantitativa del impuesto: a mayor apertura hacia los gastos deducibles o la eliminación de las prohibiciones existentes al respecto, se logra una importante disminución de la base y por lo tanto del impuesto. De este modo, el sacrificio recaudatorio que mencionábamos tiene una justificación extrafiscal que procura, en último término, impulsar la economía empresarial.

IV.3.2. Depreciaciones

Al igual que en algunas otras legislaciones, con el objeto de incentivar igualmente a toda clase de empresas e industrias, e impulsarlas a la inversión, nuestra Ley del ISR permite la posibilidad de optar por la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos del activo fijo, lo que también se suele identificar como depreciación acelerada (art. 220).⁶⁷

en la ley tributaria. De esta manera al no encontrarse en la misma hipótesis, las personas morales que tributan en el régimen general y las personas físicas con actividad empresarial, es evidente que no se viola el principio de equidad tributaria tutelado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que existen diferencias objetivas como son: las personas físicas responden con su patrimonio de manera total; cuentan con patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica; en cambio, las personas morales responden de manera limitada; cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica.

⁶⁷ Este artículo contempla la posibilidad de deducir la adquisición de diversos bienes, sobre factores de depreciación superiores a los normales. Se incluyen dentro de dichos bienes, entre otros, las construcciones, maquinaria y equipo para toda clase de industrias y empresas, con la única condición de que se trate de bienes nuevos del activo fijo que estén destinados a utilizarse en el territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas del D.F., Guadalajara y Monterrey. Lo anterior salvo que en estas áreas se trate de empresas que no requieran del uso intensivo de agua en sus procesos productivos, que utilicen tecnologías limpias en cuanto a sus emisiones contaminantes, y que en este último caso además obtengan de la unidad competente de la Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales, constancia que acredite el cumplimiento de dicho requisito, quedando limitada para autobuses, camiones de carga, tracto camiones y remolques.

Con este estímulo se ha logrado impulsar la adquisición de toda clase de bienes del activo, permitiéndole a las empresas depreciarlos con porcentajes superiores a los que establece la ley para dichos bienes, de modo que estén en la posibilidad de recuperar su inversión de forma más rápida. Es obvio que a través de esta medida el beneficio fiscal se traduce en un fin extrafiscal, y que el Estado está sacrificando recursos o disminuyendo su recaudación, al permitírsele a los sujetos pasivos de los tributos una mayor disminución de la base.

IV.3.3. Amortización de Pérdidas

Otra forma de disminuir el impacto impositivo, es a través de la autorización o permiso reconocido por el legislador para amortizar pérdidas generadas en ejercicios anteriores. Cuando la legislación permite la amortización de pérdidas como en el caso de México -donde actualmente se autoriza la aplicación durante el ejercicio en curso, de las pérdidas ocurridas en los diez últimos ejercicios-, el resultado obvio es la disminución de la base gravable⁶⁸, y por lo tanto el impuesto será menor, o incluso puede llegarse al grado de que el impuesto no se cause, cuando la pérdida resulta superior a la utilidad del ejercicio contra el que se aplica.

En este caso también existe un sacrificio recaudatorio por parte del Estado, mismo que puede tener por objeto un fin extrafiscal: permitirle a la empresa resarcir

⁶⁸ Ley del Impuesto Sobre la Renta. Art. 61. Fundamento de la amortización de pérdidas contra los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

sus pérdidas para poder continuar con su operación, así como promover, entre otras cosas, el mantenimiento del empleo.

IV.3.4. Excluyentes de ingresos

La base gravable puede también disminuirse cuando en la legislación se excluyen determinados conceptos como parte de su acumulación o percepción gravable.⁶⁹ A riesgo de ser repetitivos, diremos que esta medida conlleva igualmente un sacrificio recaudatorio por parte del Estado al permitir la disminución de la base, y puede tener un efecto extrafiscal para llevar a la empresa a los fines mencionados.

IV.3.5. Subsidio

El concepto de subsidio no se encuentra definido en la ley; y si bien es cierto que en el caso de México se ha tratado de llegar a una definición acertada, no hay hasta hoy precisiones al respecto en el contexto propiamente fiscal. Independientemente de lo anterior, podemos partir del principio de que el término ‘subsidio’ tiene una connotación vulgar. En efecto, podemos considerar al subsidio como la ayuda que otorga el Estado a la industria, a un sector de la población o de la producción, absorbiendo parte de los costos que implicarían un perjuicio o disminución grave para ellos, y evitando así su desaparición.

⁶⁹ Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Art. 17, párr. segundo. En este artículo se excluyen como partidas que no serán ingresos, los que se obtengan por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad, o para valorar sus acciones el método de participación ni los que obtengan por motivo de revaluación de sus activos y de su capital.

Así por ejemplo, existen subsidios populares como el caso del que se otorga a los productores de maíz para la tortilla; con este estímulo el Estado busca que el incremento en el costo del maíz no afecte a la clase popular, por lo que es el propio Estado quien entrega el diferencial de dicho costo a los productores, absorbiendo parte del precio que de otro modo tendrían que pagar los consumidores. El mismo esquema se observa en relación con la red de transporte público Metro, de la ciudad de México.

El subsidio debe entenderse entonces como la ayuda económica que el Estado otorga, y no debe confundirse con la disminución del gravamen en materia fiscal, siendo esta última una simple reducción a la tarifa o tasa que no implica la absorción de un gasto por parte del Estado en beneficio del sujeto pasivo. La confusión entre ambos conceptos nos llevaría a concluir erróneamente que cualquier disminución a las tasas o tarifas deberían ser considerados subsidios. Evidentemente no discutimos que la disminución es en sí misma un estímulo, como lo son también la exención, la disminución de la base gravable y demás conceptos que hemos analizado, pero en ningún caso deben equipararse éstos con el mecanismo del subsidio.

Con el afán de aclarar más ampliamente la manera en que funcionan los subsidios y sus diferencias con otros estímulos, tomaremos otro ejemplo contenido

en nuestra legislación actual: el llamado “*subsidio para el empleo*”.⁷⁰ Éste es un auténtico subsidio conforme al mecanismo expuesto anteriormente, pues existe la obligación por parte del patrón, de entregar a los trabajadores el diferencial resultante de la aplicación de la tabla correspondiente que establece el monto del subsidio según el salario, cuando dicho monto supera al impuesto determinado y enterado mensualmente por el patrón.⁷¹ Dicha cantidad debe entregarse al

⁷⁰ Cfr. Art. 8° del Decreto por el cual se Reforman y Derogan Diversas Disposiciones Fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º. de octubre del 2007, y que entró en vigor el 1º de enero de 2008.

⁷¹

TABLA PARA EL CÁLCULO DEL SUBSIDIO AL EMPLEO

(Artículo Octavo del Decreto de reformas fiscales publicado el 01 de octubre de 2007 y cuya vigencia inició el pasado 01 de enero de 2008).

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto		
Para ingresos de \$	Hasta ingresos de \$	Cantidad de subsidio para el empleo mensual \$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61

trabajador, en su caso, junto con su sueldo mensual, ya que de no hacerse así, el pago del salario no será deducible para el patrón. En el caso contrario, es decir, cuando el subsidio es menor al impuesto, el patrón procederá únicamente a retener la parte del impuesto que exceda al subsidio.

En esta figura de subsidio al empleo se observa que en el caso del excedente del impuesto que debe entregar el patrón al trabajador, se trata, valga la redundancia, de un auténtico subsidio. Por otro lado, cuando el subsidio no supera al impuesto, nos encontramos simplemente ante una reducción de este último, lo cual es también un estímulo en sí mismo, pero en todo caso no equiparable al subsidio. De este modo, dentro del decreto en comento, existe tanto la figura del subsidio como la de la reducción, que explicaremos más adelante.

Otro subsidio visible en la ley del ISR, aparece en forma negativa en la fracción I del artículo 32, al establecer que no son deducibles, entre otros, los pagos del ISR a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de las contribuciones en la parte subsidiada; o que originalmente correspondan al tercero conforme a las disposiciones relativas. Así, por principio de cuentas, se reconoce en forma negativa que de acuerdo con la ley el contribuyente erogó un impuesto o una contribución que

7,382.34	En adelante	0.00
----------	-------------	------

fueron subsidiados. A *contrario sensu*, resulta deducible el pago de una contribución distinta al ISR, cuando ésta no haya sido subsidiada.⁷²

Pero ¿cómo funciona este subsidio en la práctica? A esta pregunta responderemos a manera de ejemplo:

Supongamos que el Gobierno del Estado de México otorga un subsidio del 100% contra el Impuesto Predial, para aquellas empresas que se instalen en el Municipio de Lerma y cumplan con determinados requisitos. Ante esta situación, sería lógico que el Gobierno Municipal de Lerma reclamara su competencia al Gobierno del Estado, toda vez que se trata de un impuesto de carácter municipal por definición. Es entonces donde vemos claramente cómo la figura del subsidio evita el posible conflicto, ya que mediante la misma, el impuesto predial correspondiente a cada empresa queda íntegramente enterado por parte del Gobierno del Estado de México, y a favor del Gobierno Municipal. Para todos los efectos legales, la obligación tributaria se considera cumplida por la empresa de que se trate, ya que se le extenderán a ésta los recibos correspondientes, y se registrará en su contabilidad con toda la documentación necesaria para acreditarlo como si el dinero con el que se realizó el pago hubiera salido de su patrimonio.

En el caso concreto del ejemplo, el Gobierno del Estado de México realizó una erogación en beneficio de las empresas, al entregar el monto del impuesto

⁷² Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Art. 32, fracción I, donde se establecen el resto de los requisitos específicos para que este mecanismo opere de la manera explicada.

directamente al Municipio; en la práctica esto podría hacerse también de manera indirecta, pagando el monto del subsidio en primera instancia a la empresa, para que a su vez ésta entere el impuesto ante el Municipio.

Los subsidios también pueden tener un efecto extrafiscal evidente, toda vez que, al igual que en las demás figuras analizadas, existe un sacrificio por parte del Estado en la recaudación de los tributos, aplicable a los casos específicos que contempla la Ley en la consecución de un beneficio para el contribuyente.

IV.3.6. La reducción

El último mecanismo a través del cual pueden otorgarse beneficios o incentivos fiscales, es la reducción de la tasa o tarifa del tributo correspondiente.

Así como el incremento de las tasas pretende reducir el consumo de diversos productos, o evitar o limitar la realización de ciertas actividades, la reducción de las mismas puede tener igualmente efectos extrafiscales; pues si bien el tributo se va a recaudar, no será en la medida y cuantía que correspondería antes de aplicar la reducción.

Una vez más, lo que busca el Estado con esta medida es incentivar alguna actividad o el consumo de algún producto. Podemos ejemplificar la aplicación de esta figura hablando de la situación de inseguridad física y patrimonial que padece actualmente la población mexicana, en virtud de la cual muchas personas han

dejado de acudir a espectáculos públicos, centros nocturnos, bares, y otros lugares de entretenimiento. Buscando revertir dicho comportamiento, puede adoptarse una medida extrafiscal para reactivar la concurrencia y el consumo en estos centros de diversión. Una solución sería la disminución de las tasas aplicables tanto a los impuestos por operación de negocios como a impuestos especiales, de tal suerte que los propietarios o patrocinadores de dichos lugares estén en la posibilidad de manejar un costo más accesible para su clientela.

Es evidente que en el ejemplo anterior, la reducción de las tasas busca un fin extrafiscal, pues no le interesa al Estado recaudar lo que originalmente consideró pertinente para cumplir con su presupuesto de egresos, sino que está dispuesto a sacrificar parte de los ingresos derivados de la recaudación con el objeto de incentivar la asistencia a este tipo de negocios.

Otros ejemplos de reducción de impuestos, específicamente de la tasa y la tarifa, se prevén en relación a las sociedades con fines considerados prioritarios para el país, o como ayuda económica para las personas físicas. En el primer caso, de acuerdo con el artículo 81 de la Ley del ISR, las sociedades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas -todas ellas consideradas actividades prioritarias, que en tal virtud requieren y ameritan una ayuda económica-,

gozarán de una reducción del 25% sobre la tasa original del 30% prevista para este impuesto en el artículo 10 del mismo ordenamiento.⁷³

Como ejemplo de reducción vinculada a las personas físicas, encontramos una iniciativa que por razones de política económica prevé, en primer término, un aumento temporal en las tasas de la tarifa, mismas que serán reducidas posteriormente.⁷⁴ Sobre esta medida podría pensarse que un incremento en las

⁷³ Por disposiciones de vigencia temporal, la reducción será del 30% para los ejercicios correspondientes a los años 2010, 2011 y 2012, disminuyendo a partir del 2013 a un 27.59%.

⁷⁴ **Tasas: Aumento y posterior disminución en beneficio de personas físicas. Reducción.** *Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, Remitida por el Ejecutivo Federal.* Cámara de Origen: Diputados. Exposición de Motivos. México, D.F., a 10 de septiembre de 2009. Iniciativa del Ejecutivo. México, DF, a 8 de septiembre de 2009.

1. Ajuste temporal a la tarifa de personas físicas y tasa aplicable a las personas morales.

Mediante el “decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004, se estableció la reducción gradual de la tasa impositiva del ISR para las empresas, así como de la tasa marginal máxima para las personas físicas, a efecto de que a partir de 2007 dichas tasas fueran de 28 por ciento.

Si bien en la actualidad las razones de la reducción a la tasa y tarifa antes mencionadas son de interés para el gobierno federal, la actual situación económica exige adoptar medidas temporales que permitan contar con mayores recursos para hacer frente a las necesidades de gasto público y que contribuyan a mantener la estabilidad macroeconómica. Al respecto, es importante destacar que en los años recientes la estabilidad macroeconómica se ha mantenido como una de las fortalezas fundamentales de la economía mexicana, lo que ha resultado en menores tasas de inflación en beneficio de la sociedad.

Asimismo, cabe señalar que una mejor posición de las finanzas públicas permitirá al gobierno federal contar con ingresos suficientes para hacer frente a compromisos de gasto social y de infraestructura y evitar en lo posible el incremento en la deuda pública, así como el elevado costo financiero que implica esta alternativa.

Con base en lo anterior, entre las medidas que se someten a consideración de este Congreso de la Unión para fortalecer los ingresos públicos y evitar un debilitamiento estructural en las finanzas del país, se plantea ajustar durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2012 las tasas marginales de los últimos cinco tramos de la tarifa del ISR para las personas físicas en una proporción de 7.14 por ciento, con objeto de ubicar la tasa marginal máxima en 30 por ciento. Este ajuste no tiene un impacto en la carga fiscal de las personas físicas que obtienen ingresos hasta por 6,663 pesos mensuales,

equivalentes a 4 salarios mínimos (SM); y un impacto moderado en la carga fiscal de las personas físicas con mayores ingresos, para quienes su ingreso disponible se reduce sólo entre 0.16 y 2.67 por ciento. Asimismo, para el ejercicio fiscal de 2013, se propone que las tasas marginales que se incrementarían se disminuyan proporcionalmente en 3.33 por ciento respecto a las vigentes en 2012, quedando la tasa máxima en 29 por ciento. Finalmente, a partir del ejercicio fiscal de 2014, las tasas marginales que se incrementarían regresarían a su nivel actual, ubicando la marginal máxima den 28 por ciento.

Es importante mencionar que se estima que alrededor del 61.6 por ciento del ajuste será absorbido por las personas con ingresos de 20 SM o más, que tributan a la tasa marginal máxima y que representan el 7.7 por ciento del total de asalariados, mientras que el 55.6 por ciento de los trabajadores con ingresos de hasta 4 SM no tendrán ninguna afectación. Con esta propuesta el ajuste a la tarifa se dará principalmente sobre aquellas personas físicas con mayor capacidad contributiva.

De manera adicional, con el objeto de no afectar el esquema de integración del impuesto corporativo con el impuesto personal, y evitar así el arbitraje tributario, se propone también incrementar la tasa del ISR empresarial a 30 por ciento durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2012 y aplicar la tasa del 29 por ciento en el ejercicio fiscal de 2013, para regresar al 28 por ciento a partir del ejercicio fiscal de 2014.

No se omite señalar que a partir de 2002 se inició un proceso de reducción gradual de las tasas del ISR aplicables tanto a las empresas como a las personas físicas, ubicándose desde 2007 en 28 por ciento, lo que permite utilizar este espacio durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2013 para fortalecer los ingresos tributarios, sin afectar el nivel de competitividad del ISR ni propiciar prácticas de evasión.

Por otra parte, también se hace necesario ajustar durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2013 el porcentaje de reducción de la tasa de este impuesto aplicable a los contribuyentes del sector primario, a fin de que el diferencial en puntos de tasa en relación con el incremento en la tasa general del ISR que se propone a esa soberanía se mantenga.

Por ello, con el propósito de obtener recursos adicionales que permitan al Estado proporcionar a los gobernados servicios públicos y avanzar en una aplicación más generalizada de los gravámenes, en congruencia con la propuesta de aumento temporal en la tasa del ISR empresarial se plantea reducir durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2013 el porcentaje de disminución de tasa para el sector primario a fin de que ésta aumente de 19 a 21 por ciento; así mismo, se propone mantener este nivel de gravamen a partir de 2014, lo cual permitirá que este grupo de contribuyentes continúe beneficiándose de un subsidio de 25 por ciento en la tasa del ISR, dado que la tasa general será de 28 por ciento. Es importante resaltar que los ajustes que se proponen en el nivel de las tasas del ISR, son consistentes con los aumentos de tasa que otros países han tenido que llevar a cabo como parte de sus medidas fiscales para hacer frente a la crisis económica internacional, ya que de no hacerlo, implícitamente se cede parte de la recaudación al extranjero.

Asimismo, como se mencionó anteriormente, la tasa del ISR ha sido objeto de significativas reducciones en el pasado reciente al pasar de 35 por ciento en 2001 a 28 por ciento a partir de 2007; dicha disminución de 20 por ciento en el nivel de tasa permite efectuar el ajuste propuesto sin comprometer la competitividad del gravamen.

Adicionalmente, se debe considerar que la solidaridad en el pago de las contribuciones es un principio inmerso en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al señalar dicho precepto que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional que fortalezca su régimen democrático y que mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.

Ante las necesidades imperantes de recaudación, es necesario que todos los sectores de la sociedad, público y privado, concurren con responsabilidad social para mantener finanzas públicas sanas que permitan un desarrollo económico sostenido.

Con base en ello, los mexicanos tienen el deber de contribuir al gasto público, a fin de satisfacer necesidades colectivas, objetivos inherentes a la utilidad pública y al interés social, pero más aún aquéllos cuya riqueza es mayor, cumpliendo con el deber de solidaridad con los menos favorecidos, sin que se entienda que estos últimos no deban contribuir al gasto público.

El principio de solidaridad se traduce en ajustes de las tasas impositivas que tienen una incidencia mayor en las personas con mayores ingresos y una incidencia marginal en las personas que obtengan menores ingresos.

El ajuste de la tarifa del SIR aplicable a las personas físicas y a la tasa aplicable a las empresas, así como la disminución a la reducción de la tasa aplicable al sector primario se estima generarán ingresos adicionales en 2010 por 45 mil 397.3 millones de pesos (mdp).

Con base en lo anteriormente expuesto, se somete a consideración de ese Congreso de la Unión reformar los artículos 11, segundo párrafo; 113, en su tarifa; 81, octavo párrafo, y 177, en su tarifa, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como emitir disposiciones de vigencia temporal a través de las cuales se establezca la tasa para las personas morales, las tarifas para las personas físicas, el porcentaje de reducción de tasa al sector primario y los factores a aplicar por los ejercicios fiscales de 2010 a 2013.

DISPOSICIONES DE VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

ARTÍCULO SEGUNDO. *Para los efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicarán las disposiciones siguientes:*

- I. Para los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012, se estará a lo siguiente:*
 - a) Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará la tasa del 30%.*
 - b) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 1.3889 se aplicará el factor de 1.4286.*
 - c) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 0.3889 se aplicará el factor de 0.4286.*
 - d) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar la reducción del 25.00% se aplicará la reducción del 30.00%.*
 - e) Para los efectos del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se calculará el impuesto correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en dicho precepto, aplicando la siguiente:*

Tarifa			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.23	10.88

7,399.43	8,601.50	594.24	16.00
8,601.51	10,298.35	786.55	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.62	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	En adelante	6,141.95	30.00

- f) Para los efectos del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se calculará el impuesto correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en dicho precepto, aplicando la siguiente:

Tarifa			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.24	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.76	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.88	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.60	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.44	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.04	23.52
392,841.97	En adelante	73,703.40	30.00

II. Para el ejercicio fiscal de 2013, se estará a lo siguiente:

- a) Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aplicará la tasa del 29%.
- b) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 1.3889 se aplicará el factor de 1.4085.
- c) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar el factor de 0.3889 se aplicará el factor de 0.4085.
- d) Cuando conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se deba aplicar la reducción del 25.00% se aplicará la reducción del 27.59%.
- e) Para los efectos del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se calculará el impuesto correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en dicho precepto, aplicando la siguiente:

Tarifa			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.23	10.88
7,399.43	8,601.50	594.24	16.00

tasas o tarifas y su posterior decremento, no tienen un fin extrafiscal, lo cual resulta discutible toda vez que el incremento se establece por la necesidad económica específica del Estado de obtener mayores recursos en un momento determinado; y el decremento como el paso siguiente, es decir, una vez que ha sido solventado el problema económico, lo cual nos permite concluir que estos movimientos tienen un fin inmediato recaudatorio en conjunción con un fin mediato extrafiscal.

8,601.51	10,298.35	786.55	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.62	20.65
20,770.30	32,736.83	3,253.07	22.73
32,736.84	En adelante	5,973.06	29.00

f) Para los efectos del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se calculará el impuesto correspondiente conforme a las disposiciones contenidas en dicho precepto, aplicando la siguiente:

Tarifa			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.24	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.76	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.88	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.60	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.44	20.65
249,243.49	392,841.96	39,036.84	22.73
392,841.97	En adelante	71,676.72	29.00

CAPÍTULO V

EL FIN EXTRAFISCAL COMO SANCIÓN ADMINISTRATIVA

La mayor parte de la doctrina concibe el tributo, y más específicamente el impuesto, como una unidad constituida por principios fundamentales básicos en la mayoría de las legislaciones, incluida la mexicana.⁷⁵

De acuerdo con estos ordenamientos, los ingresos tributarios son considerados como un ingreso público que perciben el Estado y demás entes públicos para cubrir sus necesidades financieras. Especialmente tratándose del impuesto, el tributo tiene la característica de ser una prestación a favor del ente público, sin que éste esté obligado a retribuir al contribuyente con un beneficio en forma directa; es una prestación coactiva que supone una aportación monetaria o económica, siendo ésta una de sus características fundamentales, y de la que deriva su carácter patrimonial. Incluso los tributos que pueden pagarse en especie se consideran una prestación pecuniaria, ya que en principio son calculados en dinero, pero se autoriza su pago con un bien distinto.

Finalmente el impuesto o tributo no constituye la sanción de un ilícito. Tanto el tributo como las sanciones pecuniarias ingresadas al Estado son ingresos públicos y se destinan a la cobertura de los gastos públicos, pues derivan de la regulación legal

⁷⁵ Nos referimos especialmente a la doctrina extranjera: José Luis Pérez de Ayala, Eusebio González, Pérez Royo, Casado Ollero, Martín Queralt, García de Enterría, Fernández Rodríguez, Giannini, Sáinz de Bujanda y Dino Jarach. Una excepción a este grupo mayoritario de pensamiento la encontramos en Antonio Berliri.

estatal y al mismo tiempo del poder del imperio del Estado, como lo sostiene Cortez Domínguez.⁷⁶ Sin embargo, tienen importantes diferencias.

En este orden de ideas, el hecho imponible del tributo que genera el nacimiento de la obligación tributaria no contempla como causa la violación de una norma jurídica ni una vulneración al ordenamiento jurídico. La sanción, por el contrario, persigue la restauración del orden jurídico violado y por tanto presupone la violación de una norma. Finalmente la coactividad presente en la sanción es distinta de aquella por la que se obliga al pago de un tributo, ya que la prestación pecuniaria pagadera en virtud de la primera, tiene un carácter sancionatorio del cual carece el tributo.

Ahora, si bien estamos de acuerdo en que al tributo es imposible atribuirle una finalidad sancionatoria, y que existe una distinción formal y conceptualmente clara entre éste y la sanción, la cuestión no parece tan evidente tratándose de un tributo con carácter extrafiscal. El tributo extrafiscal pretende desincentivar el comportamiento gravado. La sanción penaliza la infracción de la norma jurídica que contempla dicho comportamiento. Así, tanto el impuesto como la sanción originan un quebranto económico que pretende modificar la conducta del sujeto gravado o sancionado, pero no son la misma figura.

⁷⁶ Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. Ordenamiento Tributario Español. Madrid, Cívitas, 1985. Pág. 169.

Acosta Romero ha señalado que la multa puede ser catalogada como una infracción que alude a la violación de la Ley administrativa; es decir, se origina por un hecho o abstención declarados como ilegales por la propia ley, y amerita por lo tanto una sanción administrativa.⁷⁷

Para Lomelí Cerezo, la multa no debe ser considerada como una sanción o medida cuyo fin sea exclusiva o predominantemente reparatorio, ya que se equipararía con los fines de los recargos; sino que la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos de la misma obligación. Su contenido pecuniario, que beneficia indudablemente al fisco, es una característica de orden secundario, ya que las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales.⁷⁸

Sobre este tema, una parte de la doctrina considera que será el principio de capacidad económica el que determinará si el tributo extrafiscal es un tributo o una sanción.⁷⁹ Como veremos más adelante, los tributos extrafiscales se caracterizan por apartarse de las reglas del principio de capacidad económica - no obstante lo que en algunos casos ha señalado la SCJN-, por lo que la utilidad del principio de

⁷⁷ Cfr. ACOSTA ROMERO, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo. México, Porrúa, 1996. 18ª. Edición. Pág. 528.

⁷⁸ Cfr. LOMELÍ CERESO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. México, Porrúa, 1997. Segunda edición. Págs. 169 y 170.

⁷⁹ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Mateo. Los Impuestos Autónomos de Carácter Extrafiscal. Madrid, Marcial Oms, 1995. Pág. 48.

capacidad económica a la hora de diferenciar el tributo extrafiscal de la sanción, es cuestionable.

Tomemos nuevamente como ejemplo el ITI español, el cual, en su carácter de tributo extrafiscal, no tiene una auténtica finalidad recaudatoria. En este sentido, si el objetivo de la disposición es obligar al propietario de las tierras a utilizarlas, el pago del impuesto, en nuestra opinión, puede considerarse como una sanción, aunque no esté expresamente regulada por la ley como tal, ya que su consecuencia es exactamente la misma que la de aquélla. Esto es, se está sancionando al propietario de las tierras con el pago de un tributo por no utilizar sus predios a su máxima capacidad, mismo que deberá enterar cada año mientras se mantenga la misma situación, salvo que se acuda ante la autoridad correspondiente a demostrar la debida utilización del predio para efecto del levantamiento del censo. Únicamente a través de este procedimiento dejará de contribuir al Estado por la debida regularización de la tierra. Todo lo anterior nos lleva a la conclusión de que estamos en presencia de una auténtica sanción.

Consideramos ésta una cuestión medular, pues si el tributo no grava una capacidad contributiva, resultado a su vez de una concreta manifestación de capacidad económica, no puede tratarse entonces de un impuesto o tributo, sino de una sanción; por lo tanto, la calidad o mención de impuesto es con fines exclusivamente extrafiscales.

Cortés Domínguez sostiene que es la capacidad económica, como fundamento del tributo, lo que lo distingue de cualquier otra institución jurídica o de cualquier otro ingreso público. En la concepción clásica, la capacidad contributiva cumple una función básica y esencial dentro del ordenamiento tributario.⁸⁰ No obstante, debido a las diferentes funciones que el tributo ha venido desempeñando a lo largo de los últimos años, y que lo alejan de la concepción de mero instrumento recaudador de ingresos públicos, el papel que se le otorgaba al principio de capacidad contributiva no ha permanecido inalterado. Como resultado de los fines no fiscales a que se ha destinado el tributo, la concepción clásica de la capacidad contributiva ha entrado en crisis, como veremos más adelante, al amparo de las últimas ejecutorias de la SCJN.

Este problema no pasa desapercibido para la doctrina extranjera, y las reacciones van desde el abandono de la idea de que la capacidad económica ejerce el papel central de criterio de justicia tributaria, como lo sostiene Palao Taboada⁸¹; hasta la de aquéllos que se han mantenido fieles a la postura clásica, como es el caso de Sáinz de Bujanda⁸²; y pasando por quienes sostienen que la capacidad

⁸⁰ Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *"El Principio de Capacidad Contributiva en el Marco de la Técnica Jurídica."* REFHP, No. 60, 1965. Pág. 169.

⁸¹ Cfr. PALAO TABOADA. *Op. Cit.* Nota 30. Págs. 376 y ss.

⁸² *Op. Cit.* Nota 3. Vol. III. Pág. 223.

contributiva no puede ser el criterio único de justicia tributaria, sino que debe ir acompañado por otros principios.⁸³

De acuerdo con lo hasta aquí analizado, la mayor parte de los autores se inclinan por que el tributo tiene una finalidad eminentemente recaudatoria, toda vez que los ingresos por estos conceptos son utilizados para financiar los gastos públicos. Tanto la CE en su artículo 31, como al CPEUM en la fracción IV del artículo 31, establecen la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que resultaría absurdo negar la naturaleza recaudatoria del tributo.

No obstante lo anterior, para algunos autores los tributos pueden atender también de forma directa los mandatos constitucionales, surgiendo así la posibilidad de que el tributo tenga una finalidad no fiscal o extrafiscal. Al respecto, Giannini sostiene que *“no siempre el fin de obtener recursos constituye el motivo único de la imposición, el impuesto de hecho se presta a ser utilizado para el logro de los fines no fiscales”*.⁸⁴

El problema se origina en el momento de definir cuál es la finalidad de la norma, y sobre todo al pretender concretar los criterios de donde se infiere dicha finalidad. Para ello vamos a seguir los criterios con los que se ha guiado la doctrina extranjera.

⁸³ Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. *“Aproximación al principio Constitucional de Igualdad Tributaria.” Seis Estudios Sobre Derecho Constitucional Internacional Tributario*. Madrid, Edersa, 1980. Pág. 117.

⁸⁴ Citado por AIZEGA ZUBILLAGA. *Op. cit.* Nota 15. Pág. 166.

A) **Establecimiento expreso en la norma jurídica.** En primer lugar, la finalidad puede -y en principio debe- estar expresada en la propia norma u ordenamiento jurídico. Que la finalidad esté expresada con toda nitidez en la norma supone, desde criterios finalistas, la aclaración al panorama que encierra la norma en cuestión.

La finalidad extrafiscal expresada con toda claridad en algún punto de la estructura de la norma, encierra la finalidad del tributo. En estos casos, el juzgador tiene un criterio definido sin lugar a interpretación, para identificar la finalidad fiscal o extrafiscal del tributo. Una vez determinada la finalidad del tributo el resto de los elementos configuradores del mismo responderán a la misma. Para poder delimitar la finalidad extrafiscal, algunos autores establecen que debe de acudir al objeto del tributo, al objeto imponible, o a la base imponible.⁸⁵

No obstante lo anterior, puede ocurrir que esa finalidad explícita corresponda únicamente a un aspecto del tributo, sin que sea posible hacerla extensiva a la totalidad del mismo. En este caso estaríamos en presencia de aquellos tributos que tienen una finalidad fiscal en su conjunto, pero contienen en su estructura alguna disposición con finalidad no fiscal, un ejemplo de lo cual lo tenemos en los impuestos a las bebidas alcohólicas y al tabaco en México.

⁸⁵ Cfr. PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. “*Los Tributos con Fines No Fiscales.*” Revista de Contabilidad y Tributación CEF, No. 183, 1998. Págs. 90 y ss.

B) **Remisión de un precepto a otro.** Puede suceder que la norma a analizar remita a otro precepto donde se establece la finalidad del primero.⁸⁶

C) **Interpretación sistemática.** Para identificar la finalidad que inspira la norma en cuestión, es necesario en este caso realizar un análisis conjunto de los diversos artículos que la integran, utilizando un procedimiento inductivo.⁸⁷

D) **Establecimiento en la exposición de motivos.** Como ya lo hemos visto, frecuentemente se acude a la exposición de motivos del legislador para establecer la finalidad de la norma. En ocasiones el legislador establece claramente su intención en la exposición de motivos, mientras que en otras tantas, aunque no se encuentra señalado expresamente, ésta puede inferirse.⁸⁸

E) **Trabajos preparatorios.** Se pueden consultar los trabajos preparatorios de las normas en todas las instancias. Así, es posible tener acceso a los trabajos preparatorios de la Comisión parlamentaria, los debates parlamentarios o las enmiendas parlamentarias. Ello servirá para extraer la voluntad del legislador, y en consecuencia la finalidad de la norma, aunque no siempre de manera directa y expresa.⁸⁹

⁸⁶ Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional Español, 76/1983 del 5 de agosto.

⁸⁷ Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional Español, 1/1983 de 13 de enero.

⁸⁸ Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional Español, 27/1983 de 20 de abril.

⁸⁹ Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional Español, 6/1984 de 24 de enero.

F) **Contexto socio-económico.** Este criterio es mucho más genérico y abstracto que los anteriores, y por tanto poco útil para establecer la finalidad de la norma jurídica. Entendemos que es necesario que la finalidad se extraiga de la propia norma, y no de elementos extraños de la misma.⁹⁰

⁹⁰ *Cfr.* Sentencia del Tribunal Constitucional Español, de 6 de julio de 1981.

CAPÍTULO VI

LA RESERVA DE LEY Y LOS FINES EXTRAFISCALES

En relación el tema de este capítulo, nuestra opinión coincide con la de la doctrina extranjera en cuanto a la dificultad para delimitar los campos de los fines netamente fiscales y los extrafiscales, sobre todo considerando que toda contribución o impuesto puede conjugar fines mediatos recaudatorios con un fin inmediato, deseado o no, de naturaleza no fiscal; y que existen impuestos con fines exclusivamente recaudatorios y otros con efectos meramente extrafiscales.

En este sentido, para evitar cualquier violación a los principios de seguridad jurídica y reserva de ley⁹¹, resulta indispensable que todo impuesto con fin extrafiscal, independientemente de que se encuentre o no justificado en la exposición de motivos, en el dictamen o en la propia ley, respete los principios constitucionales del establecimiento y cobro del impuesto a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.⁹²

El planteamiento anterior se justifica si partimos del supuesto de que pueden existir disposiciones que no estén motivadas por el creador de la norma a través de los medios señalados, pero que de acuerdo con la interpretación del juzgador tienen fines extrafiscales; caso en el cual la única forma de establecer dichos fines es a

⁹¹ *Nullum tributum sine legem*. De acuerdo con este principio, para que un tributo se considere como tal, debe estar contemplado en una ley.

⁹² Cfr. PÉREZ DE AYALA. Curso de Derecho Tributario I. Madrid, EDERSA, 1975. Col. Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Vol. XVIII. Págs. 164 y ss.

través de la observancia de los principios constitucionales, ya que no existe justificación para dejar de cumplir con los principios de equidad y de proporcionalidad, cuando en la propia creación del impuesto no se señalan los fines extrafiscales del mismo.

Es decir, es indispensable la observancia de los principios constitucionales si en la norma que establece un impuesto con fines extrafiscales no se señalan estos de manera expresa. Sin embargo, como se analizará más adelante, de acuerdo con la gran mayoría de las resoluciones de la SCJN, la existencia de fines extrafiscales justifica la no aplicación de los principios de equidad y de proporcionalidad, al establecer que *“no se viola el principio de equidad por tratarse de normas con fines extrafiscales.”*⁹³

⁹³ **A) PREDIAL. EL PARRAFO TERCERO DE LA FRACCION II DEL ARTICULO 149 DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL ESTABLECER DIVERSOS FACTORES PARA LA DETERMINACION DEL IMPUESTO ATENDIENDO A LA FINALIDAD A QUE SE DESTINE EL INMUEBLE.** Jurisprudencia (Tesis P. /J. 60/96). Pleno. Novena Época. SJF y su Gaceta, Tomo IV, octubre de 1996, Pág. 99. (IUS No. Registro: 200,032) Materias Constitucional y Administrativa.

El párrafo tercero de la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal al establecer que para la determinación del impuesto predial se multiplicará la cantidad que resulte de aplicar la tarifa respectiva por un factor más elevado cuando el uso del inmueble sea distinto al habitacional, no viola el principio de equidad tributaria, porque dicho trato desigual busca apoyar el derecho a disfrutar de vivienda digna y decorosa, consagrado en el párrafo quinto del artículo cuarto constitucional, el que además dispone que la ley establecerá los instrumentos y apoyos necesarios a fin de alcanzar ese objetivo, lo que constituye un fin extrafiscal que busca contribuir a la solución del problema de la vivienda.

B) PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 8o., INCISO D), FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL ESTABLECER QUE NO SE PAGARÁ ESE GRAVAMEN POR LAS ENAJENACIONES DE AGUAS NATURALES O MINERALES GASIFICADAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRANTES, QUE SE EFECTÚEN CON EL PÚBLICO EN GENERAL, SALVO QUE EL ENAJENANTE SEA FABRICANTE, PRODUCTOR, ENVASADOR, DISTRIBUIDOR O IMPORTADOR DE ESOS BIENES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. SCJN. Segunda Sala. Tesis Aislada 2ª V/2004. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XIX, marzo de 2004, Pág. 377. (IUS No. Registro: 181,896) Materias Constitucional y Administrativa.

El mencionado precepto al disponer que no gozarán de ese beneficio, las enajenaciones de los indicados bienes efectuadas por comerciantes que obtengan la mayor parte del importe de sus ingresos que no provengan del público en general, esto es, aquellas por las que no se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no transgrede el principio de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que la diferencia de trato obedece a un fin extrafiscal, como el de reducir los costos administrativos de las pequeñas tiendas y misceláneas que pasaron a ser contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios y que comercializan los productos de que se trata con el público en general, las cuales no se encuentran en las mismas circunstancias que los fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores de esos bienes, ya que son una categoría de contribuyentes con una capacidad financiera y económica más elevada, a los que no resulta indispensable el beneficio fiscal.

C) IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS. NO ES CONTRARIA AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA LA FIJACIÓN DE TARIFAS DIVERSAS PARA EL PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN RESPECTO A UN MISMO PRODUCTO, CUANDO EXISTEN TRATADOS INTERNACIONALES DE LOS CUALES MÉXICO SEA PARTE. SCJN (Tribunales Colegiados de Circuito). Tesis Aislada I.7º. A. 303 A. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XX, julio de 2004, Pág. 1728. (IUS No. Registro: 181,131) Materia Administrativa.

Con el fin de cumplir lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en el sentido de que los mexicanos tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios en que residan, de la manera equitativa que dispongan las leyes, es necesario que los contribuyentes de un impuesto que se ubiquen en una hipótesis de causación guarden una misma situación frente a la norma jurídica que lo regula, esto es, que la ley debe dar un trato igual a quienes se encuentren en una misma situación y uno desigual a los sujetos del gravamen que se localicen en una diversa. Ahora bien, los importadores de mercancías de países con los que México tiene celebrado convenio internacional en materia comercial, no se ubican en el mismo supuesto que aquellos importadores dedicados a introducir legalmente al país productos originarios de naciones con las que no existe ese tipo de pactos. Efectivamente, con la celebración de un tratado comercial los países firmantes obtienen beneficios en las exportaciones que realizan entre ellos, y del mismo modo adquieren la obligación de otorgar un trato recíproco respecto de las importaciones de mercancías que ingresan a sus territorios, con lo que se respeta uno de los principios que regulan el derecho internacional. Lo anterior es acorde también con lo previsto por el artículo 14 de la Ley de Comercio Exterior, en el sentido de que es factible establecer aranceles diferentes a los generales consignados en las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación cuando así lo establezcan los tratados o convenios comerciales internacionales de los que México sea parte. Por otro lado, la situación descrita obedece al fin extrafiscal de proteger a la industria nacional, para que compita en igualdad de circunstancias con los mismos productos importados de otras naciones con las cuales México no haya celebrado convenio o tratado internacional alguno en los que se involucre el trato recíproco en las importaciones y exportaciones de mercancías; consecuentemente, la existencia de tarifas diferentes derivadas de un convenio internacional no transgrede el principio de equidad tributaria.

D) VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2004, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. SCJN (Primera Sala). Tesis Aislada 1ª XX/2005. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XXI, marzo de 2005, Pág. 222. (IUS No. Registro: 178,841) Materias Constitucional y Administrativa.

El citado precepto establece que tratándose de empresas hoteleras residentes en el país, calcularán el impuesto al valor agregado aplicando la tasa del 0% cuando presten servicios de hotelería y conexos a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, siempre que dichos extranjeros exhiban el documento migratorio que acredite dicha calidad en los términos de la Ley General de Población,

paguen los servicios de referencia mediante tarjeta de crédito expedida en el extranjero, y la contratación de los servicios de hotelería y conexos se hubiera realizado por los organizadores del evento. En este sentido, en la medida en que el precepto rige para todos los sujetos que se ubiquen en la misma hipótesis de causación del hecho imponible, es decir, todas las empresas hoteleras que exporten la prestación de servicios de hotelería y conexos, en los casos que la propia ley señala, no se viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, aunado a que según se desprende del dictamen y discusiones parlamentarias que originaron la reforma del citado precepto, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de diciembre de 2002, y que entró en vigor a partir del 1o. de enero de 2004, el beneficio de la tasa del 0% establecido por el legislador obedece al fin extrafiscal consistente en impulsar el turismo de negocios en nuestro país, lo cual constituye una razón objetiva que justifica el trato diferenciado.

E) RENTA. EL ARTÍCULO 220 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER EL ESTÍMULO DE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE INVERSIÓN DE BIENES NUEVOS DE ACTIVO FIJO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002). SCJN (Segunda Sala). Tesis Aislada 2ª LI/2005. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XXI, mayo, Pág. 532. (IUS No. Registro: 178,338) Materias Constitucional y Administrativa.

De conformidad con el citado precepto, el beneficio fiscal está dirigido a las personas morales y físicas con actividades empresariales o profesionales, a quienes se da la opción de efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de hacerlo gradualmente según las reglas contenidas en los artículos 37 y 43 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio siguiente al en que se inicie su empleo para los fines estrictamente indispensables de la actividad del contribuyente, para lo cual al monto original de dicha inversión se le aplicarán los por cientos que prevé, que constituyen el monto de depreciación anual del bien que el legislador permite acelerar con independencia de su vida útil. Asimismo, el último párrafo del artículo 220 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los requisitos para que pueda surtir efectos la mencionada deducción, entre ellos, que los bienes nuevos se utilicen fuera de las áreas metropolitanas y de influencia en el Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, salvo que se trate de empresas que sean intensivas en mano de obra, utilicen tecnologías limpias de emisión de contaminantes y no requieran hacer uso intensivo de agua en sus procesos productivos, con lo que el legislador buscó, de acuerdo con la exposición de motivos de la ley citada, presentada el 5 de abril de 2001, estimular el crecimiento económico de aquellas regiones de mayor marginalidad en el país, mediante una distribución más equitativa de inversiones en activos productivos fuera de zonas metropolitanas con mayor crecimiento. Por tanto, el referido artículo 220 no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el trato desigual en la forma de deducir esas inversiones atiende a un fin extrafiscal real y objetivo, congruente además con los artículos 25 y 26 de la Constitución Federal.

F) RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XII, INCISO G), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVE QUE NO SE PAGARÁ ESE TRIBUTOS POR LAS REMUNERACIONES POR SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS QUE PERCIBAN LOS TÉCNICOS EXTRANJEROS CONTRATADOS POR EL GOBIERNO FEDERAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). SCJN (Pleno). Tesis Aislada P. XIX/2005. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XXI, mayo de 2005, Pág. 10. (IUS No. Registro: 178,343) Materias Constitucional y Administrativa.

El citado precepto, al disponer que no se pagará el impuesto sobre la renta por las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país del que dependan, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la mencionada exención atiende a razones de reciprocidad internacional. En efecto, el trato diferenciado establecido en el artículo 109,

Se justifica pues, tratándose de fines extrafiscales, la existencia de un trato desigual a quienes originalmente se encuentran en un plano de igualdad, vulnerando

fracción XII, inciso g), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, tiene una justificación objetiva y razonable que obedece al fin extrafiscal de reciprocidad con Estados extranjeros que dispone la fracción I del artículo 27 de la Constitución Federal, en virtud de que condiciona la procedencia de la exención al hecho de que exista un acuerdo celebrado entre México y el país del que dependa el técnico extranjero contratado en el que expresamente así se prevea, lo que en sentido contrario implica que en caso de que no exista algún convenio o existiéndolo, no se prevea la referida exención, ésta no procede.

G) VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 15, FRACCIÓN X, INCISO B), SEGUNDO PÁRRAFO, IN FINE, DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE EN 1992, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. SCJN (Segunda Sala). Tesis Aislada 2ª XVI/2003. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XVII, febrero de 2003, Pág. 337. (IUS No. Registro: 184,730) Materias Constitucional y Administrativa.

Al establecer el citado precepto que no se pagará el impuesto de que se trata por los intereses que reciban las instituciones de crédito por los créditos otorgados a personas físicas que desarrollen actividades empresariales o presten servicios personales independientes u otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles, siempre que se destinen a la adquisición de bienes de inversión en esas actividades, no transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues de su interpretación causal y teleológica se advierte que la mencionada exención, obedece a fines extrafiscales, como son alentar la inversión en las actividades empresariales, la prestación de servicios personales independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles y, en su caso, en forma refleja desalentar la utilización de los créditos respectivos para adquirir bienes o servicios de consumo. Es decir, la mencionada exención tiene como finalidad que el Estado promueva y consolide el desarrollo económico del país y la generación de fuentes de empleo, de manera que el trato desigual otorgado a los intereses señalados se encuentra justificado.

H) PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO G), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL GRAVAR CON LA TASA DEL 20% LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE LAS AGUAS GASIFICADAS O MINERALES Y NO ASÍ LAS NATURALES Y MINERALES SIN GASIFICAR (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2002). SCJN (Primera Sala). Tesis Aislada 1a. XLI/2004. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XIX, abril de 2004, Pág. 418. (IUS No. Registro: 181,680) Materias Constitucional y Administrativa: La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que no toda desigualdad de trato establecida en la ley supone una violación al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que tal violación se configura si la desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias consideradas iguales, sin que exista para ello justificación objetiva y razonable. En esa tesitura, si bien es cierto que el artículo 2o., fracción I, inciso G), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, vigente hasta el 31 de diciembre de 2002, establece un tratamiento diferenciado para gravar la enajenación e importación de aguas gasificadas o minerales de aquellas naturales o minerales sin gasificar, también lo es que tal distinción obedece a que el legislador atendió a fines extrafiscales, en virtud de que se estimó que el agua sin gasificar constituye un bien de primera necesidad y su comercialización debe estar al alcance de toda la población, por ser un líquido vital; además de que es diferente la situación en que se encuentran quienes producen aguas gasificadas y quienes las enajenan sin gasificar, atendiendo tanto al proceso de industrialización como al de comercialización y a los valores que en cada caso se incorporan a los bienes, por lo que existe una justificación objetiva para dar el trato diferenciado.

con esto el principio de equidad. Es necesario aclarar que dicha violación no existe cuando originalmente las partes se encuentran en un plano de desigualdad. A *contrario sensu*, para que dicha violación se actualice, por principio de cuentas se requiere que existan condiciones de igualdad entre las partes, y que a pesar de ello reciban un trato distinto.

Finalmente, remitimos al lector a los comentarios del profesor Yebra sobre este tema, citados anteriormente.⁹⁴

En otras palabras, quizá sea cuestión de terminología, pero para que exista la justificación que permita otorgarle efectos jurídicos distintos a cierta situación de hecho o de derecho mediante el establecimiento de fines extrafiscales (exención, tasa impositiva menor, no causación, etc.), en nuestra opinión se requiere que esta situación de hecho o de derecho sea similar a otra en cuanto a su esencia. De otra forma, si partimos del supuesto de que las situaciones reguladas son distintas, resultaría innecesario el establecimiento del fin extrafiscal.

Existen diversas tesis judiciales reproducidas en este estudio, que justifican el trato desigual sin violentar la garantía de igualdad o de equidad. Así, tenemos la declaración de constitucionalidad del artículo 220 de la Ley del ISR, que establecía como estímulo la deducción inmediata de la inversión en bienes nuevos de activo fijo, sin que se violara el principio de equidad, ya que el trato desigual en la forma de

⁹⁴ Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA. *Op. Cit.* Nota 1.

deducir dichas inversiones atendía a un fin extrafiscal y objetivo, congruente además con los artículos 25 y 26 de la Constitución Federal; y garantizaba la aplicación de esta deducción inmediata a todos los bienes nuevos de activo fijo adquiridos por las empresas que los utilizaran fuera de las áreas metropolitanas y de influencia en el Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey.⁹⁵

Otro ejemplo lo tenemos en la tesis que declaró la constitucionalidad de la exención contenida en el artículo 15 de la Ley del IVA vigente en 1992, al eximir a las instituciones de crédito del pago del impuesto sobre los intereses que recibieran por los créditos otorgados a personas físicas que desarrollaran actividades empresariales, prestaran servicios personales independientes, u otorgaran el uso o goce temporal de bienes, siempre que el monto del crédito se destinara a la adquisición de bienes de inversión para esas actividades.⁹⁶ De la interpretación causal y teleológica de esta exención se advertía que la misma obedecía a fines extrafiscales que se traducían en desalentar la utilización de los créditos para la adquisición de bienes o servicios de consumo, en oposición a las actividades señaladas.

Finalmente y en el mismo sentido, tenemos la tesis que considera constitucional el artículo tercero transitorio de la Ley de Ingresos del Estado de Jalisco vigente para el 2004, que exentaba del pago del impuesto relativo, en diferente proporción, a empresas de nueva creación; lo anterior en virtud de que,

⁹⁵ Disposición vigente a partir del 1° de enero de 2002. *Vid. supra*. Capítulo IV. Pág. 76.

⁹⁶ Fracc. X, inciso b, segundo párrafo, *in fine*.

atendiendo a los fines extrafiscales de orden social y económico, las circunstancias de que una empresa sea o no de nueva creación, o genere o no nuevos empleos, encierran en sí mismas un elemento de diferenciación que lógica y naturalmente, las coloca en planos distintos.

Con los ejemplos anteriores podríamos hacer una serie de especulaciones en torno a si, tratándose de aquellas normas en las que no se señala expresamente el fin extrafiscal, realmente se está en un plano de igualdad; y de ser así, al otorgarle el legislador efectos jurídicos distintos a dos situaciones similares, debemos concluir que existe una violación al principio de equidad, lo que no sucedería si el propio legislador hiciera mención expresa del fin extrafiscal de la norma en el momento de su creación, situación que en muchas disposiciones se ha omitido.

A partir de lo anterior se llega al cuestionamiento siguiente: ¿a quién corresponde interpretar y justificar que, en efecto, la norma contiene un fin extrafiscal implícito?

Para responder a esta cuestión tomemos como ejemplo el pago del IVA a cargo de empresas exportadoras de servicios, principalmente hoteles, que reciben convenciones de personas provenientes del extranjero. Resulta muy cuestionable que la justificación del trato distinto, tratándose de servicios a extranjeros, se encuentre en un fin extrafiscal que no está plasmado en la exposición de motivos ni en la propia ley.

Ahora bien, por regla general todo IVA debe trasladarse, excepto cuando se trata de exportación de bienes que invariablemente causarían la tasa cero, excepción que no aplica en relación a los servicios en comento, dado que finalmente no se trata en estricto sentido de una exportación de servicios, y se podría sostener sin lugar a dudas que se trata para unos y otros de situaciones totalmente iguales, pues en nada difiere la prestación de servicios a convencionistas extranjeros de la prestación de los mismos servicios a convencionistas residentes en México. Por el contrario estaría perfectamente justificado un trato distinto para cada uno de los supuestos mencionados, si existiera en la propia norma que se crea o en su exposición de motivos, el carácter de parafiscalidad consistente en la promoción del turismo a través de esos beneficios fiscales, garantizando con ello el principio de seguridad jurídica. Ahora bien, supongamos que dos hoteleros no estuvieran en un plano de igualdad, puesto que uno recibe convencionistas nacionales y el otro de alguna nacionalidad extranjera, caso en el cual no haría falta la justificación de la parafiscalidad.

Por las razones anteriores, consideramos que al haber delegado la SCJN la interpretación de los fines extrafiscales al propio juzgador, se deroga la primera parte de la tesis referida en el capítulo anterior sobre la apreciación de los hechos notorios⁹⁷, pues con el pretexto de la existencia de estos hechos para evidenciar aspectos extrafiscales, se justificará el tratamiento distinto a situaciones iguales o similares, deduciendo el fin extrafiscal a partir de fines de carácter no puramente

⁹⁷ *Vid supra*. Capítulo II. Pág. 51 último párrafo y ss.

recaudatorio previstos en supuestos similares (por ejemplo, la promoción del turismo).

En otros casos en que existe un tratamiento desigual en situaciones similares, las razones para ello se incluyen expresamente en la misma ley o la exposición de motivos, siguiendo la tesis jurisprudencial de la Corte, estando plenamente justificado cuando se trata de fines extrafiscales, y observándose con ello en toda su plenitud el principio de seguridad jurídica.

Como conclusión de este apartado sostenemos que, con el afán de respetar en todo momento la garantía de seguridad jurídica plasmada en los artículos 14, 16 y 31 fracción IV de la Constitución, es imperativo que los fines extrafiscales de los impuestos se incluyan de manera expresa en la propia norma o en la exposición de motivos de ésta -como acertadamente lo señalan la SJCN, y en general la doctrina extranjera-, de modo que quede justificado el trato desigual a quienes están en un plano similar, pues como hemos dicho, no es necesaria la justificación de fines extrafiscales para casos no similares, pues en este último caso no existe una violación al principio de equidad.

CAPÍTULO VII

LOS FINES EXTRAFISCALES Y EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Si bien es cierto que la mayor parte de las tesis de nuestro máximo tribunal, así como un amplio sector de la doctrina extranjera, se concretan fundamentalmente a justificar la desigualdad generada por los fines extrafiscales ya analizados⁹⁸, no

⁹⁸ SCJN (Pleno) **AGUA. LOS AUMENTOS PROGRESIVOS EN EL COBRO DE DERECHOS POR SU SUMINISTRO NO IMPLICAN NECESARIAMENTE, QUE SEAN INCONSTITUCIONALES.** Tesis Aislada P. XII/96. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo III, febrero de 1996, Pág. 135. (IUS No. Registro: 200,204) Materias Constitucional y Administrativa

Los aumentos progresivos en el cobro por el suministro o uso del agua bien pueden obedecer al fin extrafiscal de reglamentar el uso del agua para racionalizarlo, disuadiendo el desperdicio de la misma. Además, en tiempos inflacionarios el aumentar periódica y sistemáticamente el monto de impuestos y derechos no es una conducta que, por sí misma, resulte inconstitucional sino que, en todo caso, dado que las leyes gozan de una presunción de constitucionalidad, es a la parte quejosa a la que corresponde demostrar, tratándose del suministro y uso del agua, que no hay razón para la elevación progresiva de la tarifa.

SCJN (Primera Sala) **IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 11, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY RELATIVA, AL DETERMINAR EL MECANISMO PARA EL CÁLCULO DE LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO, NO INFRINGE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998).** Jurisprudencia (Tesis 1ª/J. 67/2002). Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XVI, octubre de 2002, Pág. 130. (IUS No. Registro: 185,749) Materia Constitucional y Administrativa.

El mencionado precepto legal que señala que los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas, para calcular el impuesto por la enajenación de esos productos, determinarán la base, dividiendo el precio de venta del detallista, entre el resultado de sumar a la unidad el factor que resulte de dividir la tasa expresada en el artículo 2o., fracción I, incisos E) y F) de la propia ley, según corresponda, multiplicado por cien entre cien, no infringe los principios tributarios de equidad y proporcionalidad tutelados por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que, por lo que hace a la garantía de equidad, el trato diferente que se da a los contribuyentes que enajenan bebidas alcohólicas, en relación con los que enajenan otros productos, constitucionalmente se justifica al dar un trato desigual a los desiguales y porque existen fines extrafiscales como la salud pública y el combate a las prácticas desleales, como la venta de productos adulterados y clandestinos; dicho impuesto tampoco es desproporcional, en tanto que el gravamen se incrementa en la medida que aumenta la graduación alcohólica y con ello el precio del producto, el cual sirve para calcular la base del impuesto, lo que implica que la carga fiscal guarda proporción con la capacidad económica de los contribuyentes.

SCJN (Pleno) **ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS**

puede dejarse de señalar la obligación y necesidad de respetar el principio de capacidad contributiva al establecer impuestos con los citados fines.

A este respecto, la doctrina española resalta en general las dificultades de adecuar el tributo extrafiscal a dicho principio.⁹⁹ Pero para que podamos hablar realmente de una violación al principio de capacidad contributiva o de proporcionalidad en el tema que nos ocupa, es indispensable que el resultado del

FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL. Jurisprudencia (Tesis P.7J. 11/96). Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo III, marzo de 1996, Pág. 5. (IUS No. Registro: 200,156) Materia Constitucional y Administrativa.

Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o. y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.

⁹⁹ Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ. Op. Cit. Nota 76; y SÁINZ DE BUJANDA. Op. Cit. Nota 3. Vol. III. Pág. 374. Ambos citados en YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. Op. cit. Nota 1. Págs. 378 y 379. "La utilización del tributo con finalidades de política económica y social muestra dos facetas particularmente importantes, que constituyen una disyuntiva y un problema. La disyuntiva ha sido desarrollada en forma clara por Cortés Domínguez y Sáinz de Bujanda, pero con soluciones diferentes. El primero, colocándose en un supuesto ideal, se plantea la pregunta de "qué pasaría si se establece una norma tributaria que afecta gravemente el principio de capacidad económica, pero que redundaría en un crecimiento de la renta y posteriormente en una redistribución positiva de la misma. ¿Cabe hablar aquí de injusticia?". A lo cual contesta el propio Cortés Domínguez: "estaríamos ante un supuesto de que un principio ha de sacrificarse a otro. La función tributaria debería de acceder a la justicia en el reparto de renta o viceversa. Para Sáenz de Bujanda el dilema o disyuntiva de la supuesta incompatibilidad de la justicia tributaria, con los presupuestos de desarrollo económico no puede resolverse por la vía de la injusticia fiscal, pues aunque esta se vea contrarrestada por las ventajas del desarrollo, estaríamos ante una tesis inadmisibile. Para el autor, el dilema entre la política económica y la justicia fiscal no tiene por que ser irreconciliable. Puede haber coincidencias y si hay divorcio y no se encuentra la conciliación "habrá de darse primacía a la justicia", como única cimentación sólida al desarrollo. El progreso no es legítimo ni eficaz, si se sacrifica "el valor perdurable de la justicia", con lo cual la base del derecho tributario ha de ser "desarrollo económico con justicia tributaria."

establecimiento de impuestos con fines extrafiscales sea la desproporcionalidad en relación a la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto, que es en cierta medida el mismo supuesto de la inequidad. Esto es, se requiere que por principio de cuentas el impuesto, derecho o tasa correspondientes vulneren *per se* el principio de capacidad contributiva. Dicho de otra manera, para que una norma que permite la inobservancia de este principio no se considere violatoria del mismo, se requiere que su aplicación esté justificada por un fin extrafiscal, como es el caso de algunos aumentos progresivos en el cobro de derechos por suministro de agua, mismos que de acuerdo con la SCJN no necesariamente son inconstitucionales.

Creemos importante enfatizar en la tesis de jurisprudencia No. 18/91, citada anteriormente, en donde el máximo tribunal sostiene que 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.¹⁰⁰

Igualmente importante resulta la tesis aislada resultado del amparo en revisión 95/98 y el amparo directo en revisión 1092/99, donde se señala que los

¹⁰⁰ *Vid. supra.* Capítulo II. Pág. 46. nota 44.

finés extrasfiscales no pueden justificar la violación al artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución.¹⁰¹

Las tesis anteriores crean una garantía de seguridad jurídica para todos los contribuyentes, ya que de acuerdo con las mismas no se pueden violar los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución con el pretexto de establecer fines extrasfiscales. Sin duda, cuando existe un respeto a las garantías consagradas en la Constitución, resulta innecesario analizar si la norma persigue o no fines extrasfiscales, ya que en cualquier caso se salvaguardan los principios mencionados.

En nuestra opinión, el principio rector de las tesis citadas es el de mantener el respeto a los principios constitucionales en la medida en que un fin extrafiscal justifique plenamente la aplicación desigual (equidad) o el gravamen excesivo, o deje de atender a un principio de capacidad económica (proporcionalidad) siempre y cuando su justificación se base en el establecimiento de fines extra o parafiscales.

Tal es el caso de los ya mencionados incrementos, a veces desmedidos, en los derechos de agua por consumos excesivos, cuyo fin extrafiscal es evitar su desperdicio. Podemos incluir bajo este mismo rubro también a aquellos impuestos que gravan ciertas situaciones de hecho, indeseables para la colectividad, como puede ser la existencia de predios carentes de barda dentro de diferentes colonias o

¹⁰¹ *Ídem.*

sectores de una ciudad, que terminan por convertirse en auténticos basureros y fuentes de un sinnúmero de enfermedades. Ante estas situaciones, la medida administrativa consiste en la creación de un impuesto a cargo de los propietarios de dichos predios que los mantienen en ese estado. En principio será muy cuestionable el respeto al principio de capacidad contributiva en estas medidas, y pueden verse un sinnúmero de opiniones; pero si a través de la exposición de motivos se señala que el fin primordial es extrafiscal y consiste en el levantamiento de bardas para evitar que los predios se conviertan en una fuente de contaminación, la inobservancia en relación a la capacidad contributiva estaría perfectamente justificada.

Consecuentemente, el fin extrafiscal debe justificar la no aplicación del principio de equidad o de capacidad contributiva por razones de carácter estrictamente extrafiscal, pero no como lo manifiesta la SCJN, sino que las mismas aparezcan necesariamente plasmadas en la exposición de motivos o en la propia ley, sin dejar al arbitrio del juzgador la determinación de la existencia de hechos notorios que aparentemente justifiquen la consecución de una finalidad más allá de la fiscal. En éste último supuesto se estaría violando flagrantemente el principio de seguridad jurídica como lo exponíamos al principio de este estudio, donde el contribuyente no conoce los alcances de la norma por ser ésta última omisa en el señalamiento de los fines extrafiscales.

Es importante recordar en este punto que el Derecho Tributario está fuertemente vinculado a la actividad económica. La necesidad de crear tributos con

finances extrascales debe cumplir, por tanto, con una doble función.¹⁰² En primer lugar, de justicia tributaria, la cual se realiza a través del principio de capacidad contributiva, exponente éste de la justicia y de la racionalidad de las contribuciones; la segunda función es la de justicia social, reflejada en el resto de los valores constitucionales que persiguen dicho fin al considerar que los fines extrascales de los impuestos no pueden ser explicados a la luz del principio de capacidad contributiva, ya que en la práctica se legitiman por la jurisprudencia constitucional.

Esta tesis es confirmada por Lejeune, cuando sostiene que el principio de capacidad contributiva resulta insuficiente para dar solución a todo el fenómeno tributario, por lo que debe resolverse recurriendo al principio de igualdad tributaria. De esta forma, el legislador puede perseguir los fines que considere oportunos, siempre que al establecer tratamientos diferenciados no incurra en arbitrariedades ni perjudique la igualdad de hecho.¹⁰³

Podríamos considerar, como ya ha quedado dicho, que el único fundamento a nivel constitucional en México en donde no se atiende al principio de capacidad contributiva, se encuentra en el artículo 131, que concede a la Administración Pública la facultad de emplear el impuesto con fines extrascales cuando prevalece el interés político-económico sobre el recaudatorio. El referido artículo establece que:

¹⁰² Esta postura es defendida por Carlos Palao Taboada. *Op. Cit.* Nota 30.

¹⁰³ Citado por GARCÍA BUENO, Marco César. En Principios de Capacidad Contributiva a la Luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México. Colección de Estudios Jurídicos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Tomo XVII. Págs. 265 y 266.

(...) el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación expedidas por el Congreso y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente con el fin de regular el comercio exterior, la economía, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El Ejecutivo le enviará al Congreso de la Unión el presupuesto fiscal de cada año, y someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Existe, por otro lado, la idea de que los impuestos cuyos fines exceden el ámbito de la recaudación financiera, no son propiamente tributos, sino institutos con cometidos diferentes, pero igualmente importantes para el Estado. Una de las tesis que establece la diferencia entre impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales, priva de la categoría de impuestos a estos últimos por ser de diferente naturaleza.¹⁰⁴

No obstante la opinión referida en el párrafo anterior, otros autores consideran que un impuesto siempre lleva implícitos ambos fines, ya que por más que su objetivo sea netamente recaudatorio, dicha dualidad se hace presente al producir

¹⁰⁴ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA. *“Los tributos con fines no-financieros.”* Economía española, cultura y sociedad. Homenaje a Juan Velarde Fuentes. Eudema, Madrid, 1992. Tomo 1.

efectos contrarios al primero. En un sentido similar se ha propuesto como solución al problema de los fines no fiscales, dar un significado distinto al instituto del tributo como tal, de modo que no tenga como único objetivo la recaudación. Leujene señala que de llevarse esto último a la práctica, se privaría al tributo de su razón de ser, de su esencia y de su contenido más importante, privilegiando a la vez la facultad creadora de tributos del legislador con la posibilidad de afectar uno de los intereses más sagrados de los gobernados: el económico. Así, el autor expresa su desacuerdo con la propuesta de que desaparezca la función meramente recaudadora del impuesto con el fin de justificar el fin extrafiscal de los tributos, y explica la necesidad de resaltar el aspecto jurídico de tales institutos y darle importancia como instrumento de cobertura de gasto y protector del resto de los valores constitucionales.¹⁰⁵

Otra línea de argumentación que nos parece interesante mencionar, sostiene que los impuestos que sirven a la equidad no pueden ser considerados de naturaleza no-fiscal.¹⁰⁶ Sin embargo sostienen la existencia del impuesto que nace con un fin fiscal y aquel otro que, teniendo una finalidad no-fiscal, persigue la realización de ciertas conductas humanas o de ajuste económico, afectando la capacidad contributiva de los sujetos pero teniéndola en cuenta al determinar la cuantía de la deuda tributaria. De este modo aseguran que los llamados impuestos con fines no-fiscales no son propiamente impuestos, ya que en ellos no rigen los

¹⁰⁵ Cfr. LEUJENE VALCARCEL. *Op. Cit.* Nota 83.

¹⁰⁶ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA. *Op. Cit.* Nota 31. Pág. 23.

principios de capacidad contributiva, generalidad, igualdad y progresividad, y por tanto no quedan sujetos al mandato constitucional.

La postura anterior asimila los tributos extrafiscales a una multa, sin que exista infracción previa, pues cumplen funciones correctoras, disminuyendo, moderando u obstaculizando una determinada actividad o conducta humana.¹⁰⁷

García Bueno no comparte la opinión vertida por Albiñana, pues sostiene que la finalidad de cualquier tributo, sea recaudadora o de política económica, no puede cambiar su estructura y desconectarse del deber de contribuir. Por el contrario, sus características se conservan, sigue siendo una prestación con una obligación de dar y hacer impuesta por la norma a cargo del particular y, por lo tanto, cumple con los principios establecidos en la Constitución en mayor o menor medida. Para este autor resulta importante recordar que los impuestos, según Neumark¹⁰⁸, son las contribuciones obligatorias que el Estado o cualquier otra entidad pública por éste facultada para la exacción impositiva, puede exigir, sin concederle derecho alguno u ofrecer contraprestación de ninguna clase, a todos aquellos que independientemente de su nacionalidad estén relacionados económicamente con el objeto de imposición y cumplen las condiciones previstas por la ley para el nacimiento de las respectivas obligaciones tributarias.¹⁰⁹

¹⁰⁷ *Ibid.* Pág. 24.

¹⁰⁸ *Cfr.* NEUMARK, Fritz, Juan Antonio Garde Roca, *et. al.* Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales, España, 1994. Pág. 45. Citado en GARCÍA BUENO. *Op. Cit.* Nota 103.

¹⁰⁹ *Cfr.* GARCÍA BUENO. *Op. Cit.* Nota 103. Pág. 276.

Dentro de lo aquí expuesto, consideramos que el principio de capacidad contributiva exige que la carga tributaria del sujeto recaiga sobre la riqueza disponible, considerada como el primer elemento de la tributación justa. En la creación del impuesto debe valorarse la siguiente trilogía de elementos necesarios: (i) que la materia sobre la que recae la carga tributaria sea representativa de la capacidad económica; (ii) que el fin de cada impuesto obedezca a la obtención de recursos financieros; y (iii) que estos últimos satisfagan las necesidades del gasto público.

Existen por otra parte una serie de institutos tributarios cuya finalidad, como ya quedó explicado, no se limita a la obtención de ingresos, sino que se orientan a solucionar de manera directa las necesidades de la población o a resolver problemas de índole político, económico o social fundamentados en la constitución. La presencia de este tipo de tributos en un sistema fiscal, implica en cierta manera una adhesión al principio de capacidad contributiva, que exige que las cargas públicas recaigan sobre la riqueza disponible, esto es, sobre los rendimientos netos. Lo anterior no constituye una regla absoluta, sino que sus excepciones las constituyen precisamente los fines extrafiscales.

Cuando se busca la realización de un fin extrafiscal a través de los tributos, se corre el riesgo, en mayor o menor medida, de afectar el principio de capacidad contributiva argumentando una razón de constitucionalidad, pero sin que exista una justificación real de los mismos. De lo anterior se puede concluir que el principio de

capacidad contributiva no es, la única herramienta para materializar los fines de justicia social. Al respecto, Fichera Franco establece que:

Sólo los tributos con causa fiscal o impuestos están disciplinados por el artículo 53 de la Constitución Italiana; presupone que el fenómeno extrafiscal no está regulado por la Constitución, en el sentido mismo de sus contenidos.¹¹⁰

Con todo lo anterior, ha quedado superada la postura del Profesor Sainz de Bujanda en cuanto a que “jamás la injusticia puede servir a la justicia”, con la cual dio a entender lo poco factible que era la creación de tributos con fines extrafiscales aun cuando redundaran en provecho de la colectividad. Argumenta asimismo que la equitativa distribución de la riqueza no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atractivos que estos sean. Se priva así de un contenido amplio a los tributos y se les impide ser instrumentos de justicia social, económica y política.¹¹¹

La mayor parte de los autores reconocen el papel que ocupan los tributos como instrumento de política social en los ámbitos económico, social, cultural, ambiental y otros. Resulta por tanto contradictorio que en aras de proteger al principio de capacidad contributiva, se disminuya la importancia de los fines

¹¹⁰ Cfr. FICHERA. *Op. Cit.* Nota 36. Pág. 43.

¹¹¹ Citado por GARCÍA BUENO. *Op. Cit.* Nota 103. Pág. 281.

extrafiscales de los tributos, como medio de alcanzar una justicia más amplia. Sobre lo anterior, Palao Taboada opina que dicha posición es sin embargo, evidentemente insostenible en el estado moderno, no sólo por la reconocida dificultad (imposibilidad, más bien) de separar los fines fiscales de los extrafiscales, sino, sobre todo, porque estos últimos pueden constituir irrenunciables exigencias éticas.¹¹²

Para Manzoni, por su parte, la solución a la problemática que plantea el uso del impuesto con fines extrafiscales no representa mayor problema. El efecto buscado al establecer dichos tributos puede conseguirse sin necesidad de un aumento de la capacidad más allá de los límites de la aptitud económica del sujeto. En este tenor de ideas, se consideran constitucionalmente ilegítimos aquellos tributos extrafiscales que producen discriminaciones subjetivas o medidas de carácter personal o singular que resultan claramente violatorias del principio de igualdad; asimismo aquellos que afectan el régimen particular de consumos primarios o fundamentales para la existencia del sujeto, y los que obstaculizan o impiden el ejercicio de derechos o el desarrollo de una actividad garantizada y tutelada por la constitución.¹¹³

¹¹² *Ídem.*

¹¹³ Principio Della Capacità Contributiva Nell' ordinamento Costituzionale Italiano. Torino, 1965. Pág. 101. Citado por GARCÍA BUENO. *Op. Cit.* Nota 103. Pág. 282.

El tema resulta álgido, pues existen posturas tan extremas como la de Checa González¹¹⁴ que sostiene que cualquier tributo, para que tenga validez constitucional debe sustentarse, aun mínimamente, en la existencia de una capacidad contributiva que se constituye en primer límite a la utilización extrafiscal del tributo. Un segundo límite relacionado con la búsqueda de fines de política económica o social, se infiere del argumento de que en ningún momento el tributo debe perder su naturaleza o esencia por el hecho de cumplir con su cometido. El legislador, en consecuencia, deberá preservar siempre su contenido, el núcleo básico y esencia de este instituto constitucional. De acuerdo con el principio de capacidad contributiva, el tributo busca la justicia en el ámbito netamente tributario; en cambio, cuando el tributo se convierte en un instrumento de justicia social, se vulnera la esencia de dicho principio, apoyándose en otros de contenido social.

Al respecto, Franco Fichera opina lo siguiente:

El principio de capacidad contributiva tiende a asumir una ayuda general, aunque con contenidos siempre delimitados, como principio en grado de vincular el ejercicio del poder de imposición en el pleno de la tutela de los valores autónomos o de los criterios de distribución de las cargas fiscales, de ayudar a elegir opciones al legislador en relación a los modos y medidas de la imposición, a la elección del presupuesto en

¹¹⁴ Vid. "Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional." Cívitas. REDF, núm. 40, 1983. Pág. 213.

relación a si un presupuesto tenga que estar impuesto o no en la medida.¹¹⁵

La definición de impuesto debe contener la posibilidad de obtener fines extrafiscales y no solamente la de recaudar ingresos para solventar los gastos públicos. En opinión de Lejeune existen tres opciones para abordar este tema:¹¹⁶

a) seguir aferrados a un concepto tradicional de impuesto en que éste se siga caracterizando por ser un instrumento de cobertura del gasto público, que toma como punto de apoyo para su justicia, operando a la vez como límite preciso del poder tributario, el principio de capacidad contributiva.

b) Adoptar a nivel constitucional un concepto de impuesto en que la finalidad recaudatoria desaparezca como característica del mismo, o al menos como característica esencial.

c) Una tercer vía consiste en, sin renunciar al concepto tradicional de impuesto, resaltar su papel jurídico, primero como instrumento de cobertura del gasto público, y segundo como una institución perfectamente integrada con el resto del ordenamiento

¹¹⁵ Cfr. FICHERA. *Op. Cit.* Nota 36. Pág. 137.

¹¹⁶ Cfr. LEUJENE. *Op. Cit.* Nota 83. Pág. 173.

jurídico, y subordinada, por lo tanto, a valores (constitucionales) que son superiores a éste.

Respecto de la primera posibilidad, sostiene el autor, resulta insuficiente el principio de capacidad contributiva como fundamento y límite. Por lo tanto, dado que la extrafiscalidad es un fenómeno imparable y de importancia creciente, resulta difícil encontrar una solución por esta vía. El segundo enfoque tampoco resulta una solución teórica efectiva, ni una solución para el manejo efectivo de los fines extrafiscales, puesto que nunca la obtención de recursos puede dejar de ser un fin de las contribuciones. Como consecuencia, se priva al tributo de su razón de ser y se inviste al legislador de un gran poder impositivo que pone en peligro la esfera de derechos del contribuyente. En definitiva, la tercera opción prevalece, de acuerdo con la cual el impuesto, sin renunciar a su concepto tradicional, debe estar engarzado con el resto del ordenamiento jurídico.

De nuevo citando a Franco Fichera:¹¹⁷

Existen además otros principios que vinculan el ejercicio del poder de imposición, en particular el de capacidad contributiva y el criterio de progresividad.

¹¹⁷ Cfr. FICHERA FRANCO. *Op. Cit.* Nota 36. Págs. 134 y 135.

El principio de capacidad contributiva puede contemplarse como el vínculo más importante que la doctrina jurídica haya tenido hasta ahora en materia tributaria.

Ni los fines extrafiscales de la actividad impositiva, ni el criterio de progresividad tienen contenidos precisos y determinados; sólo el principio de la capacidad contributiva está en grado de dirigir la actividad del legislador.

Se afirma que el principio de la capacidad contributiva es portador en el orden tributario de valores autónomos, tales como el de igualdad de trato, entendida como generalidad y universalidad de la imposición, del principio de uniformidad de trato, de igualdad, de paridad, y de capacidad contributiva.

VII.1. Los Tributos Extrafiscales de Protección Ambiental y su Respuesta ante el Principio de Capacidad Contributiva

Este tema amerita un apartado especial, ya que uno de los problemas con los que lucha actualmente la humanidad, atiende a la protección del medio ambiente. El estilo de vida de las grandes urbes y el uso desmedido de los agentes artificiales que simplifican la vida del hombre, han contribuido a la modificación del entorno

natural. Probablemente aún no hemos comprendido la magnitud de estos hechos, o bien la protección de fuertes intereses económicos impide hacerle frente con la seriedad que demanda. No vamos a analizar aquí el problema de la contaminación ambiental, sino que expondremos brevemente el tema de los tributos con fines ambientales, y su relación con el principio de capacidad contributiva.

Como hemos establecido y fundamentado con diferentes posturas doctrinales, la existencia de los tributos extrafiscales en cierta medida afecta al principio de capacidad contributiva, no siendo éste, sin embargo, un factor para declarar su inconstitucionalidad, ya que existen otros valores dentro del texto constitucional que justifican su existencia. Así pues, su reconocimiento depende de la correspondencia que guarde el tributo con respecto a los fines de política económica y social, así como el grado en que menoscabe el principio de capacidad contributiva.

En cuanto al tema de este apartado, las constituciones Española y Mexicana en particular, contienen normas que exigen la protección del medio ambiente.¹¹⁸ La lucha contra el deterioro del medio ambiente ha implicado el esfuerzo conjunto de varios países. En el caso de la Comunidad Europea, a través del Tratado de la Unión se ha puesto en marcha una vigorosa política ambiental para la prevención y

¹¹⁸ La Constitución Española legitima el interés del legislador en brindar protección al medio ambiente, al reconocer que *“todos tienen derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo”*. Por su parte, la Constitución Mexicana, en su artículo 4, párrafo quinto, establece que *“toda persona tiene derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar”*; a su vez, el artículo 25 señala como actividad prioritaria del Estado la protección de los recursos naturales y del medio ambiente; finalmente el artículo 73 en su fracción XVI otorga facultades al Congreso de la Unión para crear leyes que combatan la contaminación ambiental.

combate a la contaminación. Parte de dicha política comprende los planes de acción que establecen los principios y objetivos para garantizar el respeto al medio ambiente, como uno de los intereses difusos más importantes de la población. A través de la recomendación 75/436/Euratom, Ceca, del 3 de marzo de 1975, relativa a la imputación de costos y a la intervención de los poderes públicos en materia de medio ambiente, el Consejo de la Comunidad Europea conmina a los estados miembros a poner en práctica el principio “quien contamina paga”, como criterio que permite consolidar los objetivos establecidos.¹¹⁹

A través de la aplicación del principio mencionado, se pretende que los sujetos contaminantes sean quienes carguen con los costos de los daños causados, para evitar que sea la colectividad quien sufrague los gastos de prevención e indemnización por el deterioro causado al ambiente. En este contexto, es justo que quien de alguna manera tome parte en el desequilibrio ecológico, se encargue de repararlo mediante una aportación económica. Este principio conmina a la realización de conductas preventivas mediante la amenaza de una disminución del patrimonio del causante del daño ambiental.

¹¹⁹ En la citada recomendación, según García Bueno (*Op. Cit.* Nota 103) se argumenta que “la imputación a los causantes de la contaminación de los costos resultantes de la lucha contra ésta, les incita a reducir la contaminación y a buscar productos o tecnologías menos contaminantes que permitirían de esta manera utilizar, de forma más racional, los recursos del medio ambiente; además, esta imputación responde a criterios de eficacia y equidad. A fin de evitar que distorsiones de la competencia afecten a los intercambios y a la localización de las inversiones, sería con el buen funcionamiento del mercado común, es conveniente imputar los costos resultantes de la protección del medio ambiente contra la contaminación según principios idénticos en toda la humanidad.”

Ahora bien, para hacer efectivo el principio en comento, se utilizan diversos instrumentos económicos, uno de los cuales lo constituyen las sanciones administrativas que la autoridad está en posibilidades de imponer como consecuencia a la realización de un hecho ilícito. Para efectos del presente estudio omitiremos hacer un estudio de la reglamentación ambiental, ya que nuestro interés se centra únicamente en los institutos de naturaleza tributaria sujetos al control del principio de capacidad contributiva.

El objetivo del principio “quien contamina paga” se centra en establecer los costos ambientales, con el fin de fijar con precisión el valor de los productos en el mercado, de manera que los que aquéllos que tengan un efecto negativo menor en el ambiente, estén en una situación de ventaja en el mercado respecto de aquéllos otros que afecten o contaminen en mayor medida el medio ambiente. La intención es, claramente, desincentivar la adquisición de estos últimos por parte de los consumidores. Así, el fabricante de un artículo nocivo para el ambiente, por el cual deba pagar un tributo ecológico, debe acatar las recomendaciones que sobre su producto haga la autoridad, a fin de mejorar su precio y hacerlo más comercial. En este sentido, el tributo se convierte en un instrumento técnico de protección ambiental.¹²⁰

En el caso de México, se han asumido compromisos internacionales que lo obligan a acatar el principio “quien contamina paga”. La declaración de Río sobre

¹²⁰ Cfr. GARCÍA BUENO. *Op. Cit.* Nota 103. Pág. 296.

medio ambiente y desarrollo de 1992, reconoce dicho criterio en su principio 16 como obligación de los países firmantes, como valor necesario para internacionalizar los costes producidos por la contaminación.¹²¹

Por otra parte, el acuerdo de cooperación ambiental de América del Norte, adoptado por los gobiernos de México, Canadá y Estados Unidos, y que reafirma lo establecido en la convención de Estocolmo sobre el medio ambiente de 1972, así como la de Río, en su afán por fortalecer la cooperación para elaborar y mejorar la normativa ambiental, establece como obligación para los países firmantes, promover el uso de estímulos económicos para una eficiente consecución de las metas ambientales. En el caso concreto de México, el principio “quien contamina paga” puede hacerse efectivo a través de la aplicación de sanciones administrativas o, de manera preventiva, mediante la utilización de instrumentos tributarios, de modo que los responsables de la contaminación respondan económicamente por los daños causados al medio ambiente.¹²²

Los tributos ambientales son parte de la técnica impositiva que busca incentivar el comportamiento a favor de la protección y salvaguarda del equilibrio ecológico. La naturaleza de tales institutos se contrapone al contenido del principio

¹²¹ El principio 16 de la declaración de Río señala que *“las autoridades nacionales deberán procurar fomentar la internalización de los costes ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costes de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.”*

¹²² Cfr. GARCÍA BUENO. *Op. Cit.* Nota 103. Pág. 294 y 295.

de capacidad contributiva siendo claramente extrafiscal, pues no se limita a la obtención de ingresos, sino que tienen un efecto compensatorio en la sociedad por los daños causados al medio ambiente. Son, en resumen, herramientas al alcance del legislador, que le permiten coadyuvar en la protección de los intereses difusos de la colectividad.¹²³

En aras de justificar la presencia de este tipo de tributos en el ámbito constitucional, y escindirlos de la obligación que establece el principio de capacidad contributiva, Borrero Moro se pregunta si existe la posibilidad teórica de extraer a los tributos ambientales del ámbito de la obligación tributaria para incluirlos en aquél otro de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Su respuesta a dicho cuestionamiento es contundente al afirmar que:

(...) el tributo ambiental tiene una naturaleza claramente tributaria, con su presencia se concretiza el deber de contribuir; su contenido, pues, está sujeto a los límites que establece la Constitución. Aun cuando la postura general discurre en el sentido de que los tributos no fiscales afectan la presencia del principio de capacidad contributiva, es necesario realizar una valoración específica de su contenido, con el fin de resaltar su funcionalidad como límite material, tanto en su aspecto objetivo como subjetivo. Por otra parte, la finalidad de dichos tributos converge hacia logros netamente sociales, y no específicamente económicos, no

¹²³ Cfr. BORRERO MORO, Cristóbal J. "La Proyección del Principio de Capacidad Económica en el Marco de los Tributos Ambientales." Civitas REDF. Núm. 102, 1999.

pueden ser, empero, considerados como prestaciones de contenido netamente patrimonial.¹²⁴

Para otros autores como Palao Taboada¹²⁵, la capacidad contributiva está representada por una exigencia lógica o, como arguye Casado Ollero¹²⁶, por el mínimo lógico imponible.

Volviendo al principio de “quien contamina, paga”, éste tiene una amplia aplicación al momento de establecer los índices sobre los cuales se construyen los supuestos normativos de los tributos ambientales. Pero es necesario tener cuidado y evitar que cada tributo en lo particular recaiga sobre hechos tipificados como ilícitos por la ley. Sería un absurdo que el legislador pretendiese establecer cargas tributarias sobre tales hechos en aras de apoyar la lucha contra la contaminación, ya que estaría legitimando lo que la ley considera ilícito.

En nuestra opinión, el principio que comentamos no constituye un fundamento para el tributo ambiental; por el contrario, deberían establecerse a la luz de los principios constitucionales y a través de una reglamentación que proteja el medio ambiente, imponiendo sanciones en caso de infracción. Lo anterior en virtud de que consideramos que, de aceptar como tal el tributo con fines ambientales, no

¹²⁴ *Íbid.* Págs. 215 y 216.

¹²⁵ *Op. Cit.* Nota 30. Págs 422 y 423

¹²⁶ “*El principio de capacidad y el control de la imposición indirecta (I).*” Cívitas. REDF, núm. 32, 1981.

solamente sería sujeto del mismo, por ejemplo, la maquinaria contaminante, sino incluso podría gravarse el valor del terreno sobre el cual se encuentra esta última, de acuerdo con quienes se inclinan por considerar como dentro del concepto de capacidad contributiva a los bienes que generan la contaminación.

CAPÍTULO VIII

LOS FINES EXTRAFISCALES Y EL PRINCIPIO DE EQUITAD

Es de todos conocido el principio de equidad o igualdad ante la ley, en virtud del cual los derechos y obligaciones consagrados en la misma no distinguen razas, credos, pensamiento político, sexo, edad y otros conceptos personales. Aunque no se trata de un principio creado por el derecho fiscal, su aplicación dentro de esta especialidad la inscribe el constituyente en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM. La igualdad tributaria no consiste en tratar a todos de la misma manera, sino en dar un trato “igual a los iguales”, es decir, a aquéllos que se encuentran en las mismas condiciones; y un trato distinto o desigual, a quienes se encuentran en planos desiguales con respecto al primer grupo. Sobre este tema de igualdad tributaria, los precedentes y jurisprudencia de los tribunales mexicanos, y muy particularmente de la SCJN, son sumamente abundantes.¹²⁷

¹²⁷ **A) IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.** Jurisprudencia. Pleno. Séptima época. Reg. 232308. SJF 187-192, 1ª Parte. Pág. 111.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean

proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

B) PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. Jurisprudencia. Pleno. Séptima época. Reg. 232309. SFJ 187-192, 1ª Parte. Pág. 113.

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 cualitativa 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. 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, etcétera, 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.

C) EQUITAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. Jurisprudencia. Pleno. Novena época. P/J. 41/97. Reg. 198403. SJF, 5 de junio de 1997. Pág. 43.

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.

D) EQUITAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. Jurisprudencia. Pleno. Novena época. P/J. 42/97. REg. 198402. SJF de 5 de junio de 1997. Pág. 36.

El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

E) IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Jurisprudencia. Pleno. Novena época. P./J. 24/2000. Reg. 192290. SJF de 11 de marzo de 2000. Pág. 35.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

F) EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS. Jurisprudencia. Segunda Sala. Novena época. 2ª./J. 183/2004. Reg. 179587. SJF de 21 de enero de 2005. Pág. 541.

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

G) EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO NO ES APLICABLE PARA LAS OBLIGACIONES FORMALES, COMO LA PREVISTA EN LA FRACCIÓN V, DEL ARTÍCULO 28, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADICIONADA POR DECRETO PUBLICADO EL CINCO DE ENERO DE DOS MIL CUATRO, CONSISTENTE EN LLEVAR CONTROLES VOLUMÉTRICOS COMO PARTE DE LA CONTABILIDAD. Jurisprudencia. Primera Sala. Novena época. 1a./J. 2/2005. REg. 179035. SJF de 21 de marzo de 2005. Pág. 127.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está dirigido a las contribuciones en sí mismas consideradas. Sin embargo, dicho principio constitucional no es aplicable a las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes, como la consignada en la fracción V, del artículo 28, del Código Fiscal de la Federación, adicionada por decreto publicado el cinco de enero de dos mil cuatro, que señala que las personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación, como parte de su contabilidad, pues su objetivo es que la autoridad hacendaria pueda llevar una adecuada vigilancia y comprobar el cumplimiento de requisitos conforme a los cuales los gobernados deben contribuir al gasto público.

H) EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD. Jurisprudencia. Primera Sala. 1ª./J. 97/2006. Reg. 173569. SJF de 22 de enero de 2007. Pág. 231.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.

I) EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Jurisprudencia. Segunda Sala. Novena época. 2ª./J. 31/2007. Reg. 173029. SJF 25 de marzo de 2007. Pág. 334.

Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una

Las doctrina sobre la capacidad económica, y en general todas las teorías relativas al concepto de riqueza, están profundamente conectadas con el valor fundamental de la igualdad en sus diversas acepciones. En materia tributaria, el principio de igualdad se ha venido utilizando en un doble sentido:

- a) Por un lado supone la paridad de tratamiento, con la exclusión o prohibición de cualquier privilegio o discriminación.
- b) Al mismo tiempo, como base del impuesto y medida de las obligaciones tributarias a cargo de cada contribuyente, implica la formulación clásica de que cada uno contribuye en relación o proporción a su capacidad económica.¹²⁸

La CPEUM consagra la garantía de igualdad en diversos artículos. Entre otros, el artículo primero reconoce y otorga a todos los individuos, sin distinción de ningún tipo, el goce de las garantías y derechos contenidos en la misma; se establecen asimismo, el derecho de todo individuo a recibir una educación (art. 3º),

afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

¹²⁸ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA César. “Art. 3. El Gasto Público”. Comentarios a las Leyes Políticas. (Dir. Óscar Alzaga). Madrid, Edersa, 1983. Tomo III. Pág. 333.

la igualdad entre el varón y la mujer (art. 4º), y finalmente la igualdad en materia tributaria (art. 31 fracc. IV).

En derecho español, el artículo 14 constitucional establece la igualdad ante la ley de todos los españoles, sin que pueda existir discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

La igualdad en el campo tributario supone que el reparto de la carga del gasto público se haga por igual entre todos los contribuyentes, lo cual no significa que matemáticamente corresponda pagar el mismo monto a todos, sino que el tratamiento deberá ser igual para los que estén en las mismas condiciones, y desigual para los que estén en condiciones distintas a éstos –pero iguales entre ellos-.¹²⁹

Sobre este tema, en la doctrina alemana se plantea la existencia de dos problemas: en primer lugar el problema de delimitar qué es lo igual y qué es lo desigual; y en segundo lugar el de determinar cuál debe ser el criterio de medida de las situaciones iguales y de las situaciones desiguales, ya que la igualdad o desigualdad dependen del correcto criterio de medida que se utilice, esto es, se requiere un criterio justo de comparación.

¹²⁹ Cfr. AIZEGA ZUBILLAGA. *Op. Cit.* Nota 15. Pág. 151 y ss.

El legislador cuenta con cierta discrecionalidad para establecer el criterio o regla de comparación y diferenciación que menciona la doctrina. Este criterio debe ser justo, característica que debe evaluarse a la luz de los principios fundamentales y atendiendo al ámbito material de que se trate, de modo que la comunidad jurídica lo reconozca y acepte como un criterio justo.

El valor de justicia lo encontramos plasmado en todos los principios constitucionales, y concretamente este criterio justo de que hablamos se traduce en el principio de capacidad económica, el cual sirve de base para la comparación en materia tributaria. En este punto es importante aclarar que los principios de igualdad tributaria y capacidad económica no son lo mismo, sino que éste último sirve como criterio de comparación y medida del primero.

VIII.1. Violación al Principio de Igualdad Tributaria

El principio de igualdad no supone uniformidad. Bajo esta premisa, una violación a dicho principio existe cuando, pasando por alto el criterio de comparación elegido o la naturaleza material de la situación de que se trate, no se da el mismo trato a quienes se encuentran en una situación de igualdad, es decir, cuando existen actos discriminatorios o se otorgan ciertos privilegios entre iguales, sin razón ni justificación objetiva alguna; o cuando las desigualdades son excesivas. Así lo ha señalado la SCJN en los diferentes criterios a que hemos hecho referencia a lo largo de este trabajo. El problema deviene entonces en dilucidar cuándo la justificación

que se alega es lo suficientemente objetiva y razonable para fundamentar el trato desigual.

VIII.2. La Igualdad Tributaria y el Tributo Extrafiscal

Hemos visto que, en aquellos tributos cuya naturaleza responde a fines recaudatorios, el principio de capacidad económica ejerce el papel protagonista como criterio de justicia tributaria. En este contexto el principio de igualdad se aplica a cualquier tributo, independientemente de su finalidad, por lo que al establecerse un tributo con fines extrafiscales debe respetarse el principio de igualdad tributaria, de modo que el legislador puede perseguir cualquier fin mediante la extrafiscalidad, con la condición de que al hacerlo no produzca normas arbitrarias.¹³⁰

El principio de igualdad afecta en dos ámbitos a la utilización extrafiscal del tributo. Por una parte, constitucionalmente los poderes públicos están obligados a procurar la igualdad, de modo que en el establecimiento de un tributo con fines extrafiscales debe respetarse en todo momento el principio de igualdad tributaria. Por otra parte, los tributos extrafiscales en principio no deben suponer discriminaciones ni privilegios entre los contribuyentes, y en caso de que así sea, éstas deberán estar plenamente justificadas en la consecución del fin de que se trate para no vulnerar el principio de igualdad tributaria. Como lo veremos más adelante, existen algunas tesis de la SCJN en que se justifican violaciones al principio de

¹³⁰ Cfr. PALAO TABOADA, Carlos. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español.” Civitas REDE, núm. 88, 1995.

igualdad aduciendo o alegando la consecución de fines extrafiscales, con lo cual definitivamente no estamos de acuerdo.

La utilización extrafiscal del tributo da lugar a dos tipos de figuras: aquellos tributos extrafiscales que no persiguen una finalidad recaudatoria sino una finalidad concreta de intervención; y aquellos mecanismos instalados en tributos fiscales cuya finalidad es también intervencionista, dando lugar cada una de ellas a problemas específicos

En los tributos que persiguen una finalidad extrafiscal, el establecimiento y distribución de gravamen tributario no se realiza atendiendo a la regla de la capacidad económica, sino que se toma como presupuesto de hecho un índice que no tiene una relación directa y expresa con dicha capacidad. En este caso, para decidir si se respeta o no el principio de igualdad, deberemos tomar en cuenta si el reparto de la carga tributaria entre los diferentes contribuyentes, en atención al presupuesto de hecho del tributo, se produce respetando la regla del trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

CAPÍTULO IX

LOS TRIBUTOS EXTRAFISCALES

IX.1. El Hecho Imponible

El establecimiento o la creación por parte del legislador de los tributos con fines extrafiscales o no recaudatorios, también llamados por la doctrina tributos con finalidad, se lleva a cabo en los mismos términos y bajo los mismos conceptos esenciales de cualquier tributo.

El Código Fiscal de la Federación lamentablemente no proporciona una definición del hecho imponible, e incluso la definición de impuesto se establece en forma negativa (art. 2, fracc. I), al considerar que son contribuciones distintas a las de las fracciones II, III y IV, que se refieren a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos o tasas. Es decir, para entender lo que es un impuesto habría que hacer un análisis exhaustivo de lo que son las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos o tasas, y por exclusión definir el impuesto. Por lo tanto, la doctrina y el derecho comparado constituyen la fuente idónea para definir este concepto.

Así, la LGTE define al hecho imponible como *“el presupuesto de hecho de naturaleza jurídica o económica fijada por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”*. (Art 28 fracc. I).

Por lo tanto, el hecho imponible se configura como el presupuesto de hecho que, en congruencia con el objeto del tributo, es fijado por la norma en cuestión para la propia existencia y materialización del tributo. Algunos autores consideran que el presupuesto de hecho debe atender exclusivamente a un aspecto económico o de riqueza, y por lo tanto gravar un hecho. Nosotros añadiríamos, de acuerdo con la LGTE, que puede englobar no solamente un hecho de naturaleza económica, sino uno de naturaleza jurídica, o un negocio jurídico. En la Ley del ISR vigente en la República Mexicana existen innumerables conceptos que gravan negocios jurídicos como son todos aquellos contratos de arrendamiento, usufructo, enajenación en sus diversas modalidades, etc. En otras palabras, el presupuesto de hecho de naturaleza jurídica o económica, puede comprender negocios jurídicos.

La doctrina en principio distingue cuatro elementos del hecho imponible, también llamado objeto. Estos son: el elemento objetivo, el elemento subjetivo, el elemento espacial y el temporal.

El elemento objetivo se refiere a la situación de hecho o circunstancia de la realidad social que se toma como concepto esencial para configurar cada tributo. Probablemente con la simple fijación del objeto, aunado a otros elementos de los impuestos en general, como son la base gravable y la tasa, cuota o tarifa, podría determinarse si el objeto o hecho imponible persigue una finalidad fiscal o extrafiscal, pero dicha determinación no sería definitiva.

Así por ejemplo, podría concluirse en principio que a través del establecimiento de un impuesto del 200% a la venta de cigarros o licores, el legislador persigue un fin extrafiscal para evitar o reducir su consumo. Sin embargo, es posible que conociendo la realidad social en cuanto a que existe un gran número de fumadores y personas que gustan de la ingesta de bebidas alcohólicas, el legislador opte por fijar una tasa alta con el objeto de obtener una mayor recaudación. Es decir, el legislador estaría en este caso persiguiendo un fin evidentemente recaudatorio; si el impuesto específico vulnera o no el principio de capacidad económica o proporcionalidad, es una cuestión que habría que resolver por separado.

Ahora bien, el elemento subjetivo deberá ajustarse al hecho imponible, es decir, a las diferentes formas o elementos que el legislador tributario estableció para vincular el elemento objetivo con el subjetivo. En palabras de Giannini, el elemento subjetivo consiste en una determinada relación jurídica en que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento objetivo material.¹³¹

El elemento espacial es aquel que determina el ámbito de aplicación de la norma tributaria desde el punto de vista territorial.

¹³¹ Cfr. GIANNINI, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Madrid, Edersa, 1957. Pág. 84.

Finalmente el elemento temporal es el que delimita la realización y aplicación en el tiempo, y fija el momento en que se considera realizado el hecho imponible, produciéndose entonces la causación del tributo.

IX.2. El Sujeto Pasivo

Dentro del concepto de sujeto pasivo encontramos en primera instancia al obligado principal, también denominado contribuyente. La relación tributaria produce, además de la obligación de pago del obligado principal, una serie de deberes jurídicos adicionales a cuyo cumplimiento queda obligado el sujeto pasivo.

Cuando la definición del objeto o hecho imponible es precisa y no incluye distinciones, de acuerdo con Dino Jarach¹³² no hace falta una norma positiva para determinar el deudor principal, porque el criterio de atribución del hecho imponible se desprende de la naturaleza del mismo; los otros sujetos, al contrario, son tales porque la ley tributaria explícitamente lo determina. Así por ejemplo, del hecho de pagar un sueldo o un salario no podría nunca desprenderse la calidad de obligado para quien lo paga, sin que una norma explícitamente lo haya dispuesto; en cambio, el trabajador que recibe el rédito es deudor del impuesto aun cuando la ley no lo disponga expresamente, y solamente cesa su obligación en el momento en que otro obligado lo haya satisfecho por él.

¹³² El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1943. Segunda edición. Págs. 178 y ss.

Asimismo, cuando la ley explícitamente especifica a todos los sujetos obligados al pago del tributo, el deudor principal o contribuyente se distingue de los otros obligados porque a él corresponde la causa del tributo.

Además del obligado principal, existen otros obligados que de acuerdo con las leyes mexicanas, principalmente con el CFF, son los siguientes:¹³³

IX.2.1. El Sucesor de la Deuda Tributaria

Alvarado Esquivel incluye dentro de la categoría de sucesores de deuda a los contemplados en las fracciones VII y XII del artículo 26 del CFF. En el primer caso se trata de los legatarios y los donatarios a título particular, que tendrán el carácter de sucesores de la deuda tributaria respecto de las obligaciones fiscales que se hubieren causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos. La segunda fracción se refiere a las sociedades escindidas, las cuales sucederán a la escidente en las contribuciones causadas con la transmisión de los activos, pasivos y capital, así como por las contribuciones causadas por la escidente con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital social de cada una de ellas al momento de la escisión.

De acuerdo con el mismo autor, al sujeto que es sustituido por otro en la titularidad de la relación en estos casos, se le denomina autor de la sucesión.

¹³³ Cfr. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. Manual de Derecho Tributario. México, Porrúa, 2005. Págs. 199 - 212.

Asimismo, menciona que los sujetos comprendidos en estas dos fracciones no deberán considerarse dentro del artículo 26 en la categoría de responsables solidarios.

IX.2.2. El Sustituto del Contribuyente

Señala también Alvarado Esquivel que la fracción XIV del citado artículo, no se refiere a una responsabilidad tributaria solidaria, sino a una sustitución, toda vez que se habla de aquellas personas residentes en México a quienes residentes en el extranjero presten servicios personales subordinados o independientes, debiendo el residente en México retener el impuesto hasta por el monto del tributo causado. Lo anterior significa que el sustituto, sin desplazar totalmente al contribuyente u obligado principal, se coloca en su lugar, y por tanto ocupa su posición frente a la Hacienda pública, quedando como primer obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.

IX.2.3. El Retenedor a Cuenta

Esta figura se refiere a los casos contemplados por las fracciones I, II, y XIII del artículo en comento.¹³⁴ Siguiendo con el mismo autor, éste señala que tampoco

¹³⁴ Código Fiscal de la Federación. “**Artículo 26.** - Son responsables solidarios con los contribuyentes:

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

son responsables solidarios los contemplados en estas fracciones, sino que se trata de una auténtica retención a cuenta, que se refiere a aquel obligado tributario (deudor) cuya obligación surge al actualizar él mismo el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la retención. Este presupuesto de hecho viene constituido por el pago o abono de rendimientos sujetos a un impuesto personal sobre la renta.

En otros términos, el retenedor a cuenta es la persona física o moral a la que la ley impone la obligación de ingresar a la administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar el contribuyente, una parte de su importe a cuenta del impuesto que corresponda a éste.

IX.2.4. El Responsable del Tributo

Por éste se entiende aquel sujeto obligado legalmente, “junto al” sujeto pasivo o contribuyente, a pagar la deuda tributaria.

La característica fundamental del responsable tributario es que no es el titular del hecho imponible, sino de una obligación cuya finalidad es la de asegurar el pago

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

(...)

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

de la prestación tributaria. Parafraseando a Alvarado Esquivel, el responsable tributario es el sujeto titular de una obligación accesorio (dependiente y subordinada) subsidiaria y no contributiva, pero pendiente a asegurar el pago del tributo, ya sea configurándose como una garantía de la prestación tributaria o ya como una sanción que pretende reparar el daño causado a la Hacienda pública por determinadas conductas ilícitas.

IX.3. La Base Gravable

Aun careciendo de un concepto legal de base gravable, como en el caso del hecho imponible, la doctrina la define como:

(...) aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse en cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos “de la liquidación del tributo”.¹³⁵

La base es inseparable del hecho imponible. El hecho imponible u objeto del impuesto responde al *¿qué?*, mientras que la base gravable responde al *¿sobre qué?* De tal suerte que no puede haber objeto sin base y base sin objeto.

¹³⁵ Cfr. PÉREZ DE AYALA. *Op. Cit.* Nota 92. Pág. 249.

Como ya lo vimos anteriormente, la base gravable puede determinar en un momento dado, si por sus características el tributo persigue un fin extrafiscal, ya sea ampliando o reduciendo la propia base. La base de un tributo extrafiscal deberá tener relación con el hecho imponible para que la cuantificación de éste guarde la coherencia que debe tener.

Esta relación que la base debe tener con el hecho imponible ha creado problemas en más de un caso de tributos extrafiscales. Uno de estos es el IEPS, que incide en el medio ambiente para el efecto de evitar la contaminación por exceso de humo emanado de los cigarrillos, y que no tiene ninguna relación con el objeto del tributo, no así la tasa, cuota o tarifa, que complementan el elemento tributario; de donde se puede deducir que con el hecho imponible, la base y la cuota o tasa correspondiente, se está creando un tributo con características extrafiscales.

En conclusión, independientemente de que la exposición de motivos, los estudios previos, o la discusión congresista así lo señalen, los tributos con fines extrafiscales se identifican a través de la propia construcción del hecho imponible, en la medida que no respete el principio de capacidad contributiva o capacidad económica, o en su defecto haga discriminaciones sin justificación alguna, esto es, violando principios de igualdad, o mediante una conjunción del hecho imponible, base y cuota, de donde se puede inferir que el objeto persigue fines extrafiscales. Como ya mencionamos, en los casos en que no se señala expresamente el fin extrafiscal por parte del legislador, esta determinación queda en manos de los

juzgadores, lo cual nos parece extraordinariamente peligroso, pues afecta el principio de seguridad jurídica.

Consideramos oportuno en este punto transcribir las palabras de Hallivis Pelayo:

Todos los días escuchamos un clamor por mayor seguridad, en sus diferentes acepciones. La exigencia de seguridad es propia del género humano, requerimos de certeza y estabilidad para desarrollarlos, para progresar, debemos prever, en lo posible, cuál es el mejor camino. Si de una certeza de lo que debe y puede hacer una Nación para lograr un mejor futuro, lo más probable es que fracase como tal. La seguridad, de la misma forma que la justicia, es un distintivo de la civilización.¹³⁶

En suma, la seguridad jurídica es un valor jurídico que implica la certeza de que la conducta que la ley regula necesariamente se deberá cumplir, y de que en caso contrario, el Estado la hará cumplir. En todo Estado de derecho, la seguridad jurídica se manifiesta como un medio para lograr y consolidar la justicia, la libertad y el bien común.¹³⁷

¹³⁶ Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel. Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México. México, Tax Editores. Págs. 101 a 106.

¹³⁷ *Íbid.* Pág. 104.

Cuando hablamos de seguridad jurídica nos referimos a la certeza que nos proporcionan las normas jurídicas sobre cuáles son nuestros derechos, así como que los demás los respetarán, incluyendo en este concepto la noción de estabilidad, es decir, de que perdurará este respeto en el tiempo y no cambiará salvo circunstancias extraordinarias. Sin embargo, la seguridad jurídica no sólo implica que sepamos a qué atenernos respecto de los demás y cómo comportarnos con ellos, sino que, en un Estado de Derecho, implica también la certeza de cómo actuarán respecto de nosotros los gobernantes que hemos elegido.¹³⁸

Refiriéndose igualmente a la seguridad jurídica, Hallivis Pelayo sostiene que:

(...) es, en aplicación de estos principios que acabamos de analizar, tanto los constitucionales, de legalidad tributaria, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, como en todo lo que sea posible y pertinente para nuestra Nación, que los principios doctrinarios, donde encontramos la seguridad jurídica en materia tributaria y la llave para una política y una administración tributaria verdaderamente eficientes y justas. En otras palabras, si buscamos los límites para su actuación, estos lo son.¹³⁹

¹³⁸ *Íbid.* Pág. 106.

¹³⁹ *Íbid.* Pág. 145.

Por su parte García Novoa señala que si por ordenamiento financiero entendemos el conjunto de normas que disciplinan la actividad financiera del Estado y demás entes públicos, y por tanto también la actividad tributaria, lo primero que hay que apuntar es que tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o seguridad a través del derecho. La existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es fruto de la juridificación del fenómeno tributario, y su conversión en una realidad normada.¹⁴⁰

Sostiene asimismo este autor que la regulación de la actividad financiera por normas de Derecho conlleva a la configuración de esta actividad como una actividad jurídica. Esta regulación jurídica la describe en tres planos: el orgánico o plano de regulación del régimen de los entes públicos que desarrollan su actividad financiera; el plano formal, de los modos o formas a través de las cuales se realiza la función de estos órganos; y el plano del derecho material, relativo a las relaciones jurídicas entre los entes públicos y los particulares para la obtención de los medios económicos en que consiste la actividad financiera de que se trate.

Por otro lado, y como señalamos en el capítulo IV, también se pueden establecer fines extrafiscales, es decir, medios que persigan una finalidad no recaudatoria, a través de los conceptos que en ese capítulo analizamos.

¹⁴⁰ Cfr. GARCÍA NOVOA, César. El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria. Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000. Pág. 91

CAPÍTULO X

ANÁLISIS PREVIO PARA EL ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS EXTRAFISCALES

Algunos autores, dentro de los que destaca Aizega Zubillaga, establecen no sin razón que para la creación de los tributos con fines extrafiscales no basta que estén debidamente justificados, o que tengan incluso un sustento constitucional, pues se deja al arbitrio del legislador el establecimiento de los mismos sin una verdadera justificación razonable que permita su implementación para la finalidad para la que fueron creados.

En la actualidad no existe en la CPEUM un límite efectivo ante los posibles excesos en los que puede incurrir el legislador tributario. En consecuencia, la utilización del tributo con fines extrafiscales y la posible excepción a los principios de capacidad económica e igualdad que ello puede suponer, hacen necesaria la aplicación de criterios que integren el principio de proporcionalidad.

Hemos visto a lo largo de este estudio que una justificación esencial, total, para el establecimiento de los tributos es que atiendan al principio de capacidad económica, pues de otro modo no se justificaría su existencia, incluso denotando una riqueza en potencia -hablando en términos tomistas-, que ya es una afirmación arriesgada.

Incluso siguiendo el criterio añejo de la SCJN, es obvio que cuando no existe violación al principio de capacidad económica o al de igualdad, el fin extrafiscal creado no tiene por qué cuestionarse. Ya hemos dicho que la presencia de un fin extrafiscal, por principio de cuentas puede violar el principio de capacidad económica o el de igualdad, siendo ésta la característica de los fines extrafiscales que no pretenden un fin recaudatorio.

Ahora bien, cuando una norma viola los principios de capacidad económica o de igualdad, no obstante tenga un soporte constitucional, Aizega Zubillaga sugiere la creación o establecimiento de tres controles a los que denomina conjuntamente “*juicio de proporcionalidad*”, para la justificación de la medida extrafiscal.¹⁴¹ Dichos controles consisten en: 1. La idoneidad o utilidad; 2. La necesidad y 3. La proporcionalidad en estricto sentido.

X.1. La idoneidad o utilidad implica que la medida por la que se restrinja un derecho fundamental deberá ser apta e idónea para la consecución del fin que se persigue. La norma será idónea cuando contribuye a la consecución de la finalidad perseguida. Por el contrario, será inútil cuando el medio elegido no sirva a su finalidad, o no haya posibilidad real de que se logre la medida deseada. Si se concluye que la medida deseada no podrá lograrse, entonces la norma no tendrá razón de ser, y nosotros agregaríamos que, de acuerdo con nuestro sistema vigente, sería inconstitucional.

¹⁴¹ Cfr. AIZEGA ZUBILLAGA. *Op. Cit.* Nota 15. Págs. 199-205.

X.2. La necesidad implicará determinar si la intervención pública es indispensable para cumplir con el objetivo, por no existir otro instrumento más eficaz para alcanzarlo. De modo que deberán confrontarse los diversos medios igualmente idóneos para lograr el fin perseguido, y llegar a la obtención deseada a través del menos gravoso, es decir, la intervención pública será necesaria cuando no exista otra opción.

X.3. La proporcionalidad en estricto sentido. Este control consiste en hacer una ponderación de bienes cuando dos preceptos o bienes jurídicos son antagónicos, buscando hacer prevalecer aquél del que puedan derivarse más beneficios o ventajas para el interés general, que perjuicios sobre otros bienes o valores.

Bajo estos criterios, el autor en comento realizó un estudio del ITI español, donde por principio de cuentas señala que el hecho imponible no es la tenencia de la tierra, sino su infrautilización ya sea como posesión o propiedad, es decir, el hecho imponible del impuesto no surge bajo el concepto de capacidad económica. A pesar de lo anterior, el TC ha declarado que el presupuesto de hecho de este impuesto toma como referencia un índice revelador de capacidad económica, por lo que el principio se entiende respetado. Comenta asimismo el autor que en la doctrina existen discrepancias sobre si este impuesto respeta el principio de capacidad

económica o no. Checa González, por ejemplo, es rotundo en afirmar que el impuesto no respeta el principio de capacidad económica.¹⁴²

Dicho lo anterior somete el impuesto a un análisis bajo los tres elementos mencionados, del cual resulta que:

(...) el aspecto de idoneidad no es superado por el impuesto, toda vez que no se justifica en el sector agrario andaluz o porque “a priori” la carga tributaria establecida por este impuesto no sirve para lograr que las fincas se exploten adecuadamente, ya que el costo económico del impuesto es netamente inferior al costo económico que supone la explotación de la finca en los términos que exige la ley.

Dicho lo anterior, concluye que cabría afirmar la ineptitud del impuesto y su expulsión del ordenamiento jurídico, por no superar el control de proporcionalidad.

Continuando con el estudio realizado, afirma que si los propietarios de las fincas infrautilizadas no son sensibles al impuesto, por lo menos se obtienen ingresos públicos que serán utilizados para financiar la actividad deseada. Desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria tal situación no sería admisible, pues si se admite que el impuesto se aparte de las exigencias del principio de

¹⁴² El Impuesto Sobre Tierras Infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza, Comentario a la STC 37/1987 de 26 de marzo, Vol. I, 1987. Pág. 672.

capacidad económica, es porque sigue una finalidad constitucional: la de fomentar el desarrollo agrario y el desarrollo económico regional. Si *a priori* se pensara que el impuesto no es un instrumento apto para lograr que los propietarios de fincas infrautilizadas modifiquen su comportamiento aumentando su explotación, la recaudación obtenida no sería si no la demostración fáctica de que el impuesto no sirve para lograr el objetivo que persigue, por lo que la restricción del principio de capacidad económica no estaría justificada.

Bajo el control de la necesidad, sostiene que entre las medidas consideradas aptas, se debe adoptar aquélla que resulte necesaria para alcanzar la finalidad, o por lo menos rechazar la que sea claramente innecesaria. Así, siendo considerado apto para fomentar la utilización de las explotaciones agrarias, para que el ITI pudiera ser declarado innecesario debería ser clara y objetivamente inferior, y por tanto más restrictivo del principio de capacidad económica, que el resto de las medidas disponibles y consideradas aptas. Como ejemplo de estas últimas menciona que el legislador podría haber utilizado la técnica de la sanción, u optado por conceder ayudas directas (subvenciones, préstamos a tipos de interés bonificados, etc.) para fomentar la explotación de las fincas.

Finalmente, al analizar la proporcionalidad en sentido estricto, señala que una vez que no se llenan los requisitos anteriores de idoneidad y necesidad, no resulta ya necesario llevar a cabo el análisis de este tercer requisito de control.

En este mismo orden de ideas la SCJN emitió una jurisprudencia en el año 2006 declarando constitucional la adquisición de inmuebles por herencia, al considerar que el último párrafo del artículo. 137 fracc. I del Código Financiero del Distrito Federal no transgredía el principio de equidad tributaria, con lo cual en principio nos manifestamos de acuerdo.¹⁴³

Sin embargo consideramos incorrecto que dicha declaración de constitucionalidad justifique el trato desigual en atención a una finalidad extrafiscal por el hecho de que ésta se encuentra protegida por la constitución federal, ya que

¹⁴³ **A) SCJN. ADQUISICIÓN DE INMUEBLES POR HERENCIA. EL ARTÍCULO 137, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** Jurisprudencia. Segunda Sala. 9ª época. Tesis: 2a./J. 158/2006. Reg. 173856. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Diciembre de 2006. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Página: 191

“El citado precepto legal, al establecer que en caso de adquisiciones por causa de muerte se aplicará una tasa del 0% del impuesto sobre adquisición de inmuebles, si el valor del bien no excede, a la fecha de la escritura de adjudicación, de la suma equivalente a 12,073 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el tratamiento diferenciado que se da en relación con las otras formas de adquisición, se justifica de manera objetiva, considerando que quien lo obtiene por herencia no se encuentra en las mismas circunstancias que la persona que lo adquiere a través de un acto oneroso. Además, del artículo 137, fracción I, último párrafo, en relación con el 309, ambos del Código Financiero del Distrito Federal, así como de la exposición de motivos de las reformas al último precepto mencionado, se advierte que el establecimiento de la mencionada tasa 0% obedece al fin extrafiscal, basado en el artículo 4o. constitucional, relativo a que toda familia tiene derecho a disfrutar de una vivienda digna y decorosa, lo que se consigue otorgando estímulos fiscales orientados a fomentar la escrituración a quienes, por virtud de una herencia, obtienen un inmueble hasta por el valor aludido.”

Contradicción de tesis 167/2006-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo, Quinto y Séptimo, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 20 de octubre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Tesis de jurisprudencia 158/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de noviembre de dos mil seis.

b) Ver también MERINO COLLADO, Mariana. *“La Extrafiscalidad en la Jurisprudencia Constitucional.”* Tesis Profesional para obtener el título de Licenciado en Derecho. México, D. F., 2011. Pág. 157.

dicha circunstancia no es más que el punto de partida para analizar la desigualdad de trato, y de ninguna manera puede considerarse suficiente para señalar que el tributo es constitucional.

En conclusión, consideramos que para que un fin extrafiscal esté justificado a pesar de la lesión al principio de capacidad contributiva o de igualdad que conlleva, el mismo debe tener en principio una finalidad constitucional. Asimismo, deberá ser acorde con la interpretación de la SCJN apoyada en el art. 25 de la CPEUM, y posteriormente analizarse a la luz de los elementos de control mencionados¹⁴⁴, con las ventajas o desventajas expuestas, todo ello con el objeto de justificar la implementación de este tipo de tributos, tema que desarrollaremos con mayor amplitud en capítulo de consideraciones finales.

¹⁴⁴ A estos controles se les puede designar con otros nombres y con requisitos más específicos,

CONCLUSIONES

Es indiscutible, como lo hemos visto a lo largo de este estudio, que existe la obligación por parte de los habitantes de un Estado de contribuir a los gastos públicos, partiendo del principio de que dentro del Estado moderno, éste tiene la obligación de proporcionar toda clase de servicios públicos, y uno de los principales medios de financiamiento para lograrlo es la imposición y cobro de los tributos, muy concretamente y por antonomasia, del impuesto.

Igualmente queda claro que, ejerciendo el Estado un poder soberano, la ley es el único freno de la autoridad en lo que se refiere al establecimiento de los tributos. Por lo tanto, dependiendo del país de que se trate, la creación de las leyes tendrá que pasar por un proceso democrático, de tal suerte que sean los propios ciudadanos o habitantes de un Estado los que aprueben las contribuciones que aportarán al gasto público, ya que tratándose de contribuciones cuyo pago implica un esfuerzo, se busca la forma de eludirlas. Hay estudios especializados como el de Dino Jarach¹⁴⁵ que hacen alusión al concepto de evasión fiscal como un fenómeno que encierra una auténtica realidad.

Independientemente de lo anterior, si bien es cierto que el pago de los impuestos es una carga para los contribuyentes, máxime cuando no se ven

¹⁴⁵ *Op. Cit.* Nota 132.

correspondidos con eficientes servicios públicos, lo es más aún cuando el impuesto o contribución en general que tienen que cubrir persigue una finalidad extrafiscal.

Estos tributos con fines extrafiscales han sido reconocidos por la mayor parte de los tratadistas, desde aquéllos que consideran que se trata de verdaderos impuestos con finalidades extrafiscales, es decir, que no tienen como meta un fin recaudatorio sino por el contrario, totalmente regulatorio; hasta aquéllos que consideran que los tributos extrafiscales no son tributos, como el caso de Albiñana, a quien ya nos hemos referido. Asimismo los tribunales italianos, españoles y mexicanos, a través de sus órganos superiores, han reconocido la existencia de los tributos extrafiscales, como en nuestro caso la SCJN al amparo de su interpretación del artículo 25 de la CPEUM.

Sobre este último punto, nosotros diferimos en considerar que el citado artículo 25 contenga la posibilidad de crear tributos con fines extrafiscales, pues no lo señala expresamente. Sin embargo, hay doctrinarios que sostienen que la Constitución debe interpretarse bajo principios armónicos y sistemáticos, de tal suerte que no tiene que precisar literalmente los conceptos que pueden derivar de las máximas que la misma contiene. Pero ahondar más en este tema, se requeriría un estudio aparte y especializado, cuya discusión no abordaremos.¹⁴⁶

¹⁴⁶ Vid. HALLIVIS PELAYO, Manuel. Teoría General de la Interpretación. México, Porrúa, 2007. Consideramos este texto extraordinariamente completo sobre el tema que tratamos. Concretamente en las páginas 216 y 217 el autor cita a Miguel Villoro Toranzo en relación a la denominada Nueva Escuela de la Libre Investigación Científica, y a este respecto señala textualmente lo siguiente: *Por su parte, Miguel Villoro propone un método, respecto del cual argumenta que la certeza jurídica perfecta genera inamovilidad del Derecho y la Justicia del caso hace que el mismo tenga una máxima*

Simplemente permítasenos observar que, si bien es cierto que la interpretación debe ser armónica y sistemática en el sentido que sostiene esta parte de la doctrina, ¿cómo se explica entonces que, en relación a las reformas al Código Penal del Distrito Federal, la SCJN haya llegado a la conclusión de que el derecho a la vida no se desprende del articulado de la CPEUM, considerando consecuentemente que el aborto antes de las 12 semanas es constitucional? Esto

flexibilidad; por lo que parece imposible encontrar un método que pueda abarcar los dos extremos. De la misma forma, considera utópico diseñar una legislación perfecta, que sea aplicable en cualquier lugar y en todo momento, en particular por lo cambiante de las circunstancias. “El orden jurídico debe reelaborarse una y otra vez, por cada generación y por cada pueblo.

*Crítica a la Escuela del Derecho Libre, **que no reconoce a la ley su papel rector en la interpretación** del juez, puesto que se puede olvidar o aún deformar el sentido de la propia ley, con lo que se acabaría la certeza jurídica. Asimismo, explica que el problema fundamental de la Exégesis fue **orientarse hacia la voluntad del legislador** ya que la **función judicial se redujo a una simple aplicación de las premisas mayores contenidas en la ley.***

Villoro considera que lo que hay que encontrar no es la voluntad del legislador, sino el “sentido del texto de la ley”; ya que una vez dictada la norma, se independiza de sus autores y empieza su vida propia, situación que educa es compartida por todas las escuelas modernas, las cuales coinciden en que la actividad legislativa es perfectible en tanto está ligada a circunstancias e ideas que se alterarán con el tiempo; y la ciencia de los Juristas posteriores es más apta para adaptar el contenido del texto legal a las nuevas circunstancias conforme a las nuevas ideas.

*El “sentido del texto de la ley” **no es sólo la expresión gramatical, o la “lógico-sistemática”** con que se presenta el texto, ya que ambos sentidos, no son más que medios para conocer lo esencial del “sentido del texto”, “... que son la o las valoraciones que trató de defender el legislador al formular su norma legal. En efecto, toda norma legal está, implícita o explícita, una valoración: tal conducta se estima valiosa y, por eso, se la protege en tal forma, o tal otra conducta se juzga perniciosa y, por lo mismo, se le sanciona con lo estipulado por la norma legal”.*

Pero como las valoraciones se presentan como reacción a problemas surgidos en un tiempo y conforme a una filosofía determinados, será necesario, por consecuencia, tomar en cuenta tanto las circunstancias históricas (sociológicas, económicas, políticas, psicológicas, etc.,) como la filosofía del legislador. A estas valoraciones que son las que le dan sentido al texto de la ley, se les denomina “voluntad de la ley”, que es más sabia que la del legislador, pues no está sujeta como ésta a las contingencias históricas.

*Para descubrir la voluntad de la ley, el método que propone Villoro es utilizar sucesivamente diversas técnicas de interpretación, hasta **desentrañar** el sentido del texto de la ley. Si esto se logra con una técnica, ya no es necesario aplicar las siguientes. El primer paso es **emplear el método gramatical**, por el cual se trata de desentrañar el sentido del texto valiéndose del sentido corriente que tienen las palabras en el lenguaje natural en que son formuladas. Es decir, lo que expresan por sí mismas, para que el juzgador conozca las causas y razones que motivaron la expedición de una ley. Sin embargo, si ha cambiado el contexto, se altera el significado, lo cual es común tratándose de lenguaje técnico, por lo que entonces hay que aplicar **el método “lógico-sistemático”**, que permita entender a la ley en su contexto jurídico.*

último a pesar de la existencia de varias disposiciones que hacen referencia a la protección del menor, de la embarazada y en general a la familia, de donde debería inferirse, ante todo, que las garantías individuales y derechos que ahora consagra la CPEUM extendiéndolos a los Derechos Humanos, tienen como destinatario final a aquel que tiene vida, y para tener vida se requiere la protección del feto en cualquiera de sus diferentes fases.

No pretendemos hacer aquí una disertación sobre el tema del aborto, pero queremos ejemplificar lo insostenible de ciertas posturas doctrinarias, concretamente sobre la interpretación de la SCJN en relación con el artículo 25 constitucional.

Por otro lado, la mayoría de los tratadistas establecen como requisito *sine qua non* que en el establecimiento de los tributos debe respetarse el principio de capacidad económica, incluso para aquéllos que no están actualizados -en términos aristotélicos o tomistas-, sino que basta que estén en potencia, y siempre atendiendo a un movimiento de riqueza. Hemos visto también que los fines extrafiscales, si bien normalmente se establecen a través de tributos y muy especialmente a través del impuesto, también se pueden otorgar mediante otro tipo de estímulos como son la exención, la no-sujeción, la disminución de la base y los subsidios, como lo vimos anteriormente.¹⁴⁷

¹⁴⁷ *Vid supra*. Capítulo IV.

Ahora bien, creemos que si se respeta el principio de capacidad contributiva como parámetro o criterio para medir el principio de justicia, y por ende el de igualdad, difícilmente estaremos en presencia de tributos con fines extrafiscales, pues la extrafiscalidad implica que el tributo por naturaleza no tiene como fin la recaudación, de donde surge el siguiente cuestionamiento: si un tributo determinado no tiene por fin la recaudación ¿por qué el contribuyente estaría obligado a pagarlo?

Desde luego sabemos que la obligación surge para contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes¹⁴⁸, sin embargo, esta misma afirmación a su vez genera otras muchas preguntas sin respuesta: ¿es justo contribuir al Estado con el pago de un tributo cuya finalidad no es el gasto público? ¿Es justo que el contribuyente aporte al Estado parte de su patrimonio para fines regulatorios? ¿Por qué razón este deseo regulatorio del Estado no lo realiza a través de la creación de reglamentos que establezcan una sanción administrativa como consecuencia de su incumplimiento?¹⁴⁹ ¿Cuál es la justificación de crear impuestos que no tienen la finalidad de contribuir al gasto público, y sí en cambio la de contribuir al establecimiento de medidas regulatorias de carácter político, económico, social u otras?

Ante los cuestionamientos anteriores, nosotros nos inclinamos por la creación de normas administrativas que establezcan ciertas obligaciones a cargo de diversos

¹⁴⁸ CPEUM.Art. 31, fracc. IV.

¹⁴⁹ En el caso del ITI, ¿no hubiera sido más viable crear un reglamento que impusiera la obligación de utilizar las tierras, y en caso de incumplimiento se aplicara una sanción económica determinada por el mismo reglamento?

sectores productivos, así como las correspondientes sanciones para el caso de incumplimiento, como sucede con la prohibición de usar teléfonos móviles mientras se maneja un automóvil, o la sanción por no utilizar el cinturón de seguridad, estacionarse en lugares prohibidos, etc. Podríamos mencionar un sinnúmero de disposiciones reglamentarias que obligan a los ciudadanos o habitantes de un Estado al cumplimiento de obligaciones de carácter administrativo, so pena de ser sancionados con el pago de multas, pero nunca con el establecimiento de impuestos que regulen la conducta de que se trate.

Hemos hecho alusión en este trabajo a diversas jurisprudencias y tesis de la SCJN, en las que considera constitucionales los incrementos graduales de los derechos cuyo objeto era racionar el uso del agua, pero es muy cuestionable hablar de derechos o tributos con fines extrafiscales cuando de hecho se respetan los principios de capacidad económica y de equidad. De acuerdo con estas tesis, el incremento de las cuotas es para todos en la misma medida, con lo cual se respeta el principio de igualdad y también directamente el de capacidad contributiva, ya que a mayor utilización de este recurso natural, mayor es el aprovechamiento del mismo.

En este sentido, recuérdese que en materia de impuestos especiales, contribuciones de mejoras y derechos, el principio de capacidad contributiva no es tan claro como cuando se trata de impuestos. Dicho en otras palabras, cuando un impuesto respeta los principios de capacidad económica y de igualdad, difícilmente se puede sostener que se trata de un impuesto con fin extrafiscal.

Retomemos el ejemplo del impuesto sobre bebidas alcohólicas y tabacos: si el impuesto se incrementa considerablemente, pero tiene como destinatario final a todos los productores o consumidores de bebidas alcohólicas y tabacos en forma equitativa, siendo la finalidad del legislador evitar el consumo excesivo de estos productos -mismos que seguirán siendo consumidos por los obligados-, irremediablemente llegamos a la conclusión de que la medida no fue la correcta, y que el impuesto sigue teniendo carácter recaudatorio, aunque en la exposición de motivos se hubiera señalado que se trataba de impuestos con fines extrafiscales. De hecho, en nuestro país no fue a través del incremento al impuesto como se logró evitar el consumo de tabaco en lugares cerrados, tales como oficinas, restaurantes o bares, sino a través de una reglamentación que estableció la prohibición correspondiente junto con las sanciones que generaría su incumplimiento, incluida la clausura del establecimiento.

Consideramos que la posibilidad de que todas estas medidas que se pretenden lograr a través de los impuestos con fines extrafiscales sean reguladas por medios reglamentarios y sus respectivas sanciones, merece un estudio especial, e incluso un análisis ético-filosófico, para evitar la comisión de una injusticia hacia los destinatarios de las normas, porque no nos parece justo ni moralmente válido que un sujeto deba contribuir pagando un impuesto para fines exclusivamente regulatorios.

Por otra parte, es pertinente mencionar que en un principio la SCJN definió los fines extrafiscales como *“aquellos objetivos consistentes en impulsar o*

*desalentar ciertas actividades o usos sociales”, -según fuesen considerados como útiles o perjudiciales para el desarrollo del país-, que justifican en algunas ocasiones, la imposición de contribuciones.*¹⁵⁰

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

- a) 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.¹⁵¹
- b) 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 sean de su particular interés.

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

¹⁵⁰ *Vid supra.* Capítulo II. Pág. 50. Nota 44.

¹⁵¹ Tal como es el caso de ejemplo sobre el consumo de alcohol y tabaco.

eliminar o desincentivar ciertas conductas, o bien, alentar la práctica de otras por considerarlas nocivas o benéficas, respectivamente, para la sociedad.¹⁵²

Ahora bien, en algún momento el Alto Tribunal declaró que el hecho de que se impusieran a los particulares ciertas contribuciones con el objeto de lograr la consecución de fines extrafiscales, no era óbice para que las contribuciones en comento resultaran violatorias de las garantías tributarias consagradas en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

¹⁵² No obstante lo expuesto, conviene marcar una clara diferencia entre las contribuciones cuya imposición obedeció a fines extrafiscales, y la utilización extrafiscal de los recursos económicos obtenidos como resultado del entero de un tributo.

En esta línea, existen contribuciones que desde su origen son pensadas y, en esa medida, creadas para la consecución de un fin extrafiscal, sin que al efecto sea relevante la percepción de recursos. Por otro lado, existen contribuciones cuya finalidad se ciñe únicamente a la obtención de recursos económicos para el Estado, sin que importe cual será el destino final específico de dichos ingresos.

Con lo anterior queremos decir que existen contribuciones creadas para la consecución de fines extrafiscales, y contribuciones creadas con fines recaudatorios, pero que surten efectos extrafiscales. La diferencia radica en que mientras la primera de estas contribuciones persigue un objetivo específico (es decir, fomentar o desalentar la práctica de cierta conducta), la segunda se impone con la finalidad de percibir ingresos, aunque por cuestiones de política de Estado, al final dichos recursos se destinen a sufragar campañas para incentivar o desalentar determinadas acciones.

Así, las cosas, también es posible distinguir dos tipos de contribuciones, considerando los motivos de su creación y los ámbitos en los que se utilizan los recursos recaudados:

a) Aquéllas que prevén desde su creación, la consecución de uno o varios objetivos específicos, distintos a la obtención de recursos para el funcionamiento del Estado. Cabe señalar que el hecho de que con el establecimiento de esta clase de contribuciones se obtengan ingresos, no modifica su naturaleza, ya que como lo hemos señalado previamente, la función de este tipo de gravámenes se ciñe a fomentar o desalentar la práctica de ciertas conductas, conforme a los intereses del propio Estado.

b) Aquéllas con cuya creación el Estado pretende la obtención de recursos necesarios para satisfacer el gasto público, sin importar los fines a los que posteriormente se vayan a destinar dichos recursos.

En efecto, el Pleno de nuestro máximo órgano jurisdiccional estableció que:

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.** (Énfasis añadido).¹⁵³

De lo anterior podemos concluir que hasta hace poco tiempo los fines extrafiscales justificaban, en ocasiones extraordinarias, la imposición de gravámenes a cargo de los particulares, siempre que se reunieran las siguientes condiciones:

a) Que el fin extrafiscal en cuestión se refiriera a una conducta determinada, cuya práctica tuviese que ser fomentada o desalentada por el Estado;

b) Que la existencia de dicho fin extrafiscal fuera, por regla general, expresamente justificada en el texto legal, en los dictámenes o en la Exposición de Motivos¹⁵⁴; y

¹⁵³ *Vid. supra.* Capítulo II. Pág. 46, Nota 44 y pág. 47.

¹⁵⁴ *Ídem.*

c) Que bajo ningún supuesto la contribución cuya imposición se suscitó debido a la existencia de fines extrafiscales, podría contravenir las garantías tributarias consagradas en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución.

No obstante, y de forma por demás infortunada, actualmente los fines extrafiscales se han convertido en el instrumento ideal para justificar la imposición de tributos que no necesariamente respetan los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, previstos en nuestra Constitución. Esta situación obedece, en nuestra opinión, a los numerosos, y en ocasiones contradictorios, criterios que nuestro Máximo Tribunal ha emitido sobre el tema, así como al abuso en la utilización por parte del legislador y de las autoridades, de la figura de los fines extrafiscales.

Los principales problemas que enfrentamos en materia de fines extrafiscales residen en dos cuestiones específicas. La primera de ellas es la pluralidad de definiciones sobre los fines extrafiscales que hoy en día prevalecen; la segunda, la posibilidad de que los tributos que se impongan con motivo de la consecución de dichos fines, no respeten cabalmente los principios tributarios consignados en el artículo 31-IV constitucional.

Bajo esta línea, es prudente destacar que recientemente el más Alto Tribunal emitió un criterio en el que abiertamente concluyó que las contribuciones cuyo establecimiento obedeciera a la consecución de fines extrafiscales, podrían no

apegarse de manera estricta a las garantías tributarias contenidas en el mencionado artículo. El criterio aludido es el siguiente:

PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LOS FINES QUE JUSTIFICAN LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN I, INCISO F), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, SE SUSTENTAN EN EL INTERÉS DE PROTEGER A LA INDUSTRIA AZUCARERA.

Independientemente de que el tributo tenga como característica principal un fin recaudatorio, la excepción a los principios tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se fundamenta en la persecución de fines constitucionalmente legítimos, de manera que frente a estos objetivos, los principios de proporcionalidad y equidad no suponen límites estrictos, es decir, caben excepciones a dichos valores fundamentales cuando el tributo persigue fines extrafiscales que estén justificados, esto es, siempre que la utilización extrafiscal se dirija a la consecución de otros fines de interés público.¹⁵⁵

(Énfasis añadido)

Así las cosas, es claro que actualmente nuestro Máximo Tribunal cambió de criterio, para sostener que un fin extrafiscal –de existencia plenamente demostrada– justifica el hecho de que una contribución se aleje de las exigencias constitucionales previstas en el artículo 31-IV, constitucional.

¹⁵⁵ SCJN. Segunda Sala. Tesis 24/2006. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Marzo de 2006. Pág. 534.

A este respecto cabe hacernos el siguiente cuestionamiento: ¿la existencia de fines extrafiscales puede por sí misma validar la imposición de gravámenes desproporcionales e inequitativos? Si analizamos el contenido del artículo de referencia, concluiremos que si bien es cierto los mexicanos tenemos la obligación de contribuir con el gasto del Estado, también lo es que nos asiste el derecho de contribuir de una manera proporcional y equitativa, es decir, de acuerdo a nuestras capacidades.

En este sentido, consideramos que ni siquiera la necesidad del Estado de impulsar una determinada rama de la economía o de la industria, o de desalentar la práctica de cierta conducta, puede soslayar esos límites que el Poder Constituyente estableció a la facultad del legislador para el establecimiento de las contribuciones.¹⁵⁶ Esta problemática se ve agravada como consecuencia de la diversidad de criterios que se han dictado con respecto al concepto del fin extrafiscal, ya que nuestro Máximo Tribunal no sólo modificó el criterio relativo a la observancia de las garantías tributarias en el establecimiento de contribuciones, cuyo origen obedece a la consecución de fines extrafiscales, sino que también modificó los criterios que definían el propio concepto de fines extrafiscales.

Un ejemplo de lo anterior es el precedente emitido recientemente por la Primera Sala de la SCJN, en el que se realiza una distinción entre los fines fiscales y

¹⁵⁶ La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado al artículo 25 de la Carta Magna como el fundamento de los fines extrafiscales que motivan la imposición de contribuciones. *Vid. supra*. Capítulo I. Pág. 24.

extrafiscales, la cual, sin lugar a dudas, puede propiciar interpretaciones erróneas en cuanto a la naturaleza propia de las contribuciones.

El criterio en cuestión señala literalmente lo siguiente:

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. (Énfasis añadido).

El lector apreciará que el contenido del precedente reproducido puede incidir de manera desfavorable en la esfera de derechos de los contribuyentes, toda vez que a partir del mismo puede concluirse que, como todos los recursos obtenidos mediante la imposición de contribuciones se destinan a la consecución de fines

extrafiscales, los gravámenes mediante los que se recaudaron tales recursos también se establecieron con el objeto de permitir la realización de fines extrafiscales, situación esta última que en todo caso justificaría que los tributos impuestos no se apeguen de manera estricta a los principios constitucionales consagrados en el artículo 31-IV de nuestra Ley Fundamental.

No obstante, no debemos perder de vista que conforme a este precepto, la finalidad última de los ingresos que se obtienen de la recaudación de cualquier tributo, es el gasto público. Los gobernados estamos obligados a contribuir de manera proporcional y equitativa a efecto de que el Estado cuente con los recursos necesarios para poder llevar a cabo todas sus funciones, lo cual en última instancia, se refleja en beneficios para toda la comunidad.

Así, teniendo en consideración que en el propio fundamento constitucional de la obligación tributaria se establece cuál debe ser la aplicación de los recursos aportados por los contribuyentes al Estado, resulta evidente que el fin tributario o fiscal de cualquier contribución, será precisamente destinarlo al gasto público.

En tal virtud 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.

Con base en lo anterior, es dable aseverar que la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal no arribó a una conclusión del todo precisa, al afirmar que el destino de los ingresos que obtiene el Estado a partir de la recaudación siempre será de naturaleza extrafiscal, ya que como acabamos de expresar, el fin fiscal primordial del Estado de acuerdo con nuestra Constitución, es la satisfacción del gasto público.

En adición a lo expuesto, consideramos que criterios como el dictado por la Primera Sala de la SCJN colocan en un franco estado de incertidumbre a los particulares, pues las autoridades fiscales, en su afán de justificar la constitucionalidad de una contribución, podrían llegar a validar que los preceptos legales que regulan el gravamen de que se trate se aparten de los principios tributarios, argumentando que los ingresos que se obtienen con motivo de la recaudación de un tributo se destinan a un fin extrafiscal.¹⁵⁷

¹⁵⁷ Un ejemplo de esta situación es lo que recientemente sucedió con la nueva Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU). Con motivo de los nuevos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tanto en la Exposición de Motivos como en el dictamen de este ordenamiento, las autoridades administrativas y el legislador pretendieron justificar la constitucionalidad de la nueva contribución, señalando que el establecimiento de la misma obedeció a la necesidad de realizar el “fin extrafiscal” consistente en la justa y equitativa repartición de la riqueza (en nuestra opinión, la justa distribución de la riqueza también se logra mediante la satisfacción del gasto público, cuestión que constituye el “fin fiscal” por excelencia). Evidentemente, con base en los antiguos criterios de nuestro Máximo Tribunal, esta premisa habría resultado infundada y absurda; sin embargo, la amplitud y laxitud de los nuevos precedentes permiten que cuestiones tan abstractas como las plasmadas en la Ley del IETU, justifiquen la “constitucionalidad” de preceptos legales abiertamente contrarios a las

En tal supuesto, se abriría la posibilidad de justificar la existencia de contribuciones que exceptúen las garantías tributarias previstas en nuestra Constitución, con base en la consecución de determinados fines extrafiscales a los que se destinarán los ingresos que deriven de su imposición.

Finalmente, una tercer problemática no menos grave que las anteriores, deriva de los últimos criterios de nuestro Máximo Tribunal, en los que ha señalado que no es necesario justificar expresamente en el dictamen o en la Exposición de Motivos, cuál es el fin extrafiscal cuya consecución se pretende con la contribución impuesta.¹⁵⁸

En consecuencia, la contradicción que prevalece entre los recientes precedentes dictados por el Alto Tribunal permite que los contribuyentes estén obligados a enterar tributos que, por estar orientados a lograr supuestos fines extrafiscales -cuya existencia no debe ser necesariamente explicada ni demostrada-, se apartan de las garantías tributarias consagradas por la Constitución.

garantías tributarias consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, por constituir, supuestamente, “fines extrafiscales”.

¹⁵⁸ SCJN. Pleno. Tesis 33/2007. **FINES EXTRAFISCALES. NO NECESARIAMENTE DERIVAN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY CORRESPONDIENTE O DEL PROCESO LEGISLATIVO QUE LE DIO ORIGEN, SINO QUE PUEDEN DEDUCIRSE DEL PRECEPTO QUE LOS ESTABLEZCA.** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, Página 20. Del precedente que nos ocupa, se desprende textualmente lo que enseguida se transcribe:

“(...) Ahora bien, si de la simple lectura de una norma tributaria se advierte, prima facie, que está orientada a impulsar, conducir o desincentivar ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país, y los fines que pretende son fácilmente identificables en tanto se desprenden con claridad del propio precepto sin necesidad de hacer un complicado ejercicio de interpretación, es incuestionable que el juzgador puede sostener que el precepto relativo establece fines extrafiscales aunque sobre el particular no se haya hecho pronunciamiento alguno en la exposición de motivos o en el proceso legislativo respectivo.”

Por todo lo expuesto, podemos afirmar que actualmente, los fines extrafiscales se han convertido en el instrumento ideal para justificar la imposición de contribuciones contrarias a los principios constitucionales que rigen en materia impositiva.

La fiscalidad o extrafiscalidad de una contribución, necesariamente debe analizarse atendiendo a la finalidad que persiguió el legislador al momento de crearla, independientemente del destino al que se hubiesen aplicado los ingresos que el Estado obtuvo mediante su recaudación.

Recordemos que los sistemas fiscales prósperos y equitativos admiten sólo de manera excepcional la imposición de contribuciones por motivos de índole extrafiscal. Recordemos también que la única manera en que no se deja en estado de indefensión al contribuyente frente al establecimiento de gravámenes con fines extrafiscales, radica precisamente en que dichos fines se traduzcan en actividades o conductas determinadas y concretas, cuya comisión se pretende incentivar o desalentar. Así las cosas, la abstracción en la categorización de los fines extrafiscales conduce abiertamente a la imposición de tributos que castigan de manera injusta el haber patrimonial de los particulares.

Como conclusión, los cambios de criterios relativos a este tema en nuestro Derecho positivo y los precedentes de la SCJN, afectan directamente al contribuyente violando de forma flagrante el principio de seguridad jurídica que en

todo Estado moderno de Derecho es imprescindible para lograr y mantener la paz, seguridad y crecimiento del mismo.¹⁵⁹

¹⁵⁹ Resumen cronológico de los diferentes criterios que sobre el tema a sostenido la SCJN en diferentes tesis y Jurisprudencias:

1. En un principio, la SCJN concibió los fines extrafiscales como causas concretas y excepcionales, que de ninguna manera podían violar las garantías tributarias consagradas en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

(Vid. *supra*. Capítulo II. Pág. 46. Nota 44).

2. Posteriormente, la SCJN encuentra un fundamento constitucional para los fines extrafiscales, el cual, a su juicio, se encuentra en el artículo 25 de la CPEUM. Sobre el particular los argumentos nos parecen en exceso abstractos.

(Vid. *supra*. Pág. 27. Nota 22. Inciso A)).

3. Más adelante, en el año 2005, la Primera Sala de la SCJN dictó jurisprudencia señalando que los fines extrafiscales debían estar justificados expresamente en el texto de la ley, en la exposición de motivos, o en los dictámenes; con la finalidad de no permitir que sea la imaginación del juzgador la que encuentre o invente el fin extrafiscal, y de conferir elementos para juzgar la constitucionalidad del citado fin.

Novena Época

Registro: 178454

Instancia: Primera Sala

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

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.

4. Tristemente, el Pleno de la SCJN dirime una contradicción de criterios entre la Primera y la Segunda Sala, y concluye, en jurisprudencia obligatoria, que no es necesario que el legislador justifique en el proceso de creación de la ley cuáles son los fines extrafiscales introducidos en el sistema impositivo de una determinada contribución.

Novena Época

Registro: 170741

Instancia: Pleno

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Diciembre de 2007

Materia(s): Administrativa

Tesis: P. XXXIII/2007

Página: 20

FINES EXTRAFISCALES. NO NECESARIAMENTE DERIVAN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY CORRESPONDIENTE O DEL PROCESO LEGISLATIVO QUE LE DIO ORIGEN, SINO QUE PUEDEN DEDUCIRSE DEL PRECEPTO QUE LOS ESTABLEZCA.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que tratándose de actos de autoridad legislativa, el requisito de fundamentación se satisface cuando aquella actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le confiere y la motivación se colma cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que deben regularse jurídicamente, sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran los ordenamientos deban ser materia de una motivación específica, pues ello significaría una actividad materialmente imposible de llevar a cabo. Ahora bien, si de la simple lectura de una norma tributaria se advierte, prima facie, que está orientada a impulsar, conducir o desincentivar ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país, y los fines que pretende son fácilmente identificables en tanto se desprenden con claridad del propio precepto sin necesidad de hacer un complicado ejercicio de interpretación, es incuestionable que el juzgador puede sostener que el precepto relativo establece fines extrafiscales aunque sobre el particular no se haya hecho pronunciamiento alguno en la exposición de motivos o en el proceso legislativo respectivo.

Contradicción de tesis 32/2006-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 27 de marzo de 2007. Mayoría de seis votos. Ausentes: Sergio A. Valls Hernández y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Encargado del engrose: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco Gorka Migoni Goslinga.

5. A la par, la SCJN emitió un criterio en el sentido de que la persecución de fines extrafiscales permitía la inobservancia de los principios o garantías tributarias.

Novena Época

Registro: 175499

Instancia: Segunda Sala

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXIII, Marzo de 2006

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 2a. XXIV/2006

Página: 534

PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LOS FINES QUE JUSTIFICAN LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN I, INCISO F), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, SE SUSTENTAN EN EL INTERÉS DE PROTEGER A LA INDUSTRIA AZUCARERA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).

Independientemente de que el tributo tenga como característica principal un fin recaudatorio, la excepción a los principios tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se fundamenta en la persecución de fines constitucionalmente legítimos, de manera que frente a estos objetivos, los principios de proporcionalidad y equidad no suponen límites estrictos, es decir, caben excepciones a dichos valores fundamentales cuando el tributo persigue fines extrafiscales que estén justificados, esto es, siempre que la utilización extrafiscal se dirija a la consecución de otros fines de interés público. En ese sentido, se concluye que la exención establecida en el artículo 8o., fracción I, inciso f), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente en 2004, está sustentada en el interés público y constitucional de proteger a la industria azucarera, lo cual se enmarca en el capítulo económico de la Constitución Federal, concretamente en su artículo 28; de ahí que al tener rango constitucional el instrumento fiscal, por suponer la persecución de fines concretos constitucionales motivados en el proceso legislativo, debe estimarse acorde a los principios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad a la finalidad que el legislador pretendió alcanzar”.

6. Finalmente, aprovechando la vaguedad y laxitud en la definición y aplicación de fines extrafiscales, la propia SCJN ha permitido la inobservancia de las garantías tributarias por parte de ciertas contribuciones, invocando la necesidad de permitir la consecución de ciertos fines, que por más que se les llame “extrafiscales”, no son más que objetivos plenamente recaudatorios:

Novena Época

Registro: 169391

Instancia: Segunda Sala

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVIII, Julio de 2008

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 2a. CX/2008

Página: 523

ACTIVO. EL FIN EXTRAFISCAL PRETENDIDO CON LA DEROGACIÓN DEL ARTÍCULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, ES CONGRUENTE CON EL DIVERSO DE EFICIENCIA EMPRESARIAL Y NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).

La complementariedad entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, limitada al aspecto financiero de ambos tributos para efectos de la recaudación dentro de un sistema tributario coherente, se refleja en que éste es un tributo que normalmente no produce afectación económica a los contribuyentes, en razón de que se dirige a personas con actividades empresariales que deben tener una ganancia por la cual deben cubrir el impuesto sobre la renta. Ahora bien, por virtud del acreditamiento previsto por el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, puede afirmarse que los contribuyentes del impuesto relativo que por el impuesto sobre la renta paguen una cantidad cuando

De todo lo anterior, resulta obvio que lo analizado como control de la proporcionalidad, a saber, la idoneidad o utilidad, necesidad y proporcionalidad a que se refiere el capítulo X, pasa a un segundo término bajo los criterios de la SCJN, lo cual consideramos como una inmersión a un campo muy peligroso en cuanto a la creación y aplicación de las leyes fiscales, pues se deja al contribuyente en un auténtico y verdadero estado de indefensión ante la violación del principio de seguridad jurídica.

El verdadero establecimiento de fines extrafiscales, requiere una auténtica justificación en la exposición de motivos o en las disposiciones parlamentarias que establezcan un caso de excepción a los principios consagrados en la Constitución, sin dejar margen de interpretación al juzgador y obligándolo a aplicar el control de constitucionalidad o proporcionalidad referido, de modo que sin haber realizado el análisis previo a la luz de estos requisitos esenciales, no tenga posibilidad de

menos igual a la del impuesto al activo que resulte a su cargo, no verán incrementada su carga impositiva; incluso, tendrán derecho a la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado por el impuesto al activo cuando en el ejercicio se determine impuesto sobre la renta por acreditar en una cantidad que lo exceda, la cual no podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos. Por el contrario, los contribuyentes que al término del ejercicio relativo no hayan generado utilidades o reporten pérdidas, a efecto de que no dejen de cumplir con la obligación señalada por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben pagar un impuesto mínimo, ya no sobre la base de la riqueza generada, sino sobre los activos que tienen, es decir, sobre una parte del patrimonio de los causantes del impuesto, lo cual ocurre cuando el monto a pagar del impuesto sobre la renta es menor al correspondiente al del activo, debiendo subsistir la diferencia a cargo del contribuyente. En ese marco de complementariedad y de consecución del fin extrafiscal señalado, la derogación del artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, lo cual se traduce en que para el ejercicio fiscal de 2007 los contribuyentes ya no podrán deducir del valor de su activo las deudas que hubiesen contratado, obedece a otro fin extrafiscal pretendido por el legislador consistente en evitar que artificiosamente se disminuya la base gravable del impuesto al activo incurriendo -eventualmente- en prácticas elusivas o evasivas, lo cual es congruente con la diversa finalidad de conseguir la eficiencia empresarial del contribuyente para que, de manera preferente, pague el impuesto sobre la renta en lugar del impuesto al activo, con lo cual se respeta el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el precepto constitucional señalado."

justificar la constitucionalidad de leyes desproporcionadas o inequitativas por el hecho de que persigan o contengan, a su juicio, fines de carácter extrafiscal.

Justificación por el Órgano Creador

Ya hemos analizado en forma reiterada que para que se respete el principio de seguridad jurídica en beneficio de los contribuyentes, es necesario plasmar el fin extrafiscal en la exposición de motivos o en la norma, como lo confirmó la SCJN; sin admitir que el juzgador decida justificar sobre el criterio de un hecho notorio, cuando sean omisas tanto la ley como la exposición de motivos sobre que dicha norma tiene por prioridad fines distintos a los estrictamente fiscales. Lo anterior en virtud del peligro que todo esto entraña, y que en última instancia haría nugatoria la primera parte de la tesis jurisprudencial invocada.

Sin embargo, en nuestra opinión, no es suficiente que la exposición de motivos, los dictámenes o la ley plasmen los fines extrafiscales de la norma para justificar un trato desigual a quienes se encuentran en planos similares, como sería el caso de un cobro excesivo o una imposición excesiva del tributo sin atender al principio de capacidad contributiva; sino que de acuerdo con la jurisprudencia de la SCJN¹⁶⁰ también es objeto de motivación, y se torna indispensable, que si el

¹⁶⁰ SCJN (Segunda Sala) **LEYES Y REGLAMENTOS, FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE.** Tesis Aislada. Séptima época. SJF, Tomo 187-192, tercera parte, Pág. 89. (IUS No. Registro: 237,356) Materia Común.

legislador considera el establecimiento de un determinado tributo en atención a fines primordialmente extrafiscales, justifique plenamente su creación, pues no debemos olvidar que se trata de tributos que conforman una excepción a la regla general del fin recaudatorio, en virtud de la cual se desatenderá a los principios de equidad y proporcionalidad según sea el caso.

Si bien es cierto que las tesis citadas sobre la fundamentación y motivación de las leyes nos son adversas, tal circunstancia nos da sin embargo la razón tratándose de leyes tributarias con fines extrafiscales, en donde se hace totalmente necesario que el legislador motive plenamente el fin ajeno a la recaudación, y así justifique su existencia legal, pues de lo contrario estaríamos en un plano de incertidumbre absoluta.

Por las razones anteriores, nos inclinamos a considerar que es necesario que el juzgador o el poder judicial estén debidamente facultados -como lo están- para pronunciarse sobre si la norma creada por el legislador atiende a fines extrafiscales,

La fundamentación y motivación de las leyes y, por extensión, de los reglamentos, no puede entenderse en los mismos términos que la de otros actos de autoridad, puesto que para que aquéllas se consideren fundadas y motivadas basta que la actuación de la autoridad que expide la ley o reglamento se ajuste a la Constitución respectiva en cuanto a sus facultades y competencia.

SCJN (Pleno) **FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. FORMA DE ENTENDER ESTA GARANTIA, CON RESPECTO A LAS LEYES.** Tesis Aislada. Séptima época. SJF, Tomo 193-198, primera parte, Pág. 100. (IUS No. Registro: 232,220) Materias Constitucional y Común.

Ni en la iniciativa de una ley ni en el texto de la misma, es indispensable expresar su fundamentación y motivación, como si se tratara de una resolución administrativa, ya que estos requisitos, tratándose de leyes, quedan satisfechos cuando éstas son elaboradas por los órganos constitucionalmente facultados, y cumpliéndose con los requisitos relativos a cada una de las fases del proceso legislativo que para tal efecto se señalan en la Ley Fundamental.

lo cual se ve reflejado en diversos pronunciamientos por parte de nuestro máximo tribunal, en el sentido de considerar que alguna de las contribuciones que supuestamente atienden a fines extrafiscales no reúnen los requisitos necesarios y, por lo tanto, han sido declarados inconstitucionales.¹⁶¹

¹⁶¹ SCJN (Segunda Sala) **CINEMATOGRAFÍA. EL ARTÍCULO 19-C, FRACCIÓN IV, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003 QUE ESTABLECE LA CUOTA POR CONCEPTO DE AUTORIZACIÓN PARA LA EXHIBICIÓN PÚBLICA DE UNA PELÍCULA, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD TRIBUTARIAS.**

Tesis Aislada 2ª L72004. Novena época. SJF y su Gaceta, Tomo XX, septiembre de 2004, Pág. 344. (IUS No. Registro: 180,702) Materias Constitucional y Administrativa.

El mencionado precepto al establecer que por la autorización para exhibición pública de una película en salas cinematográficas o lugares que hagan sus veces, se pagará por concepto de derechos \$1.00 por cada boleto vendido, contraviene los principios de proporcionalidad y equidad tributarias previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que el monto que el contribuyente debe pagar por concepto de derechos se determina con base en elementos ajenos al costo que para el Estado representa la prestación del servicio correspondiente, como lo es el número de boletos que vende una sala cinematográfica, pues este dato refleja, en todo caso, la capacidad económica del dueño de la sala, lo que si bien resulta adecuado en materia de impuestos, no lo es en el ámbito de los derechos, en el que el parámetro para determinarlos debe ser el costo que significó para el Estado la prestación del servicio gravado por ellos. Además, la inconstitucionalidad del mencionado precepto es evidente, porque su aplicación permite que dos contribuyentes que reciben el mismo servicio paguen derechos distintos conforme al número de personas que acuden a las salas a ver películas, a pesar de no haber existido diferencia de costo para el Estado entre el servicio prestado a cada uno de ellos. No es óbice para lo anterior, el hecho de que el legislador haya señalado en el segundo párrafo de la fracción últimamente indicada el destino dentro del gasto público que el Estado pretende dar a los mencionados derechos, en el sentido de que los ingresos que se obtengan por su recaudación se destinarán en su totalidad al Instituto Mexicano de Cinematografía para fomentar el desarrollo de la producción cinematográfica nacional, ya que ello no significa que desempeñen un fin extrafiscal, ya que su objeto es meramente contributivo: sufragar el gasto público, específicamente en el área de promoción de la cinematografía nacional.

SCJN (Pleno) **VEHICULOS PROPULSADOS POR MOTORES TIPO DIESEL Y POR MOTORES ACONDICIONADOS PARA USO DE GAS LICUADO DE PETROLEO, CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE, POR NO TENER EL TRIBUTO UN FIN EXTRAFISCAL.** Tesis Aislada. Séptima época. SJF, Tomo 64, primera parte, Pág. 97. (IUS No. Registro: 233,114) Materias Constitucional y Administrativa.

No es correcto sostener que el impuesto sobre vehículos propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo tenga un fin extrafiscal, consistente en impedir la utilización del gas LP como carburante en los vehículos de combustión, y no como se dice en la ley, de recabar fondos públicos para cubrir los gastos de la Federación. Es erróneo el argumento, porque las disposiciones legales indican que el tributo servirá para crear un fondo destinado a la construcción de caminos, lo que significa que el impuesto se destina a una finalidad que puede ser englobada dentro del renglón de gastos públicos que tiene la obligación de cubrir el Estado. Ahora bien, si el legislador se propuso fines extrafiscales, tales propósitos no se derivan de las normas impugnadas, aun cuando esa haya sido la intención o la voluntad del legislador, pues en un problema de constitucionalidad de leyes lo que rige es el producto de la voluntad del órgano

En conclusión, será siempre necesario que el legislador establezca las causas o motivos por los cuales se crea un tributo con fines extrafiscales, de modo que justifique plenamente su creación por tratarse de un tributo con carácter excepcional, es decir, que no tiene por objeto fundamental la recaudación, y por lo tanto su tratamiento deberá ser distinto al resto de los tributos que sí tienen fines básicamente fiscales, y que desde luego, tienen una regulación propia en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

Respetando el procedimiento, los contribuyentes podrán acudir libremente a los tribunales si estiman que el establecimiento de ciertos tributos con supuestos fines extrafiscales no reúnen los requisitos que los justifiquen, y que por consecuencia su tratamiento no debe ser distinto al previsto para el resto de los tributos cuyo parámetro de análisis está debidamente regulado. De otra manera será muy fácil para el legislador sortear los principios de equidad y de proporcionalidad a través de la creación de tributos con supuestos fines extrafiscales, que no queden debidamente justificados, o resulten inexistentes.

Noviembre, 2011

encargado de la expedición de leyes y no las ideas que posiblemente haya pensado o las finalidades secundarias que se haya propuesto realizar. Si en las leyes respectivas se dice expresamente que el impuesto se destina a cubrir los gastos para la construcción de carreteras y crear un patrimonio de un organismo descentralizado, así debe entenderse cuando la ley ha sido impugnada por estimarse inconstitucional, y si se realizaron de hecho otros objetivos que son extrafiscales, éstos simplemente resultarían como una consecuencia del impuesto creado.

BIBLIOGRAFIA

ACOSTA ROMERO, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo. Porrúa, México, 1996. 18ª edición.

AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari. La Utilización Extrafiscal de los Tributos y los Principios de Justicia Tributaria. Universidad del País Vasco, 2001.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *“Los impuestos de ordenamiento económico. H.P.E., 1981, núm. 71.*

---- *“Los tributos con fines no-financieros.” Economía española, cultura y sociedad. Homenaje a Juan Velarde Fuentes. Eudema, Madrid, 1992. Tomo 1.*

---- *“Derecho Financiero y Tributario”. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979.*

---- *“Art. 3. El Gasto Público”. Comentarios a las Leyes Políticas. (Dir. Óscar Alzaga). Madrid, Edersa, 1983. Tomo III. Pág. 333.*

ALONSO GARCÍA, Enrique. *“El principio de igualdad del art. 14 de la Constitución Española.” Revista de Administración Pública. Vol. I, núms. 100-102, 1983.*

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Mateo. *“La sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992 en materia del Impuesto sobre Plusvalía: un paso más hacia el distanciamiento del principio de capacidad económica.”* Revista Hac. Local, núm. 74, 1995.

---- *“Jurisprudencia constitucional tributaria.”* IEF, Madrid, 1993.

---- Los Impuestos Autónomos de Carácter Extrafiscal. Madrid, Marcial Oms, 1995.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal. Porrúa, México, 2000.

---- Manual de Derecho Tributario. Porrúa, México, 2005.

AMATUCCI, Andrea. Tratado de Derecho Tributario. Tomo I: *El Derecho Tributario y sus fuentes*. Temis, Bogotá, 2001.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Themis, México, 1994. 9ª edición. Colección Ensayos Jurídicos.

BASSOLS COMA, Martín. Constitución y sistema económico. Madrid, Tecnos, 1985.

BEJAR RIVERA, Luis José. Curso de Derecho Administrativo. Oxford, México, 2007.

BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. (Trad. Domingo F. Vicente-Arche). Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964. Vol. I.

BORRERO MORO, Cristóbal J. "*La Proyección del Principio de Capacidad Económica en el Marco de los Tributos Ambientales.*" Civitas REDF. Núm. 102, 1999.

---- "*Los fines no fiscales de los tributos.*" Revista de Hacienda. Vol. XXV, núm. 75, septiembre-diciembre, 1995.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal. Yure Editores, México, 2001. Colección Textos Jurídicos.

CASADO OLLERO, Gabriel. "*El principio de capacidad y el control de la imposición indirecta (I).*" Civitas. REDF, núm. 32, 1981.

---- "*Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario: evolución y estado actual.*", en Estudios de Derecho y Hacienda: Homenaje a César Albiñana García-Quintana. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. II.

---- *“Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE.”* H.P.E., núm 96, 1985.

---- *“Los fines no fiscales de los tributos.”*, en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, Vol. I.

---- *“Los fines no fiscales de los tributos”*, R.D.F.H.P. Núm. 213, 1991.

---- El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas. Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981.

---- Conferencia dictada en Buenos Aires, Argentina, el 5 de septiembre de 1994.

CASÁS, José Osvaldo. Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente: A partir del principio de reserva de ley tributaria. Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002.

CAZORLA PRIETO, Luis María. El poder tributario en el Estado contemporáneo: un estudio. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *“El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma andaluza. Comentario a la STC 37/87 de 26 de marzo.”* Impuestos, núm. 6, 1987.

---- *“Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional.”* Cívitas. REDF, núm. 40, 1983.

CONTRERAS CASTELLANOS, Julio César. Delitos Fiscales. Grupo Empresarial, México, 2004.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *“El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica.”* RDFHP, núm. 60, 1965.

---- *“Los principios generales tributarios.”* XVI Semana de Estudios Financieros. EDESA, Madrid, 1968.

---- Ordenamiento tributario español. Cívitas, Madrid, 1985.

DELGADILLO, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Limusa, México, 2010. 5ª edición.

FERNÁNDEZ-JUNQUERA, Manuela. *“Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas y los principios de justicia. Especial referencia los del Principado de Asturias.”* Palau 14, núm. 33, 2000.

FICHERA, Franco. Imposizione Ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale. Edizioni Schientifiche Italiane, Napoli, 1973.

FLORES SORKIN, Armando Javier. El Principio de Seguridad Jurídica. Implicaciones en Derecho Tributario y su Tutela Judicial en Materia de Inconstitucionalidad de Leyes. Universidad Navarra, España, 2007.

FLORES ZAVALA, Ernesto: Elementos para Finanzas Públicas Mexicanas. Porrúa, México, 1970. 12ª edición.

GARCÍA BUENO, Marco César. Principios de Capacidad Contributiva a la Luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México. Colección de Estudios Jurídicos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Tomo XVII. México.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. y FERNÁNDEZ Rodríguez, Tomás Ramón Curso de Derecho Administrativo. Cívitas, Madrid, 1999. Vol. I.

---- *“Reflexiones sobre la ley y los principios generales del derecho en el Derecho Administrativo”.* Revista de Administración Pública, núm. 40, 1963.

GARCÍA FRÍAS, Ma. Ángeles. *“Los fines extrafiscales en las tasas.”* Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991.

GARCÍA NOVOA, César. El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria, Marcial Pons Editores, Madrid, 2000.

GERLOFF, Wilhelm, y NEUMARK, Fritz. Tratado de Finanzas., El Ateneo, Buenos Aires, 1956. Tomo II.

GIANNINI, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Madrid, Edersa, 1957.

GIULIANI FONROUGE, Carlos María. *“Acerca de la llamada parafiscalidad.”*, en Ensayos sobre administración, política y Derecho tributarios. Buenos Aires, Macchi, 1968. Tomo I.

---- Derecho Financiero. Depalma, Buenos Aires, 1973. Vol. I.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y LEJEUNE Valcárce, E. Derecho Tributario. Plaza Universitaria ediciones, Salamanca, 1997. Vol. I.

---- *“Artículo 29.”* Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. EDERSA, Madrid, 1982. Tomo I.

---- *“Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia.”* Cuaderno de Jurisprudencia Tributaria. Núm. 2, Aranzadi, 1996.

---- Prólogo a la obra *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca, 1989.

GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano. Porrúa, México, 2000.

HALLIVIS PELAYO, Manuel. Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México. Tax Editores, México.

---- Interpretación de los Tratados Internacionales Tributarios. Porrúa, México, 2011.

---- Teoría General de la Interpretación. Porrúa, México, 2007.

HERNÁNDEZ MARTÍN, Miguel Ángel. La intervención del sector público en la economía y su actividad empresarial. Universidad de Salamanca, Salamanca, 1988.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La exención tributaria. Colex, Madrid, 1990.

JARACH, Dino. El hecho imponible. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971.

---- El hecho imponible: Teoría General del Derecho Tributario sustantivo. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1943. Segunda edición.

LASARTE ÁLVAREZ, Javier. *“Los principios de justicia tributaria según la Jurisprudencia Constitucional.”* Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en

materia financiera y tributaria (1981-1989), Sentencias, Autos y Comentarios.

Tecnos, Madrid, 1990.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. *“Algunas reflexiones sobre la noción de base.”*

Revista de Derecho Financiero, núm. 137, 1978.

---- *“Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria.”* Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario. EDERSA, Madrid, 1980.

---- *“La base liquidable. Comentario al at.53 de la Ley General Tributaria.”* en la obra colectiva dirigida por AMORÓS RICA, N. Comentarios a las Leyes Tributaria y Financieras. EDERSA, Madrid, 1982.

LOMELÍ CEREZO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. México, Porrúa, 1997.

Segunda edición. Págs. 169 y 170.

LÓPEZ PADILLA, Agustín: Exposición Práctica y Comentarios a las Leyes del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Especial a Tasa Única. Dofiscal, México, 2011. Cuarta edición.

LÓPEZ PADILLA BARRERA, José María. Tesis: *“Evolución e Involución de los Principios de Proporcionalidad y Equidad Tributaria a la luz de las Resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.”* México, 2010.

LÓPEZ PADILLA BARRERA, Patricia. *“Los fines extrafiscales como instrumento para justificar la inaplicación de las garantías en materia tributaria.”* En Homenaje a Eusebio González. Colombia, 2010.

LOZANO SERRANO, Carmelo. Exenciones tributarias y derechos adquiridos. Tecnos, Madrid, 1988.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Porrúa, México, 1999. 14ª edición.

MARTÍN DELGADO, José María. *“El control constitucional del principio de capacidad económica.”* El Tribunal Constitucional. IEF, 1981. Vol. II.

---- Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978. H.P.E., núm. 60, 1979.

MARTIN FERNÁNDEZ, Francisco Javier. *“Los fines de los tributos. Comentarios a la Ley General Tributaria.”* En Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Vol. I, (IEF), Madrid, 1991.

MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo.; CASADO OLLERO, Gabriel., *et. al.* Curso de Derecho Financiero y Tributario. Tecnos, Madrid, 1999. 10ª edición.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel. *“El Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas y su Constitucionalidad.”* En Impuestos. No. I, Madrid, 1988.

---- *“Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad.”* En Gaceta Fiscal. Núm. 81, Madrid, 1990.

MATEO RODRÍGUEZ, Luis. *“Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral.”* REDF. Cívitas, núm. 39, 1983.

MERINO COLLADO, Mariana. La Extrafiscalidad de la Jurisprudencia Constitucional. México, 2011.

---- Fines Extrafiscales, sus Límites Constitucionales. Porrúa, México, 2011.

NEUMARK, Fritz. *“Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista.”*, en Derecho Financiero. Madrid, Editorial Ief 1964.

---- Principios de la Imposición. (Con Juan Antonio Garde Roca, *et. al.*) Instituto de Estudios Fiscales, España, 1994.

PALAO TABOADA, Carlos. *“Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva.”*

Estudios jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro. Tecnos, Madrid, 1976.

---- *“En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria.”* REDF, núm. 59, 1988.

---- *“Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español.”* Civitas REDF, núm. 88, 1995.

PÉREZ CHAVEZ, José; CAMPERO GUERRERO, Eladio y FOL OLGUÍN, Raymundo. Beneficios que se contienen en las Disposiciones Fiscales. Taxx Editores Unidos, México, 2004.

---- Compensación, Acreditamiento y Devolución de Impuestos. Taxx Editores Unidos, 2004.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. *“Artículo 4.”* Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras: Ley General Tributaria, artículos 1 a 89. Edersa, Madrid, 1982. Tomo I.

---- *“Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada.”* Crónica Tributaria, núm. 50, 1984.

---- *“Los principios de justicia en el impuesto en la Constitución española. (Ensayo de dar operatividad práctica al art. 31.1).”* Fiscalidad y Constitución. Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industrias y Navegación, Madrid, 1986.

---- Curso de Derecho Tributario I. Coautoría con GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Madrid, Edersa, 1975. Col. Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Vol. XVIII.

---- Derecho Tributario. Coautoría con GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Salamanca, Plaza Universitaria, 1994. Vol. I.

PÉREZ ROLLO, Ignacio. Manual del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Ediciones Marcial Pons, Madrid, 2000. Tercera edición.

PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. *“Los Tributos con Fines No Fiscales.”* Revista de Contabilidad y Tributación CEF, No. 183, 1998.

RÍOS GRANADOS, Gabriela. Notas Sobre Derecho Tributario Mexicano. Porrúa, México, 2009.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *“Análisis jurídico del hecho imponible.”* R.D.F.H.P., núm. 60, 1965.

---- Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963. Vols. I y III.

---- *“Notas de Derecho Financiero.”* Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, 1967.

SALIN, Pascal. La Arbitrariedad Fiscal. Ediciones Internacionales Universitarias, S.A., Barcelona, 1992.

SÁNCHEZ, Ildefonso. *“La Aduana: pasado, presente y futuro.”* Estudios Aduaneros: Concepto y naturaleza de las instituciones aduaneras. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974.

SOLER, Osvaldo H. Tratado de Derecho Tributario. Buenos Aires, 2011. Cuarta edición.

VANONI, Ezio. Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria. Marcial Pons, Madrid, 2009.

VICENTE-ARCHE, Domingo F. *“Consideraciones sobre el hecho imponible.”*

R.D.F.H.P., núm. 39, 1960.

---- Notas a BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. (Trad. Domingo F.

Vicente-Arche.) Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964. Vol. I.

VIGO, RODOLFO Luis. De la Ley al Derecho. Porrúa, México, 2003.

VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Astrea,

Buenos Aires, 2002. Octava edición

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *“Comentarios sobre un precepto olvidado: el*

artículo 4 de la Ley General Tributaria.” H.P.E., núm. 32, 1975.