



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

“La Justicia Tributaria en los Impuestos con Fines Extrafiscales”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta

Luis Enrique Torres Asomoza

Director de la Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Ciudad de México

2016

**A mis padres, quienes han sido
pilares fundamentales en mi vida
con mucho amor y cariño
les dedico mi esfuerzo
en reconocimiento a todo el apoyo
que me han brindado.**

**No te rindas,
que la vida es eso
continuar el viaje,
perseguir tus sueños,
destrabar el tiempo,
correr los escombros
y destapar el cielo**

Mario Benedetti

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	7
CAPÍTULO I.....	9
PRINCIPIOS TRIBUTARIOS	9
1. ELEMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO.	9
2. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.	15
2.1. ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA.	19
3. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.	20
3.1. PRINCIPIOS DE ADAM SMITH.	20
3.2. PRINCIPIOS DE HAROLD M. SOMMERS.	21
3.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.	22
3.3.1. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.	23
3.3.2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.	24
3.3.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.	26
3.3.3.1. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.	29
3.3.4. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.	32
CAPÍTULO II.....	35
ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CON EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	35
1. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.	35
1.1. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.	38
1.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.....	39
2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	41
2.1. COSIDERACIONES ADICIONALES SOBRE EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.	44
CAPÍTULO III	49
ELEMENTOS LEGALES Y ESCENCIALES DE LOS TRIBUTOS Y SU CLASIFICACIÓN.....	49

1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.	49
2. DEFINICIÓN DOCTRINARIA DE LOS IMPUESTOS.....	50
3. DEFINICIÓN LEGAL DE IMPUESTO.....	51
3.1. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.....	54
3.1.1. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.....	54
3.1.2. IMPUESTOS REALES E IMPUESTOS PERSONALES.....	55
3.1.3. IMPUESTOS ESPECÍFICOS E IMPUESTOS AD VALOREM.....	55
3.1.4. IMPUESTOS GENERALES E IMPUESTOS ESPECIALES.....	56
3.1.5. IMPUESTOS CON FINES FISCALES E IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.	56
4. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.	57
4.1. SUJETOS.	58
4.1.1. SUJETO ACTIVO.....	60
4.1.1.1. EL PODER TRIBUTARIO.....	61
4.1.2. SUJETO PASIVO.	63
4.2. OBJETO.....	65
4.3. BASE.....	65
4.4. TASA O TARIFA.....	66
4.5. ÉPOCA DE PAGO.....	67
5. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	67
5.1. EL HECHO IMPONIBLE COMO ELEMENTO ESENCIAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	69
CAPITULO IV	74
ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN MEXICANA EN MATERIA DE IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES	74
1. LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.	75
2. IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.....	82
3. IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES EN RELACIÓN CON LOS	

PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.	83
4. DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE CONTIENEN ELEMENTOS EXTRAFISCALES.	93
5. OTRAS CONSIDERACIONES.....	100
5.1. PROPUESTA: ADICIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS...	101
CONCLUSIONES.....	104
BIBLIOGRAFÍA	106

INTRODUCCIÓN

La materia fiscal en la actualidad es de vital importancia, debido a que es el elemento que ayuda a satisfacer las necesidades públicas, es decir, ante el incremento

de los servicios públicos, existe la necesidad de aumentar la recaudación. Esto se logra a través de crear o de aumentar impuestos. Lo paradójico resulta que la población no cuenta con suficiente capacidad económica y por otro lado el Estado tiene la necesidad de recaudar más dinero. Debido a lo anterior el Estado utiliza a los Impuestos con Fines Extrafiscales para poder obtener los más recursos posibles. Estos Impuestos con Fines Extrafiscales, tienen como objetivo el desarrollo social, económico, político, entre otros del Estado, y de forma secundaria la recaudación, es decir, su fundamento objetivo son los fines sociales y lo que intentan, es proteger el orden público y la justicia social.

En este orden de ideas, y como fue comentado los impuestos con Fines Extrafiscales son creados para obtener distintos fines tales como puede ser el cuidado de la salud, del medio ambiente, entre muchos otros.

La problemática principal que da origen al estudio que nos ocupa, es analizar si estos Impuestos con Fines Extrafiscales, deben o no cumplir con los principios de Justicia Tributaria, entendidos estos como Proporcionalidad y Equidad, enunciados en el Artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Nos pareció interesante estudiar este aspecto, pues como veremos durante el desarrollo de este estudio, los impuestos extrafiscales, tienen un fin diverso, es decir, su razón de ser no es la recaudación, lo cual los diferencia de los demás impuestos, pero resulta interesante estudiar en la legislación mexicana, si es que dichos impuestos cumplen con los principios antes mencionados, o si el legislador disfraza como impuestos extrafiscales, impuestos que vulneran dichos principios y les pone la máscara de impuestos no fiscales.

En consecuencia, saltan varias dudas e interrogantes las cuales buscamos

dilucidar a través del presente trabajo, las cuales son ¿Los impuestos extrafiscales deben de respetar los Principios de Justicia Tributaria? ¿El menoscabo de los principios constitucionales está justificado con el Fin Extrafiscal de los tributos? ¿Qué es más importante el bienestar social o la justicia en los tributos?

CAPÍTULO I

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

SUMARIO: 1. Elementos de Derecho Tributario. 2. Relación Jurídica Tributaria. 2.1. Elementos de la Relación Jurídico Tributaria 3. Principios Tributarios. 3.1. Principios de Adam Smith. 3.2. Principios de Harold M. Sommers. 3.3. Principios Constitucionales. 3.3.1. Principio de Obligatoriedad. 3.3.2. Principio de Legalidad. 3.3.3. Principio de Proporcionalidad y Equidad. 3.3.3.1. Principio de Capacidad Contributiva. 3.3.4. Principio de Vinculación con el Gasto Público.

1. ELEMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO.

El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios relativos a los tributos y especialmente a los impuestos. El tributo es la prestación pecuniaria objeto de una relación que tiene como fuente la Ley.

Al respecto, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define al tributo como “aquella obligación dineraria establecida por la Ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas”.¹

Esta postura sobre el Derecho Tributario que tiene como objeto la relación, llamada relación jurídica tributaria, ha venido siendo la de más arraigo y por su proceso constructivo, la que más aportaciones ha recibido de importantes tratadistas.

En la doctrina moderna del Derecho Tributario se tiene como objeto principal la relación jurídica tributaria, que a su vez tiene como centro de atención el tributo, concepto al que ya se ha hecho referencia, y que es fuente de recursos muy importantes para la ciencia de las finanzas. Esta relación jurídica tributaria se compone de dos sujetos, a saber: el sujeto activo que es quien tiene derecho a exigir la prestación, el Estado o la entidad pública que tiene el derecho

¹ www.rae.es Consulta realizada el 28 de septiembre de 2016.

de recibirla y por otro lado, el sujeto pasivo o deudor es quien está obligado a cumplir la prestación pecuniaria correspondiente.

Para Dino Jarach la relación jurídica tributaria tiene una naturaleza de “relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo, Estado u otra entidad a la que la Ley atribuye el derecho creditorio, y el sujeto pasivo deudor o responsable del tributo y que se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias.”² Esta igualdad a la que hace referencia Jarach es contraria a la idea de la supremacía del Estado frente a los individuos que sostenía la corriente alemana.

En referencia a la relación jurídico tributaria opina A.D. Giannini, citado por Pérez de Ayala que “precisamente por la diversa naturaleza de las materias que componen la vasta trama del Derecho Financiero, parece más conforme con un exacto criterio sistemático adoptar como objeto de la disciplina jurídica diferenciada tan sólo aquella parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídico tributaria desde su origen hasta su realización.”³ Lo que se desprende de las palabras de Giannini es que la definición de una disciplina jurídica ha de hacerse por su objeto, es decir, por las relaciones que regula. Enfocándose su autonomía sólo a las relaciones jurídicas objeto de estudio, luego entonces el contenido mismo del concepto del Derecho Tributario es la relación jurídica tributaria.

Para Sergio Francisco de la Garza, “el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los

² Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires Argentina, 1996. Págs. 369 y 370.

³ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Derecho Tributario I*, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca España, 1994. Pág. 11.

procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y las sanciones establecidas por su violación”.⁴

Giannini lo define como “aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”.⁵

Giuliani Fonrouge establece que “el derecho tributario o fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”.⁶

Al respecto, es importante mencionar que cuando nos referimos al conjunto de normas jurídicas que se ocupan de los tributos, se habla indistintamente de derecho tributario o derecho fiscal, la terminología doctrinaria no es uniforme a su respecto, un ejemplo de lo anterior es que, en tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación derecho tributario, los alemanes prefieren derecho impositivo. Los autores franceses, por su parte, se refieren al derecho fiscal, al igual que en nuestro país, pues en México no se hace mención a los tributos, sino a las contribuciones que recauda el fisco para incrementar el erario público.

Posiblemente la más correcta desde el punto de vista doctrinal, sea la primera que mencionamos –derecho tributario-, por su carácter genérico. Sobre el particular, Jesús Quintana Valtierra establece que “El derecho tributario aquella rama del derecho que expone las normas y los principios relativos a la

⁴ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1985, pág. 272.

⁵ Giannini Achille, Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*, Editorial de Derecho Tributario, Madrid, 1957, Pág. 7.

⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina, 6ª edición, 1997, Pág.. 44.

imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”.⁷

Así las cosas, podemos concluir que el derecho tributario se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones que surgen entre el Estado y los contribuyentes, tanto en la imposición como en la recaudación de los tributos. Estos, constituyen la fuente más importante de ingresos que tiene la Federación, pues es a través de estos que el Estado puede conseguir los medios suficientes para el desarrollo de sus actividades y la satisfacción de las necesidades colectivas de la sociedad.

Para Dino Jarach “el Tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a integrarlo. Son tres los elementos constitutivos de un tributo: a) la coerción, ésta no deriva de una manifestación de la voluntad de la administración pública, la cual a su iniciativa, tenga el derecho a imponerla a los sujetos particulares. Esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el Estado moderno de derecho, en el cual está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria, contenido en el aforismo latino *nullem tributum sine lege* (*No hay tributo sin ley*); b) la relación entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la entidad pública que efectivamente, posee el derecho; y c) es la misma ley de la que surgen diferentes circunstancias además de la prestación pecuniaria”.⁸

Al respecto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Constitución), en su artículo 31, fracción IV, dispone la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

⁷ Quintana Valtierra. Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Trillas, México, 1991, Pág. 28.

⁸ Jarach, Dino en *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1996. Pág. 14.

El tributo ha sido objeto de diversas definiciones que han hecho prestigiados doctrinarios de la materia. En la actualidad la palabra tributo se utiliza en forma general para definir a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado. Dentro de este contexto, el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de estas contribuciones puede válidamente denominarse como Derecho Tributario, puesto que tal denominación define en forma bastante precisa a uno de los aspectos fundamentales de la relación que constituye el objeto de nuestra disciplina: el de los particulares deben tributar para cubrir los gastos públicos.

Para Blumenstein “los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”.⁹

Giuliani Fonrouge define el tributo como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da a lugar a relaciones jurídicas de derecho”.¹⁰

Así pues, desde las civilizaciones antiguas ha existido la necesidad de que sus integrantes aporten una parte de su patrimonio para garantizar la subsistencia del régimen.

Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. Derivado de este despotismo tributario surgieron diversos movimientos sociales a nivel mundial que trajeron una limitación a la ejecución del poder por parte del soberano.¹¹

⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 318.

¹⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Op. Cit.*, Pág. 309.

¹¹ Ángel Sánchez, Juan Manuel, *Principios Constitucionales de las Contribuciones*, 2010, p. 2.

En este orden de ideas, y consecuencia de lo anterior, es que surge la palabra contribución la cual “tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, para hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente “contribuyen” para que el estado pueda realizar sus atribuciones”¹², y es la denominación que tanto la Constitución como el Código Fiscal de la Federación (Código Fiscal) utiliza para referirse a las mismas.

Al respecto, el Código Fiscal, en su artículo 2 señala que las contribuciones se dividen en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

En este sentido, el artículo en comento señala que los Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de dicho artículo 2.

Como podemos advertir, dicha definición prevista en nuestro Código Fiscal es una pobre definición de lo que debemos entender por el concepto de impuesto, pues lo que el legislador realiza es definirla por mera exclusión y no marca un elemento importante diferenciador entre los otros tipos de contribuciones previstas en el mismo artículo, ya que la definición de impuesto señalada consideramos pudiera bien aplicar para los otros tipos de contribuciones.

Como señalamos anteriormente, el artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece la obligación general que tenemos todos los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado

¹² De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 204

Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo.

Por su parte el artículo 73, fracción VII del mismo ordenamiento, se dispone que el Congreso de la Unión (Congreso) debe discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, por lo que la exigibilidad de un impuesto debe derivar de una ley expedida por el Poder Legislativo.

2. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

La relación jurídica tributaria se da, cuando el sujeto pasivo realiza uno de los presupuestos de hecho enunciados en la Ley Tributaria, en ese momento es cuando nace la obligación tributaria, la cual se extingue principalmente con el pago de la contribución generada, al sujeto activo que es el Estado.

Al respecto, “la realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene el derecho a exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en forma restringida, relaciones jurídicas tributarias”.¹³

Además de la relación jurídica tributaria ya mencionada, cuyo objeto es el tributo, están las relaciones jurídicas accesorias “entre el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, de un lado y el sujeto pasivo principal, contribuyente u otros sujetos pasivos, relaciones cuya finalidad directa e inmediata es la de garantizar el cumplimiento de la obligación principal y que son relaciones accesorias en cuanto a lógica y efectivamente presuponen la existencia de la obligación tributaria y que de alguna manera constituye al revés de ésta: es la

¹³ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 453.

relación jurídica de reembolsos, en la cual la pretensión corresponde al contribuyente y la obligación al sujeto activo; ésta no es una relación accesoria en sentido propio; sin embargo, presupone el cumplimiento de una obligación tributaria, existente sólo presuntamente o de medida menor de la cumplida”.¹⁴

Por su parte Giannini establece lo siguiente: “en su concepto, de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídica tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aun obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad”.¹⁵

Ahora bien, Giuliani Fonrouge establece que, “la relación jurídica tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra”.¹⁶

La relación jurídica tributaria nace al realizarse la situación jurídica o de hecho prevista en la Ley para un determinado tributo, es decir, el sujeto pasivo realiza una acción que encuadra en los supuestos previstos en la Ley. Tan pronto como se realiza la situación jurídica o de hecho, surge de momento la obligación de declararla a la Autoridad Fiscal. Al respecto, se puede decir que la relación jurídica tributaria ha nacido. Su contenido inicial se agota en la propia declaración, que podrá o no producirse espontáneamente por el sujeto pasivo de la relación, pero que viene a señalar una de las etapas integrantes de la existencia de dicha relación obligatoria.

El acto de imposición debe cumplir con la máxima constitucional de legalidad, de tal forma que la imposición tendrá siempre como fundamento a la

¹⁴ Jarach, Dino. *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*, Op. Cit., Pág. 14.

¹⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Op. Cit.*, Pág. 416.

¹⁶ *Ibid*, Pág. 417.

Ley. El principio de legalidad exige que toda obligación se determine de acuerdo a la Ley, y no a la discrecionalidad de la autoridad fiscal.

La resolución administrativa de imposición es una calificación, una derivación entre el hecho o acto del contribuyente y los supuestos hipotéticos previstos en las normas fiscales. Con el acto de imposición se integra la relación jurídica tributaria que enlaza en la Ley al contribuyente con la Administración. La relación jurídica tributaria se integra y perfecciona con el acto de imposición.

Los criterios sobre los cuales las leyes tributarias determinan los sujetos pasivos de la relación, están determinados por las mismas normas que señalan el presupuesto de hecho, es decir, las leyes que determinan los hechos jurídicos a los cuales se vincula al nacimiento de la relación jurídico tributaria tiene como destinatarios de un lado el sujeto que tiene la pretensión de la prestación pecuniaria y de otro lado, al sujeto que tiene la obligación de ésta prestación.

Al respecto, Dino Jarach señala que estas normas son evidentemente normas jurídicas, derecho objetivo, y de ellas surgen derechos subjetivos de las partes; en primer término la pretensión del tributo, o crédito tributario y el derecho de ejercer esta pretensión en los procedimientos que las leyes prevén para esta finalidad; de otro lado, sin embargo, no sólo la obligación de prestar el tributo, sino también el derecho subjetivo del contribuyente de no ser obligado a prestar sino en el tiempo, en la medida y en cuanto se verifique el presupuesto que la ley determina y que sea atribuible a él según los criterios de atribución igualmente sentados en la Ley. “La existencia de estos derechos subjetivos como fruto de las normas tributarias materialmente da a la relación tributaria la naturaleza de una *relación de derecho y no de una relación de poder*”.¹⁷

Al respecto es importante señalar que la relación jurídica tributaria y los derechos y obligaciones para los sujetos pasivos y activos existe en una relación de poder al existir superioridad y su facultad coactiva por parte del Estado sobre el contribuyente pero nunca de subordinación del contribuyente hacia el Estado.

¹⁷ Jarach, Dino en *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*, Op. Cit., Pág. 54.

El error ideológico consiste en considerar ineludiblemente la supremacía del Estado frente a los individuos y en todas las obligaciones que el Estado impone a los particulares. Aquél que se coloque en una posición de supremacía por la cual su interés prive sobre el de los particulares, debiendo éstos quedar sometidos a su voluntad y a su arbitrio, como si el Estado fuese una entidad superior cuyos derechos prevalecen sobre los individuales. Esta actitud, a juicio de Jarach “es contraria a la naturaleza del Estado de derecho, en la que el Estado, como persona jurídica, se coloca en el ámbito de derecho, máxime en derecho tributario, en el que en virtud del principio de legalidad o de reserva y precisamente por una evolución histórico constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través del instrumento de la Ley”.¹⁸

Ninguna de las partes de esta relación puede arrogarse más derecho que el que la Ley ha establecido expresamente. “El poder público por ser tal, no puede exigir el pago de un tributo que no está previsto en la Ley, ni en medida mayor que la Ley determina; pero el particular no puede bajo ningún concepto, substraerse al pago de la obligación, ni invocar que se reduzca lo que la Ley ha establecido. Sus derechos están fijados en forma inalterable e intransigible por la norma tributaria”.¹⁹

De tal forma que, la relación jurídica tributaria esta formada por el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo (contribuyente) al sujeto activo (Estado) y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la Ley Tributaria. Por obligación jurídica tributaria deben entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.

Toda Ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, es decir, lo que grava. La Ley impositiva nos indica que no grava la cosa, el bien o

¹⁸ Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires Argentina, 1957, Pág. 158.

¹⁹ *Ibid.*, Pág. 165.

el establecimiento en sí mismos, sino un acto o hecho relacionado con ellos, por lo que al gravar la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc., está señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o un hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la Ley señala que dará origen al crédito tributario.

2.1. ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA.

a) Sujeto Activo. Es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. “El Estado en virtud del Ius Imperium recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la Ley le otorga tal derecho”.²⁰

En otras palabras pudiéramos decir que es la persona que tiene el derecho a exigir el pago de una contribución por prescripción de la Ley.

b) Sujeto Pasivo. La persona física o moral obligada al pago de la contribución cuando se realice el hecho imponible.

c) El Objeto de la Obligación Tributaria. Es la parte alícuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes (impuestos sobre ventas y consumos), o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al Estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

La expresión “objeto de la obligación tributaria” no debe confundirse con la que se usa habitualmente en la ciencia financiera de objeto del tributo, esta última se refiere al patrimonio, bienes materiales o jurídicos o títulos sobre los que va a recaer el impuesto.

En relación con lo anterior, es importante partir de la presencia de la norma jurídica, que en sí misma no obliga a ningún ciudadano hasta en tanto no

²⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, Oxford, 2ª Edición, México, 1998, pp. 132 a 134.

se dé un hecho o situación prevista por ella; es decir, que mientras no se realice algún supuesto normativo, establecido en ella, no se producirán consecuencias jurídicas para los sujetos ligados al nexo causal.

No obstante lo anterior, al realizarse el presupuesto previsto en la norma, de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. Así, podemos concluir que la diferencia entre la relación jurídico y la obligación ya sea fiscal o tributaria, “es que aquella es del todo, mientras que la obligación solo una de sus partes (causa – efecto)”.²¹

3. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.

En el campo de la doctrina, muchos autores han expresado su preocupación a propósito de los límites del Estado respecto de su potestad tributaria, así como de las garantías de los gobernados frente a tal situación. Por tal motivo, se ha expuesto que en la aplicación de los impuestos se tienen que seguir determinados principios para evitar graves consecuencias en el ámbito económico, político y social.

A continuación se presentan los más destacados principios tributarios, en atención a su representante dentro de la doctrina. Tales principios obedecen a planteamientos derivados de la economía, la política y el derecho.

3.1. PRINCIPIOS DE ADAM SMITH.

Los principios sostenidos por el economista Adam Smith han causado la más grande influencia dentro de los sistemas tributarios del mundo. Estos principios, se encuentran contenidos en su obra *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, los cuales a continuación se enuncian:

²¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Limusa, México, 2001, p. 97.

Principio de Justicia.- También llamado de proporcionalidad o de igualdad. Consiste en que todos “Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”²². Este principio alcanza dos conceptos más: la generalidad y la uniformidad de los impuestos. La generalidad significa que todos los individuos deben pagar impuestos, cuando su situación se encuentre enmarcada dentro de la hipótesis prevista en la ley. La uniformidad consiste en la situación de igualdad de los contribuyentes ante el impuesto, con base en: la capacidad contributiva y la igualdad de sacrificio.

Principio de certidumbre.- También llamado de certeza. Se refiere a que “todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad.”²³

Principio de comodidad.- Significa que “todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente.”²⁴

Principio de economía.- Se refiere a que “el rendimiento del impuesto debe ser lo más alto posible y su recaudación no debe ser onerosa, es decir, la diferencia entre la recaudación fiscal y los ingresos que realmente entran a las arcas del erario público”²⁵.

3.2. PRINCIPIOS DE HAROLD M. SOMMERS.

Harold M. Sommers²⁶ comenta, en su libro *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional* una serie de principios a los cuales denomina como complementarios:

²² Smith, Adam. *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op. Cit.*, p. 69.

²³ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.*, Pág. 62.

²⁴ Smith, Adam. *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op. Cit.*, Pág. 70.

²⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.*, Pág. 63.

²⁶ Arriola Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 1997, Págs. 235-240.

Principio de la capacidad de pago.- Sostiene que quienes poseen mayor ingreso o riqueza deben pagar la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Se equipara al principio de justicia o de proporcionalidad.

Principio del beneficio.- Consiste en que los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales. Este principio se comprende dentro del principio de capacidad de pago, cuando se está en relación con servicios gubernamentales generales, y solamente se distingue en los casos en que el impuesto se destina a servicios concretos.

Un ejemplo de dicho principio lo vemos en la legislación mexicana en las denominadas contribuciones de mejoras.

Principio del crédito por ingreso ganado.- Deriva de una característica de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos, que estuvo vigente en Estados Unidos. Este principio establece el origen del ingreso como criterio de distribución de las cargas tributarias, dando un tratamiento favorable a los ingresos derivados de cualquier clase de trabajo, mientras que los ingresos considerados como no ganados (obtenidos sin esfuerzo) deberían ser castigados.

Principio de la ocupación plena.- Establece que los impuestos pueden formularse con el objeto de estimular la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o el origen de los ingresos.

Principio de la conveniencia.- Enuncia que algunos impuestos se establecen con la única finalidad de recaudar lo más posible con la menor dificultad.

3.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

Los principios constitucionales constituyen la consagración de ciertos principios teóricos dentro de nuestra Constitución. Representan las directrices que deben seguir forzosamente las normas fiscales en nuestro país. De tal modo, las normas tributarias deben estar fundadas en los preceptos constitucionales que contienen dichos principios, los cuales tienen que ser acatados por las autoridades; de lo contrario, las leyes o los actos de las autoridades tendrían el carácter de inconstitucionales.

El precepto constitucional actual es el fundamento de los principios tributarios vigentes en nuestro país, cuyo texto se transcribe a continuación:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. 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.

(...)”

Dicho precepto, surge directamente a partir del principio de legalidad tributaria. En virtud de que todo impuesto necesariamente debe estar establecido en una Ley, también los impuestos deben gozar de las mismas características de la Ley: impersonal, abstracta y general.

De acuerdo con Flores Zavala²⁷, este principio “no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto.” Aplicado este principio a cada impuesto, se interpreta que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

3.3.1. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.

²⁷ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, Pág. 212.

El principio de obligatoriedad, en opinión de Arrijo Vizcaíno, se refiere a que “toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una Ley Tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma Ley establezca.”²⁸

Esta obligación no surge con motivo de un simple deber a cargo del sujeto pasivo de una relación jurídica. Esta obligación nace a causa del poder de imperio del Estado, constituyéndose como obligación pública, jerarquizándose por encima de muchas obligaciones de derecho privado. De tal forma, el incumplimiento de tal obligación hacen derivar severas consecuencias, permitiéndosele al Estado hacer cumplir la obligación mediante el procedimiento económico coactivo.

3.3.2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El principio de legalidad se resume en el aforismo *nullum tributum sine lege*, que se traduce en la necesidad de que el impuesto, para que sea válido, debe estar consignado siempre en una Ley.

Al respecto, Flores Zavala señala lo siguiente: “Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”²⁹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en lo referente al principio de legalidad, argumentando que dicho principio no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente

²⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, Pág. 250.

²⁹ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, Pág. 209.

que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.³⁰

El principio de legalidad en materia de los impuestos se materializa en la expresión de todos los elementos esenciales de dichos impuestos dentro del texto de la norma tributaria que los establezca.

En relación con lo anterior, es importante señalar al destacado jurista Ignacio Burgoa quien establece que dada su extensión y efectividad jurídica, dicho principio “pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no sólo sea arbitrario, es decir, que no esté basado en una norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca”.³¹

En resumen, Arrijo Vizcaíno opina que este principio obedece a los dos siguientes enunciados:

- a) La autoridad hacendaria ni ninguna otra autoridad, puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- b) Los contribuyentes sólo “se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente

³⁰ *IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL*. Apéndice de 1995, Tomo I, Séptima Época, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis 168, p. 169.

³¹ Burgoa, Ignacio. *Las garantías Individuales*, Editorial Porrúa, 24ª Edición, México, 1992, p. 589.

pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren”.³²

3.3.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Para algunos autores estos son dos principios distintos; sin embargo, para Flores Zavala, el principio de proporcionalidad y equidad constituye un solo principio utilizado como sinónimo de justicia. Otros autores concluyen expresando que es un solo principio conformado por dos conceptos.

El análisis de proporcionalidad y equidad de los impuestos se presentó por primera vez a finales del siglo pasado y fue Vallarta quien emitió una sentencia en donde entra al estudio del significado de proporcionalidad y equidad. El problema que se dirimió en esa sentencia se presentó al crear un impuesto sobre hilados y tejido, los fabricantes de estos productos que esencialmente residían en los Estados de Coahuila, Tlaxcala y Nuevo León, acudieron al juicio de garantías haciendo valer como agravios entre otras cosas que el impuesto debía aplicarse a otras industrias y otro tipo de fabricantes, y no solamente a los dedicados a fabricar hilados y tejidos. Los jueces de Tlaxcala y Coahuila concedieron el amparo y no así el de Nuevo León.

Para Margáin Manautou la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de Vallarta, razonó en forma correcta al sostener que no debemos entender que hay falta de proporcionalidad y equidad cuando el impuesto que se establece no es cubierto por todos los habitantes de la República, sino que basta con que se aplique a todas aquellas personas que realicen actividades que queden comprendidas dentro del objeto de la Ley.

Pretender que el impuesto sobre hilados y tejidos lo pague también, para que reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad, un asalariado o un comerciante o un industrial que no se dedica a la producción de hilados y tejidos, es tener un criterio erróneo sobre lo que debe entenderse por proporcionalidad y

³² Arrijoja Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, Págs. 267-268.

equidad. “Además, el hecho de que los fabricantes de hilados y tejidos se encuentran concentrados principalmente en tres zonas de la República, no significa que la ley sea privativa, ya que ella nos está diciendo que solamente se aplicará a los fabricantes de hilados y tejidos radicados en las ciudades de Tlaxcala, Saltillo y Monterrey”.³³

Para Ernesto Flores Zavala en cuanto a la proporcionalidad y equidad que señala nuestro artículo 31 fracción IV Constitucional, son un mismo concepto, de acuerdo a que al interpretar la expresión *proporcionalidad y equidad* como significado de justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos.

De igual forma, Flores Zavala considera que debemos entender como un solo concepto las palabras proporcionalidad y equidad, dado que en su opinión el Constituyente de 1856 no era, al igual que en 1917, experto en materia tributaria, por lo que debió haberse inspirado en el principio de Adam Smith sobre la justicia de los impuestos, al decir: “Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento... en proporción a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menoscabo de esta máxima depende lo que se llama equidad”.³⁴

No obstante lo anterior, desde mi particular punto de vista estamos en presencia de dos principios independientes uno del otro y que en su caso las contribuciones que se establezcan en las normas deberán cumplir con ambos principios para que las mismas sean consideradas Constitucionales.

Lo anterior es así, pues tal y como la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto en diversas jurisprudencias, por proporcionalidad debe entenderse 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 y por otra parte por equidad debe entenderse que los

³³ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 13ª Edición, 1997, Pág. 58.

³⁴ *Ibid.*, Pág. 216.

contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.³⁵

En este orden de ideas y atendiendo a los anteriores significados podemos advertir que nos encontramos en presencia de 2 principios distintos, mismos que deben de ser respetados al momento de establecer en Ley, alguna contribución a cargo de los particulares.

En relación a lo anterior, para Arrijo Vizcaíno, la proporcionalidad es “la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.”³⁶

De acuerdo con Vallarta, “la proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta.”³⁷

Por lo que se refiere a la equidad, Arrijo Vizcaíno comenta que “las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.”³⁸

La equidad, de acuerdo al principio general de derecho, se traduce en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. De hecho, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, señala que la equidad impositiva significa “gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente.”³⁹

Al respecto, es importante mencionar que todas las leyes realizan diferenciaciones entre los miembros de la sociedad; sin embargo, tales

³⁵ **IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** Tesis de Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario de la Federación 199-204, Primera Parte, p. 144.

³⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, Pág. 256.

³⁷ Vallarta, Ignacio L. *Votos*. Tomo II, pp. 11 y 12. Citado por Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México, 35° ed., 1997, Pág. 321.

³⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, Págs. 259-260.

³⁹ *Diccionario Jurídico Mexicano*. Tomo II. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, México, 1988. Pág. 1294.

diferenciaciones deben responder a parámetros fijados por los órganos de control constitucional.

Estos parámetros deben obtenerse de la realización de dos tipos de juicios: “a) juicios de razonabilidad o racionalidad; y b) juicio de proporcionalidad de la diferencia de trato, el cual incluye un juicio de idoneidad o congruencia de la diferencia de trato respecto de la finalidad de la norma, y un juicio de proporcionalidad en sentido estricto”.⁴⁰

En este sentido, para determinar si una disposición tributaria da cabal cumplimiento al principio de equidad, resulta indispensable llevar a cabo un análisis de su contenido, para así determinar si la diferenciación en el trato que se da a dos sujetos está objetiva y razonablemente justificada.

3.3.3.1. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Para la mayoría de los autores, la capacidad contributiva es un concepto que solamente se entiende como parte del principio de proporcionalidad y equidad; sin embargo, el concepto de capacidad contributiva también puede ser entendido como un principio por sí mismo.

Para Jarach, la capacidad contributiva “es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera la de establecer el concepto de capacidad contributiva sobre la base de determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.”⁴¹

⁴⁰ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. *¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?*, en Ríos Granados Gabriela (Coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2008, pp. 41 y sig.

⁴¹ Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario. Op. Cit.*, Pág. 87 y 88.

Pérez de Ayala y Eusebio González señalan que “para que un impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado, proporcionado en su cuantía, a la capacidad económica, a la aptitud económica de los contribuyentes a los que se aplica y exige. Dicho en otros términos, ya no basta con que exista una renta neta, un patrimonio neto o un acto de gasto. Es preciso que exista una adecuación de equidad entre los valores y la cuota del impuesto que sobre ellos recaiga”.⁴² En este sentido, dichos autores dejan ver su postura iusnaturalista del derecho, al afirmar que una norma es injusta por el hecho de no sujetarse al principio de capacidad contributiva, postura respetable pero difícil de aceptar para un positivista, pero que es válida ante la impotencia de algún legislador que ignore dicho principio.

Sainz de Bujanda señala que la capacidad contributiva ha dejado de ser una idea de justicia que vive a extramuros del ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico que aparece constitucionalizado, y por tanto, positivizado cuando está incorporado a un precepto constitucional.

En tal supuesto, “no es posible negar relevancia jurídica a la idea de capacidad contributiva, como hacen con notorio error las tesis que proclaman la naturaleza económica del concepto. Estas doctrinas confunden la eficacia operativa de la capacidad contributiva que tropieza con dificultades para su desenvolvimiento, con su relevancia jurídica, que evidentemente existe al incorporarse a preceptos del ordenamiento positivo”.⁴³

García Belsunce manifiesta que la capacidad contributiva “consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y capitalización”.⁴⁴

⁴² Pérez de Ayala José Luis y Eusebio González. *Derecho Tributario I*, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca España, 1994. Pág. 158.

⁴³ Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho I, Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid España, 29ª ed., 1975, Pág. 185.

⁴⁴ Villegas, Héctor B.. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires Argentina, 1994, Pág. 199.

Héctor B. Villegas señala que la capacidad contributiva tiene cuatro implicaciones fundamentales:

1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición.

2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributaria del Estado.

3) No puede seleccionarse como hechos imponible o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.

4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaigan sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Estas implicaciones significan que los contribuyentes tienen como garantía defensiva el principio que debe funcionar cuando se intente gravar a aquellos que estén por debajo del nivel económico mínimo, cuando en el gravamen no se respeten los distintos niveles económicos, cuando se elijan hechos o bases imponibles no idóneos para reflejar capacidad de pago tributario, o cuando dicha capacidad de pago, aún existente, sea excedida.⁴⁵

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido el principio de capacidad contributiva de una manera parecida a la postura de Dino Jarach. Sobre este concepto, nuestro Máximo Tribunal ha establecido que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo

⁴⁵ *Ibid*, Págs. 200 -208.

establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.⁴⁶

Ahora bien, este principio de capacidad contributiva no opera igual en las diversas contribuciones a que se refiere el artículo 2 del Código Fiscal, esto, en virtud de que aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarios o poseedores de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad.

De ahí que para determinar si una contribución cumple o no con el principio de mérito, es necesario atender a su naturaleza o fin de conocer la forma como se manifestó y modifica la capacidad contributiva.⁴⁷

3.3.4. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.

Tal y como se desprende del precepto que nos ocupa, la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir tiene un destino específico, contribuir al gasto público; y, por tanto, sólo cuando las contribuciones tengan tal fin serán constitucionales.

Conforme a este principio se denota el fin fiscal que se persigue con el establecimiento de un impuesto: sufragar los gastos públicos.

⁴⁶ **CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre 1999, Novena Época, Pleno, p. 22.

⁴⁷ **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril 2001, p. 1129.

En opinión de Flores Zavala, “por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.”⁴⁸

De acuerdo con Ana Laura Gordoia López⁴⁹, no está permitido imponer tributos con fines exclusivamente extrafiscales⁵⁰. Sin embargo, existe la posibilidad de que se establezcan impuestos con fines extrafiscales, con la condición de que se busque por lo menos en alguna parte un fin fiscal.

Ahora bien, dado que no se precisa el alcance del citado concepto de gasto público, fue necesario que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo delimitara, en el sentido de considerar que 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.⁵¹

En otras palabras, “las cantidades que están obligados a pagar los particulares por imposición tributaria no deben tener un destino arbitrario, sino que el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados anualmente por la Cámara de Diputados en el Presupuesto de Egresos de la Federación”.⁵²

Así las cosas, una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entienda que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la

⁴⁸ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, Pág. 223.

⁴⁹ Gordoia López, Ana Laura. *Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*. Ed. Porrúa, México, 2000, Pág. 68.

⁵⁰ Los Impuestos con Fines Extrafiscales son definidos como la forma de ser del tributo, cuyo fin no es recaudatorio, sus fines son el desarrollo social, económico y político del Estado.

⁵¹ **GASTO PÚBLICO**. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIO, Enero de 2005, p. 605.

⁵² Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal, Harla, México, 1997, p. 67.*

inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

En este punto conviene hacer una referencia a que si bien se ha reconocido que la creación de contribuciones tienen un fin recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, éstas también pueden servir como instrumentos de política financiera, económica y social para impulsar o inhibir la realización de ciertas actividades en las que tenga interés el Estado Mexicano. Ello se ha denominado fines extrafiscales como anteriormente se estableció, los cuales son pretendidos por el legislador en un primer término, y buscan surtir efectos inmediatos en el comportamiento de los contribuyentes, es decir, interferir en las preferencias del particular, que, en este caso, es el contribuyente.⁵³

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que corresponde al órgano legislativo justificar 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 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. Excepción hecha de aquellos casos en los cuales los fines extrafiscales resulten evidentes.⁵⁴

⁵³ Ríos Granados, Gabriela. *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2009, pp. 4 y siguientes.

⁵⁴ **FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Mayo 2005, p. 157.

CAPÍTULO II

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CON EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

SUMARIO: 1. Proporcionalidad y Equidad. 1.1. Principio de Proporcionalidad Tributaria. 1.2. Principio de Equidad Tributaria. 2. Principio de Capacidad Contributiva. 2.1. Consideraciones Adicionales sobre el principio de Capacidad Contributiva. 3. Diferencias entre el Principio de Proporcionalidad y el Principio de Capacidad Contributiva.

1. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Los principios de proporcionalidad y equidad nacen en el proyecto de Constitución de 1857, estableciéndose así en la Constitución del mismo año y manteniéndose vigente hasta la Constitución que nos rige actualmente.

Con relación a estos principios existen dos posturas contrarias respecto a si deben ser considerados como un solo concepto o como dos; dicha cuestión surge cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación emite una jurisprudencia en la cual los enuncia en forma plural, por lo cual se desprende que se esta hablando de dos requisitos diferentes, es decir, que se tiene que cumplir por un lado la proporcionalidad y por el otro la equidad.⁵⁵

Por otro lado, tenemos a diversos tratadistas que critican esta separación realizada por la Suprema Corte, entre los que se destaca a Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y a Servando J. Garza, quienes consideran necesario exista unanimidad entre estos principios para poder hablar de justicia tributaria.

⁵⁵ **PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.** Semanario Judicial de la Federación VII, Febrero 1991, Octava Época, Tercera Sala, p. 60.

Flores Zavala sostiene que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativo” como significado de justicia, toda vez que la intención del constituyente fue la de expresar que los impuestos fuesen justos; es decir, considera que con tal expresión sólo se busca la justicia de los impuestos.⁵⁶

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza considera que la exigencia de proporcionalidad y equidad deben ser vistos en su conjunto como conceptos coincidentes de justicia tributaria. Continúa su posición explicando que la justicia imperante en materia tributaria es la llamada justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes y por indirecto las cargas, estando entre ellas los tributos. En la distribución de estas cargas, la justicia distributiva exige que se traten igual a los iguales y desigual a los desiguales; sin embargo, tal postulado no se puede cumplir si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos.⁵⁷

De lo anterior se desprende que la proporcionalidad y equidad deben entenderse como un solo concepto, que denota justicia tributaria, toda vez que, si bien es cierto, el principio de equidad consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, dicha exigencia solo puede cumplirse tomando en cuenta la aptitud contributiva de los propios sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Una opinión más sobre considerar como un concepto único a la proporcionalidad y equidad es el sostenido por parte de Servando J. Garza, el cual establece que “la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide con el de equidad, ello ya que si dichos conceptos fueran contradictorios o excluyentes, ninguna Ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro, y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa”.⁵⁸

⁵⁶ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, p. 206

⁵⁷ De la Garza, Sergio Francisco. *Op. Cit.*, Pág. 272.

Con lo expuesto por Servando J. Garza, se reafirma la posición estudiada hasta este momento, en el sentido de que la proporcionalidad y la equidad deben de concebirse como un concepto único que denota la justicia fiscal.

Por otro lado nos encontramos con la postura contraria, la cual establece que los principios de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos como dos principios distintos, en relación con lo anterior, el Dr. Ramón Reyes Vera establece al respecto que la proporcionalidad, histórica y teóricamente es un concepto diferente al de equidad esto en virtud de que la equidad no es un término sinónimo o equiparable con la proporcionalidad, ya que la equidad es la que constituye la justicia en la norma legislativa tributaria federal.⁵⁹

Tomando la posición del Dr. Reyes Vera, tenemos la postura de Emilio Margain, quien considera que la expresión “proporcional y equitativo”, envuelve a dos conceptos de naturaleza diferentes, al respecto sostiene que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equidad, en efecto que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.⁶⁰

Por todo lo expuesto hasta el momento, consideramos que los principios de proporcionalidad y equidad son conceptos diversos y separados, más no así contradictorios entre sí, toda vez que dichos principios se encuentran íntimamente relacionados entre sí, pues, si bien es cierto, que el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la valoración de la riqueza propia de los sujetos, el principio de equidad se refiere a que se de un trato igual a los sujetos que tiene igual potencialidad, es decir, no podemos hablar de una capacidad contributiva general, sino que debemos valorar igual a aquellos sujetos en igualdad de circunstancias en lo que se refiere a su capacidad.

⁵⁸ J. Garza, Servando. *“Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario”*. Editorial Cultural, México. Pág. 70

⁵⁹ Reyes Vera, Ramón. *La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana. Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, Pág. 457.

1.1. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El principio de proporcionalidad lo podemos catalogar como el más amplio de todos, debido a todo lo que el mismo implica. Dicho principio con frecuencia suscita diversas controversias debido a las diversas interpretaciones que se le han dado, por lo que es necesario analizar a diversos tratadistas, así como algunas interpretaciones realizadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para entender de forma correcta el alcance y la finalidad que persigue dicho principio.

Retomando las consideraciones del autor Calvo Nicolau, el mismo afirma que la garantía constitucional de proporcionalidad requiere que las normas que establecen cargas a los particulares, atiendan a la capacidad contributiva de los mismos,⁶¹ es decir, que para que un impuesto sea proporcional es necesario que se establezca en función de la aptitud para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria; con esta proporcionalidad es como se logra que los impuestos sean justos.

De la misma forma, Belsunce explica que “un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva”⁶², es decir, que para que se actualice este principio es necesario que haya una relación proporcional con la riqueza gravada.

Por su parte el Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, sostiene que para dar cumplimiento al mandato constitucional de proporcionalidad, es necesario que el impuesto de que se trate recaiga sobre una renta real y disponible, es decir, sobre un ingreso o rendimiento que incorpore un bien o un derecho al patrimonio afectado, y del cual puede disponer realmente el sujeto que lo

⁶⁰ Margáin Manautou, Emilio. *OP. Cit.* Págs. 58-59.

⁶¹ Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado ISR*. Tomo I. Editorial Themis, México, 1999. Pág. 119

⁶² García Belsunce, Horacio. *Temas de Derecho Tributario*. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires. Pág. 105.

percibe, reflejando así la aptitud de éste para aportar una parte de esa riqueza al gasto público.⁶³

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación como anteriormente ya se abundó, establece que la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.⁶⁴

En este orden de ideas y como conclusión podemos decir, que lo que debe ser considerado como proporcional, es que los ingresos que se obtienen, modifique de forma positiva el patrimonio de la persona a quien va a grabar el impuesto. De tal forma, al existir una verdadera riqueza, la cual a su vez va a reflejar una capacidad contributiva real de los sujetos, los cuales se encontrarán en posibilidad de cumplir con sus obligaciones tributarias. Es por esto que podemos interpretar a la proporcionalidad como un postulado de la capacidad de pago de los sujetos.

1.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Este principio se basa principalmente en la idea de gravar igual a todos aquellos individuos cuya situación coincide con lo establecido en la norma generadora del tributo.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha explicado dicho principio estableciendo que 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

⁶³ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. *El Concepto de Ingreso en la Ley del Impuesto sobre la Renta: Análisis exclusivamente Constitucional*. Nuevo Consultorio Fiscal, México, 1999, Pág. 56.

⁶⁴ **IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** *Op. Cit.*

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.⁶⁵

En este orden de ideas podemos decir, que nuestro Máximo Tribunal, sostiene que el principio de equidad radica básicamente en la igualdad que se tiene ante la Ley tributaria por parte de los sujetos pasivos de un mismo tributo, es decir, lo define como el hecho generador de dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, dicho esto en otras palabras, la equidad significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica.

En relación con lo anterior, el Dr. Ramón Reyes Vera señala que “la equidad debe referirse al momento último de aplicación al caso concreto, entre la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible, y el sujeto de carne y hueso que la soporta en los rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus ingresos y en su patrimonio”.⁶⁶

Lo anteriormente expuesto lo podemos entender en el sentido de que la equidad tributaria no debe quedarse únicamente en la creación de la norma, sino que se deben de tomar en cuenta las condiciones de los sujetos que van a soportar la carga tributaria, es decir, que los sujetos deben estar situados en determinadas circunstancias para caer en la hipótesis prevista por la norma, tratándose por igual a los sujetos en condiciones similares.

Por su parte Calvo Nicolau nos dice en relación a este principio, que existe una exigencia la cual consiste en que debe darse igualdad de tratamiento a

⁶⁵ *IMPUESTOS, PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL*. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, Marzo 2000, p. 35.

aquellas personas que son iguales entre sí, entendiéndola como una igualdad jurídica y económica.⁶⁷

En consecuencia podemos concluir que la finalidad que persigue este principio tributario del que estamos hablando, no busca otra cosa más que el trato igual a los sujetos en igualdad de circunstancias o condiciones frente a la norma jurídica que impone una carga tributaria.

2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Este principio no se encuentra de forma expresa en el Artículo 31, fracción IV Constitucional, pero el mismo sí se encuentra reconocido, lo cual lo hace por medio de los principios de proporcionalidad y equidad en los impuestos.

Por lo tanto podemos decir, que la capacidad contributiva es un principio jurídico de naturaleza doctrinaria, el cual se encuentra reconocido implícitamente por nuestra Constitución, y el cual debe de ser entendido como la capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

A lo anterior, tenemos que enfatizar que el principio de capacidad contributiva, es uno de los elementos más importantes que deben tener todos los impuestos, y debemos entender a ésta como la potencialidad que tiene el sujeto pasivo, derivado del hecho imponible de contribuir conforme a su riqueza, liquidez o capacidad de pago; en consecuencia, constituye un elemento indispensable para la existencia del tributo, toda vez que dicho principio debe ser la causa o justificación que el legislador debe tomar en cuenta, para determinar los hechos imponibles que darán vida a los impuestos, es decir, el legislador no puede seleccionar de forma arbitraria los hechos imponibles susceptibles de gravamen, sino que los debe elegir valorando aquellas

⁶⁶ Reyes Vera, Ramón. *Op. Cit.*, Pág. 456

⁶⁷ Calvo Nicolau, Enrique. *Op. Cit.*, Pág. 121.

situaciones reveladoras de una auténtica capacidad contributiva por parte de los contribuyentes.

Este principio nace con la corriente italiana, siendo Griziotti y posteriormente Jarach, los creadores de tal principio.

Para Giziotti, dicho principio “se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público”.⁶⁸

Por su parte, para Jarach, la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; así mismo continúa diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligación tributaria en la Ley es la propia capacidad contributiva.⁶⁹

En otras palabras, al ser la capacidad contributiva la potencialidad para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria, los presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la propia capacidad contributiva.

Dicho principio ha sido materia de estudio por parte de gran cantidad de doctrinarios, algunos de los conceptos más destacados los cuales tratan de definir tal principio son los siguientes:

Al respecto, Calvo Ortega manifiesta que la capacidad contributiva debe ser entendida como “la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídica tributaria”.⁷⁰ Es decir, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado.

⁶⁸ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, Pág. 140.

⁶⁹ Jarach, Dino. *El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo. Op. Cit.*, Págs. 87-102

En relación a lo anterior, García Bueno cita a la doctrina italiana y señala que el principio de capacidad contributiva “limita las elecciones del legislador a la hora de conformar las hipótesis normativas de los tributos, constituyéndose como presupuesto, límite y parámetro de la imposición.”⁷¹

Dicho con otras palabras lo que García Bueno establece, es que la capacidad contributiva como presupuesto de la imposición, consiste en que el sistema tributario debe basarse en este principio. Es decir, que todo impuesto debe establecerse en base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. De modo que desde una perspectiva generalizada sólo serán contribuyentes aquellos que verdaderamente se encuentren en aptitud de concurrir a las cargas públicas.

Finalmente, en relación al principio en estudio el Lic. Fernández Sagardi sostiene que se puede describir a la capacidad contributiva como “la situación económica que refleja una real capacidad de pago”. Al respecto, manifiesta que en un impuesto al ingreso o a la renta se debe atender a la capacidad de pago, no sólo a la capacidad económica, ya que ésta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar; en este orden de ideas, habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva.⁷²

Como podemos ver, existe una diferencia entre lo que es la capacidad económica y lo que es la capacidad contributiva, Calvo Nicolau en su obra *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, explica muy bien esta diferencia, estableciendo que la capacidad económica va en relación con el principio de proporcionalidad de los impuestos toda vez que esta capacidad está vinculada con la idea de riqueza. El concepto de capacidad económica es un concepto netamente jurídico que se identifica con el haber patrimonial de la persona, entendiendo esta como la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones; sin embargo para efectos fiscales, no todos los

⁷⁰ Calvo Ortega, Rafael. *Derecho Tributario*. Civitas Ediciones, España, 2000, Pág. 83.

⁷¹ García Bueno, Marco César. *El Principio de Capacidad Contributiva, Criterio Esencial para una Reforma Legal*. Pág. 140.

⁷² Fernández Sagardi, Augusto. *Breves Reflexiones sobre una Reforma del ISR*. El Mercado de Valores, Año LIX. Agosto, México, 1999. Pág. 23.

incrementos ni todas las disminuciones en el haber patrimonial retoman en cuenta para determinar la capacidad económica de los sujetos, por lo que es la capacidad económica conforme a las reglas patrimoniales de derecho común, se torna como un símil en capacidad contributiva conforme a las reglas patrimoniales del derecho fiscal; en conclusión, para el derecho fiscal, la capacidad contributiva se identifica con lo que puede llamarse un haber patrimonial calificado.⁷³

Ahora bien, aunado a los conceptos anteriores, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación a emitido diversos criterios, de los cuales se advierte que la capacidad contributiva requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.⁷⁴

En consecuencia podemos concluir, que la capacidad contributiva está condicionada por la existencia de capacidad económica; sin embargo, el hecho de que un sujeto cuente con índices de capacidad económica no necesariamente implica o garantiza la existencia de capacidad contributiva en dicho sujeto, puesto que la capacidad económica efectivamente refleja un movimiento de riqueza, pero no necesariamente refleja liquidez para poder hacer frente a las obligaciones tributarias.

2.1. COSIDERACIONES ADICIONALES SOBRE EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

⁷³ Calvo Nicolau, Enrique. *Op. Cit.*, Págs. 405-414

⁷⁴ **CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo X, Noviembre 1999, Novena época, p. 22.

Debemos recordar que la capacidad contributiva es el elemento indispensable para la existencia de cualquier impuesto; ésta capacidad es la que distingue objetivamente la aptitud de contribuir de los sujetos pasivos; por lo que, derivado de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV Constitucional, los gobernados, en su calidad de deudores tributarios, tienen la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes; sin embargo, dicha obligación debe ir en relación a su aptitud contributiva, esto significa que para cumplir con el mandato constitucional de la proporcionalidad, es necesario atender la capacidad contributiva de los propios gobernados.

En relación con esta obligación de la que hablamos de contribuir que tienen los ciudadanos, es necesario establecer que no es el gasto público el límite para la recaudación, sino la propia capacidad contributiva de los particulares, es decir, la carga fiscal debe limitarse a aquellos sujetos a los que se les pueda imputar alguna capacidad impositiva o capacidad de pago. En este sentido, el Lic. Augusto Fernández Sagardi señala que “un pueblo debe cumplir con su obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos en la medida de la capacidad contributiva del mismo, entendiendo ésta como la cantidad de bienes que realmente puede transferir el pueblo, al gobierno recaudador, el tamaño del gasto público debe ir acorde con la posibilidad de la contribución ciudadana”.⁷⁵

En consecuencia, queda firme el argumento de que el gasto público debe ir en función de las aptitudes contributivas propias de los habitantes de cada país, esto en virtud de que si las cargas son excesivas, el pueblo se ve en la imposibilidad de cumplir con su obligación de tributar, en cambio si las cargas van en función de dicha capacidad, el pueblo va a seguir contribuyendo y se le permite ir creciendo económicamente, y a mayor crecimiento económico de la población, con el tiempo mayor será la recaudación que obtenga el Estado.

⁷⁵ Fernández Sagardi, Augusto. *Op. Cit.*, Pág. 22.

Para reforzar nuestra postura citaremos una vez más a Calvo Nicolau, dicho autor nos dice al respecto que para la existencia de una correcta política tributaria, es necesario que la carga fiscal de los contribuyentes se establezca en función directa de su capacidad contributiva.⁷⁶

En este orden de ideas podemos decir, que es fundamental que el legislador tome en cuenta la capacidad contributiva al momento de crear y establecer las normas tributarias, toda vez que la carga tributaria de un Estado debe satisfacer las exigencias propias de la capacidad contributiva, debiendo ser ésta uno de los principios materiales que regulen la tributación a través de las normas.

Al respecto el Dr. Marco César García Bueno establece que el Legislador al crear la norma tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo, esto es, la potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en el principio de capacidad contributiva, su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.⁷⁷

Apoyando lo anteriormente expuesto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concluido que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción.⁷⁸

⁷⁶ Calvo Nicolau, Enrique. *Op. Cit.* p. 195.

⁷⁷ García Bueno, Marco Cesar. *El principio de capacidad contributiva, criterio esencial para una reforma legal*. Pág. 1.

⁷⁸ **CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Diciembre 1998, Novena Época, p. 241.

En este orden de ideas, y en consideración de todo lo hasta aquí expuesto, resulta importante mencionar lo que establece Fernández Sagardi el cual sostiene que “el legislador debe atender a la capacidad económica real del pueblo y no sólo a una idea artificial de ella, toda vez que los hechos impositivos deben revelar capacidad de pago de los contribuyentes”⁷⁹; esto es, que si el legislador no atiende a esto, no solo perjudicará al pueblo sino que también se verá afectado en consecuencia al Estado, ya que al ser excesivas las cargas, se provoca que el pueblo busque darle la vuelta al fisco a fin de pagar menos impuestos y por lo tanto la recaudación disminuye.

Así las cosas, el principio de capacidad contributiva lo podemos considerar como un límite impositivo, el cual restringe la forma en que se crean las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, evitando que se incurra en el supuesto de extralimitarse en lo que se pretende gravar. Ello, al establecer que la elección de hechos impositivos se realice no sólo en base a los límites constitucionales, sino que además se tome en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo sobre quien recaerá el tributo.

Lo anterior, en caso de que los presupuestos de hecho elegidos por el legislador no denoten índices de capacidad contributiva estarán viciados de inconstitucionalidad. De esta forma el principio en estudio se convierte en un límite de validez de los impuestos.

3. DIFERENCIAS ENTRE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

De la definición de proporcionalidad antes analizada, llevada a cabo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se concluyó que el principio de proporcionalidad consiste en que a mayor ingreso, mayor será el impuesto a pagar por parte del sujeto pasivo.

⁷⁹ Fernández Sagardi, Augusto. *Op. Cit.*, Págs. 21-22.

Por su parte, el principio de capacidad contributiva consiste en que el contribuyente debe tener cierta potencialidad, un mínimo que pueda convertirse en líquido para poder soportar la carga tributaria; denotando así una mayor justicia tributaria. Lo anterior significa que, son dos principios complementarios, puesto que para que haya proporcionalidad en un tributo, este debe reflejar la aptitud de los sujetos para contribuir.

Por último, el principio de capacidad contributiva, es el más importante de todos puesto que para la existencia de los hechos imposables, es necesario que sean estos reales, evidentes, que tengan un reflejo de capacidad contributiva, puesto que la capacidad contributiva es, como dice Jarach, “el único concepto que representa un puente entre la Ley y el hecho imponible”,⁸⁰ es decir, los hechos imposables de los tributos deben gravar elementos que sean un verdadero reflejo de una potencialidad para contribuir, de lo contrario dichos tributos no deben existir.

⁸⁰ Jarach, Dino. *Op. Cit.*, Pág. 102.

CAPÍTULO III

ELEMENTOS LEGALES Y ESCENCIALES DE LOS TRIBUTOS Y SU CLASIFICACIÓN

SUMARIO: 1. Fundamento Constitucional de las Contribuciones. 2. Definición Doctrinaria de los Impuestos. 3. Definición Legal de Impuesto. 3.1. Clasificación de los Impuestos. 3.1.1. Impuestos Directos e Indirectos. 3.1.2. Impuestos Reales e Impuestos Personales. 3.1.3. Impuestos Específicos e Impuestos Ad Valorem. 3.1.4. Impuestos Generales e Impuestos Especiales. 3.1.5. Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales. 4. Elementos del Impuesto. 4.1. Sujetos. 4.1.1. Sujeto Activo. 4.1.1.1. El Poder Tributario. 4.1.2. Sujeto Pasivo. 4.2. Objeto. 4.3. Base. 4.4. Tasa o Tarifa. 4.5. Época de Pago. 5. Obligación Tributaria. 5.1. El Hecho Imponible como Elemento Esencial de la Obligación Tributaria.

Como primer elemento de estudio, es necesario analizar la disposición Constitucional contenida en la fracción IV del artículo 31 misma que señala como obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos en los tres niveles de Gobierno, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Una vez hecho lo anterior y siguiendo con la jerarquía de las leyes, prevista en el artículo 133 de nuestra Constitución, es menester de este estudio analizar el contenido del artículo 2 del Código Fiscal en donde encontramos la clasificación de las contribuciones y su definición.

Por último, estudiaremos la clasificación de las contribuciones a efecto de establecer los elementos constitutivos de las mismas.

1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

Como anteriormente mencionamos, los principios fundamentales de todo orden jurídico, se encuentran establecidos a través de lineamientos de observancia general, los cuales se encuentran consagrados en la Constitución.

Dentro de dicho ordenamiento tenemos los principios que rigen a las contribuciones, mismo que se encuentra contenido en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.⁸¹

Del anterior precepto constitucional en comento, se desprenden los principios constitucionales que deben de regir a toda contribución, a saber, Principio de Obligatoriedad, Principio de Legalidad, Principio de Proporcionalidad, Principio de Equidad, Principio de Vinculación con el Gasto Público y por último el Principio de Capacidad Contributiva el cual como ya estudiamos no está enunciado en dicho artículo pero el mismo se entiende de manera implícita.

2. DEFINICIÓN DOCTRINARIA DE LOS IMPUESTOS.

Es importante mencionar que existen tantas definiciones de impuestos en la doctrina como tratadistas o especialistas en Materia Fiscal, es decir, existe una gran cantidad de tratadistas que han trabajado para definir el término “impuesto”, es por eso que a lo largo de la presente investigación nos encontramos con gran cantidad de definiciones o conceptos relativos a lo que se debe de entender como un impuesto, motivo por el cual seleccionamos únicamente aquellas definiciones las cuales resolvían de mejor manera dicha interrogante.

Adolfo Arrijo Vizcaino, al respecto comenta lo siguiente: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.⁸²

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza establece que “el Impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo

⁸¹ “**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. 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.”

presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”.⁸³

Para el tratadista Dino Jarach el concepto impuesto es “el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva – independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre los cuales se transfiere – o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas”.⁸⁴

Al respecto, de las definiciones antes mencionadas, podemos concluir diciendo que los tributos son auténticas contribuciones que los gobernados tienen el deber de aportar al Estado y que a su vez, éste tiene la obligación de exigirles, para solventar las necesidades sociales y el gasto público generado por la organización política social, que tiene como finalidad la obtención del bien común y el cumplimiento de sus fines.

3. DEFINICIÓN LEGAL DE IMPUESTO.

De conformidad con el artículo 2 del Código Fiscal, las contribuciones se dividen en: Impuestos, Derechos, Contribuciones de Mejora y Aportaciones de Seguridad Social.⁸⁵

⁸² Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Op. Cit.*, Pág. 352

⁸³ De la Garza, Sergio Francisco. *Op. Cit.*, Pág. 377.

⁸⁴ Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires Argentina, 1996. Pág. 255.

⁸⁵ **Artículo 2o.-** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

En relación al artículo que nos ocupa, es posible advertir que en su primera fracción se define de forma ambigua lo que es un impuesto.

De dicha definición, desde nuestra perspectiva se desprende que el pago de un impuesto no representa para el causante la recepción automática e inmediata de una contraprestación como sucede con otras contribuciones, particularmente con los derechos y las contribuciones especiales.

Cabe destacar que dentro de la definición que dicha fracción nos da, cabrían las figuras de aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejora, pues no nos da un elemento que diferencie cada uno de dichos tributos, sino que únicamente realiza una definición por exclusión.

Por su parte, al analizar la fracción II del mismo precepto legal podemos advertir que se define a las aportaciones de seguridad social, como los aportes económicos que deben de hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el artículo 123 de nuestra Constitución.

Al respecto, es preciso establecer que desde nuestro punto de vista dichas aportaciones se encuentran establecidas en el Código Fiscal con el objeto de facilitar su cobro, esto es, se les reviste con el carácter de contribución, con el fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para su cobro de forma oportuna.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.
(...)"

Siguiendo con el análisis del citado artículo 2 del Código Fiscal, nos encontramos con su fracción III, la cual enmarca las contribuciones de mejora, mismas que debemos de entender como aquella figura tributaria que se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originen por los servicios de carácter general divisibles, es decir, en obras o servicios que benefician a toda la colectividad pero que en forma específica favorecen a determinados individuos, siempre y cuando con su sola explotación no se pueda recuperar el costo de la obra o servicio.

En estos casos es cuando nace dichas contribuciones, expresado en otras palabras se paga por el beneficio que de forma directa adquiere el particular por la obra realizada o el servicio prestado por parte del Estado.

Y finalmente, la IV fracción del artículo en estudio nos habla sobre los derechos, los cuales se pueden entender como aquellas cantidades de dinero que se pagan al Estado por motivo de una contraprestación por un determinado servicio prestado o en su caso por el uso o aprovechamiento de algún bien del dominio público.

De lo hasta aquí analizado podemos concluir que el artículo en estudio no nos da una definición clara y precisa sobre cada una de las clasificaciones que el Código Fiscal nos da, de las contribuciones que en él se prevén, lo único que a nuestro juicio se realiza es definir cada uno de los conceptos por exclusión, como nos dice el tratadista Margain Manautou el cual establece que “Por exclusión se precisa cuando se está frente a un impuesto”⁸⁶, lo cual nos deja en presencia de una laguna enorme para determinar cuando estamos en presencia de un impuesto, de un derecho, de una aportación de seguridad social o de una contribución de mejora, puesto que, como dijimos en párrafos anteriores, no existe un elemento que diferencie a cada contribución de las que se prevén en el artículo en estudio.

⁸⁶ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa, México, 13ª Edición, 1997, Pág. 56.

Derivado de lo anterior, consideramos que el Código Fiscal en su artículo 2, debería de ser modificado a efecto de que cada una de las contribuciones ahí previstas, tengan elementos diferenciadores claros entre sí, y no se realice una definición por exclusión como actualmente se encuentra redactado.

En este sentido, consideramos que la definición que debería estar plasmada en el artículo en comento sobre lo que debemos de entender como “Impuesto”, es la que reza como aquellas acciones que estando en la Ley, las cuales son denominadas Presupuestos de Hecho, al realizarse se convierten en una situación jurídica de hecho, la cual a su vez se convierte en una obligación tributaria momento en el cual el impuesto es exigible, situación que evidentemente distinguiría a los impuestos de las demás contribuciones en el artículo en análisis previstas.

3.1. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Al respecto, existen muchas clasificaciones sobre las contribuciones realizadas por diversos tratadistas, las cuales se han ido dando a través de los años y de conformidad con diversas interpretaciones. No obstante lo anterior, para efecto del presente estudio, nos apoyaremos en la clasificación realizada por el doctrinario Emilio Margáin Manautou, el cual propone lo siguiente:

- Impuestos Directos e Indirectos.
- Impuestos Reales e Impuestos Personales.
- Impuestos Específicos e Impuestos “Ad Valorem”.
- Impuestos Generales e Impuestos Especiales.
- Impuestos con fines fiscales e Impuestos con fines extrafiscales.

3.1.1. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.

Sobre este tipo de impuestos podemos decir como atinadamente nos dice Arrijo Vizcaino que: “... los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar

operaciones de consumo.”⁸⁷

En otras palabras, podemos decir que los impuestos directos son los que gravan las ganancias o las utilidades y, por otro lado, los impuestos indirectos son aquellos que tienen incidencia en los ingresos que provienen de operaciones relativas al consumo.

3.1.2. IMPUESTOS REALES E IMPUESTOS PERSONALES.

Retomando las ideas de Sergio Francisco de la Garza, tenemos que debemos entender como impuestos reales aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuestos sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.⁸⁸

Es decir, que los impuestos reales se desatienden de las personas y exclusivamente se centran en los bienes o las cosas que gravan.

Por su parte, los impuestos personales son aquellos que en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia.⁸⁹

En este sentido podemos concluir que los impuestos personales a diferencia de los reales son aquellos que atienden a las personas, a los contribuyentes, como los pagadores del mismo.

3.1.3. IMPUESTOS ESPECÍFICOS E IMPUESTOS AD VALOREM.

Al respecto sobre dicha clasificación, Arrijoa Vizcaino establece que los tributos específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen,

⁸⁷ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, Pág. 514.

⁸⁸ De la Garza, Sergio Francisco. *Op. Cit.*, Pág. 389.

⁸⁹ *Ibid.*, Pág. 390.

cantidad y dimensiones en general del objeto gravado. En tanto que los ad-
valorem, para el mismo fin, exclusivamente atienden al valor o precio del propio
objeto gravado.⁹⁰

Es importante destacar que este tipo de impuestos solo los encontramos
en la Materia Aduanera, debido a que en ella se encuentran reguladas las
operaciones de importación y exportación sobre las cuales recaen este tipo de
impuestos.

3.1.4. IMPUESTOS GENERALES E IMPUESTOS ESPECIALES.

Al respecto, Margáin Manautou establece que: “El Impuesto general es el
que grava actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma
naturaleza. En cambio, el impuesto especial es el que grava a determinada
actividad.”⁹¹

3.1.5. IMPUESTOS CON FINES FISCALES E IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.

Y por último tenemos esta clasificación, la cual corresponde a la que nos
ocupa dentro de la presente investigación debido a que consideramos que es un
tema que tiene demasiadas lagunas en su regulación e implementación.

Al respecto Emilio Margáin define a los impuestos con fines fiscales
como aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado
requiere para la satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines
extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que
produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de
carácter social, económico, etc.⁹²

⁹⁰ Arriola Vizcaino, Adolfo. *Op. Cit.*, Pág. 516.

⁹¹ Margáin Manautou, Emilio. *Op. Cit.*, Pág. 71.

⁹² *Ibid.*, Pág. 71.

Al respecto, podemos advertir como la presente clasificación es de vital importancia pues la misma prevé contribuciones cuya recaudación no tiene como finalidad ser destinada al gasto público cuestión que en principio se aparta de los principios tributarios, motivo por el cual se debe tener un especial cuidado en su imposición.

De igual forma, la importancia de este tipo de contribuciones trasciende pues al igual que en el caso del Principio de Gasto Público, esta clase de contribuciones en la práctica se apartan del Principio de Proporcionalidad y Capacidad Contributiva, situación que es de suma importancia cuidar para que los mismos no se conviertan en contribuciones ruinosas para los contribuyentes y a su vez cumplan con el objetivo para lo cual fueron creadas.

4. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

Sobre el particular la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que si bien el artículo 31 Constitucional, en su fracción IV, prevé que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", dicha situación no conlleva únicamente a que para la validez constitucional de un tributo, se encuentre previsto en Ley, que sea proporcional y equitativo y que se destine al gasto público, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como lo son, el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, se encuentren consignados de manera expresa en la Ley que lo contenga, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades tributarias el cobro de impuestos, sino que la autoridad se limite a aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.⁹³

⁹³ **IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.** Séptima Época, Primera Parte. Pág. 172.

De lo hasta aquí expuesto podemos concluir que no solo los tributos deben de cumplir con los principios expresados en la Constitución para que estos sean considerados como legales, sino que también, los tributos deben de cumplir con elementos adicionales indispensables para lograr la legalidad de los mismos.

4.1. SUJETOS.

En la relación jurídica tributaria existen dos sujetos que representan la base fundamental del deber tributario, a saber: el acreedor, al cual se le identifica como el sujeto activo, ya que tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el pago de la contribución, cuando hablamos de dicho sujeto nos referimos en específico al Estado, el cual puede actuar en cualquiera de sus tres niveles, ya sea Federal, Estatal o Municipal, pero para efectos de este estudio únicamente nos enfocaremos a su potestad Federal.

Y por otro lado tenemos al deudor del gravamen, o mejor conocido como sujeto pasivo, y cuando nos referimos a este sujeto estamos en presencia de una persona física o moral, ya sea esta última privada o pública. Cabe mencionar que en esta figura de sujeto pasivo las personas a las que nos referimos pueden ser las generadoras directas del acto gravado o mejor dicho cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución y por lo mismo está obligada a realizar el pago, o pueden ser obligados solidarios⁹⁴ de los mismos.

⁹⁴ “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.

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

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales

durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, exclusivamente en los casos en que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria a que se refiere el párrafo anterior se calculará multiplicando el porcentaje de participación que haya tenido el socio o accionista en el capital social suscrito al momento de la causación, por la contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa.

La responsabilidad a que se refiere esta fracción únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad.

Se entenderá por control efectivo la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes:

- a) Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.

4.1.1. SUJETO ACTIVO.

En el Derecho Tributario, existe sólo un sujeto activo en la obligación fiscal es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, esta investido de la potestad tributaria, que es uno de los atributos de esa soberanía.⁹⁵

b) Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.

c) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

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.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 90 y 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los socios, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o la fecha de que se trate.

XVIII. Los albaceas o representantes de la sucesión, por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el período de su encargo.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

⁹⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, *Op. Cit.*, Pág. 131.

En la estructura del Estado Mexicano. Los sujetos activos son: La Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios.

Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud. En efecto, la Federación y las Entidades Locales, salvo algunas limitaciones constitucionales que existen pueden establecer los tributos a efecto de cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos.⁹⁶

Para determinar quién es el sujeto activo de la obligación tributaria, debemos recordar que el Estado cuenta con la potestad de Imperio que le da la Constitución Política y todo el ordenamiento jurídico, es decir, es la persona cuya voluntad, en la búsqueda de la consecución de sus fines, va a privar sobre los intereses de algún administrado en forma particular, siendo en consecuencia que el Estado en cualquiera de sus manifestaciones va a ser el sujeto activo de la obligación tributaria por excelencia.

La mayoría de los autores coinciden en que el sujeto activo de la obligación tributaria no se define por que sea el que percibe los ingresos de las cargas tributarias, sino, por la circunstancia de que el ordenamiento jurídico le atribuya esa facultad tributaria.

4.1.1.1. EL PODER TRIBUTARIO.

El Estado, para poder cumplir con las obligaciones que constitucionalmente tiene encomendadas, tiene la necesidad de obtener recursos.

El poder tributario, lo podemos definir como la potestad jurídica que tiene el Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas a

⁹⁶ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 1985, Pág. 53.

cubrir los gastos públicos. Es importante mencionar que, el poder tributario es exclusivo del Estado.

Es la facultad que tiene el Estado a través de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar parte de su patrimonio para el ejercicio de las funciones que le han sido encomendadas.

El Estado ejerce el poder tributario, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, conforme a los artículos 72 en su fracción h) y 74 de Constitución, en donde actuando soberanamente y de manera general y en observancia del principio de legalidad, determina cuáles son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

De tal forma que el poder tributario se ejerce por el Poder Legislativo, cuando expide las leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal dentro de los plazos marcados en los artículos 65 y 66 de la Constitución Federal.

El Estado ejerce el poder tributario a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la Ley Tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la Ley, debe dirimir las controversias que se susciten, con motivo de la aplicación de la Ley impositiva, entre la Administración y el gobernado.

Por último, el Estado ejerce el poder tributario a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Ejecutivo y el Legislativo.

En consecuencia, el poder tributario del Estado abarca tres funciones: la

normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confiera las leyes correspondientes.

4.1.2. SUJETO PASIVO.

Es aquella persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la Ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero.

El sujeto pasivo es la persona física o moral que por disposición de Ley, tiene a la realización del hecho imponible la obligación de pagar una carga tributaria. Las situaciones jurídicas o hipótesis normativas que prevé el legislador para que en su cumplimiento nazca la obligación tributaria deben ser una muestra o reflejo de capacidad contributiva.

Al respecto, el legislador debe ser muy cuidadoso en la determinación de los hechos imponibles, ya que no todos los actos o contratos son una muestra de riqueza para los contribuyentes.

Hay ocasiones en que el sujeto pasivo de la obligación fiscal, no es siempre la persona a quien efectivamente la Ley señala como el que paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente a quien lo hace. En este sentido el legislador tributario le imputa cierta capacidad contributiva para que sustituya o se obligue con el sujeto pasivo al cumplimiento de alguna obligación.

En consecuencia el sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal. La persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable es el sujeto pasivo, es decir, el sujeto pasivo de la obligación

tributaria es la persona, física o jurídica, a la cual la Ley le ha encargado el cumplimiento de la prestación, pudiendo ser el contribuyente o un tercero, ya que el código tributario es claro en manifestar que por disposición expresa de la Ley, algunas personas pueden ser responsables sin tener carácter de contribuyentes.

Una persona está obligada al pago de una prestación al Fisco Federal cuando el fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida. De acuerdo con esta definición es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la Ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., “pero también el individuo a quien la Ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel”.⁹⁷

Por lo anteriormente señalado, “cabe considerar que los sujetos pasivos son deudores tributarios, titulares de la obligación principal, junto a los que pueden estar otros deudores que serán titulares de prestaciones de pago distintas a la obligación principal o porque asuman el pago de ésta a falta de su ingreso por los sujetos pasivos”.⁹⁸

Resulta importante distinguir entre el sujeto pasivo del impuesto y el pagador del impuesto, ya que no siempre son la misma persona. Podemos ver esta diferencia principalmente en los impuestos indirectos, en donde el sujeto pasivo del impuesto lo es el individuo cuya situación coincide con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, y el pagador del impuesto es aquel que paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago. Así por ejemplo tenemos el caso del impuesto al valor agregado (IVA), que en el supuesto de una enajenación de un bien, el sujeto pasivo del impuesto lo es el que enajena, el vendedor, el cual solamente retiene

⁹⁷ *Ibid*, Pág. 54.

⁹⁸ García de la Mora, Leonardo y Miguel Ángel Martínez Lago. *Derecho Financiero y Tributario*, Ed. J.M. BOSH, Barcelona, 1999, Pág. 140.

el impuesto causado, sin que afecte a su patrimonio, siendo el consumidor el sujeto pagador del impuesto.

En consecuencia, podemos concluir que “el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la Ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero”.⁹⁹

4.2. OBJETO.

El objeto del impuesto, es la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Los impuestos, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho o el hecho generador previsto por la Ley, surge la obligación fiscal, en la cual hay un sujeto pasivo y un sujeto activo, siendo siempre el sujeto activo el Estado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al respecto establece que “...El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la hacienda pública federal.”¹⁰⁰

4.3. BASE.

La base de todo impuesto es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo. Dicho en otras palabras es la magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por Ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la Ley da como resultado el monto del tributo a pagar.¹⁰¹

⁹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires Argentina, 6ª Edición, 1997, Pág. 434.

¹⁰⁰ *IMPUESTOS. OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTOS*. Séptima Época. Segunda Parte. Pág. 45.

¹⁰¹ Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Editorial Thomson, México D.F., 2002, Pág. 51.

Al respecto, el doctrinario Gabriel de Usera, citado por Margáin Manautou establece que “la base del tributo es aquella parte o porción (de lo gravado por la Ley), evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo”.¹⁰²

4.4. TASA O TARIFA.

La tasa o tarifa del impuesto es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, mientras que el monto del mismo es aquella cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible. Es decir, una vez nacida la obligación de pago a cargo del contribuyente, es necesario fijar el monto a pagar derivado de dicha acción. Para ello se aplica un porcentaje establecido en Ley a la base gravable y ello dará como resultado la cantidad líquida a pagar por parte de los contribuyentes.

Cabe mencionar que la doctrina prevé tres clase diferentes de tarifas principalmente, las cuales pueden ser fijas, proporcionales o progresivas.

La tasa fija es aquella que no se expresa en términos porcentuales, sino como su nombre lo indica en números absolutos y fijos, es decir, en cantidades específicas.

Por su parte cuando se habla de una tasa proporcional es cuando estamos en presencia de porcentajes de igual forma fijos, pero con la salvedad de que siempre dicha cantidad va a representar la misma proporción, independientemente de la base a la que se le aplique.

Y por último hablamos de una tasa progresiva cuando existen varias tasa de manera escalonada, con la característica que estas tasas deben de pertenecer a

¹⁰² Margáin Manautou, Emilio. *Op. Cit.*, Págs. 268 - 269.

un mismo tributo, es decir, que la tasa va en aumento en proporción de la cantidad que grava el tributo en específico.

4.5. ÉPOCA DE PAGO.

Sobre la época de pago, el Código Fiscal, en su artículo 6 establece que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dependiendo del tipo de contribución que nos ocupa, a saber, (i) Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente y (ii) En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Como podemos advertir la Ley de la materia prevé dos posibilidades para el entero de las contribuciones, a saber, pagar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al día en que se causa el impuesto o dentro de los 5 días siguientes al momento de su causación. Para saber cual de los dos métodos aplicar, el propio artículo establece que habrá que remitirnos a la Ley que regula el impuesto que nos ocupe, para cumplir con la forma correcta.

5. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Como acabamos de estudiar en el párrafo anterior y de conformidad con el artículo 6¹⁰³ del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan

¹⁰³ “**Artículo 6.** Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.
...”

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

Atendiendo a lo señalado por este artículo, la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación jurídica abstracta prevista en la Ley. En el caso de los impuestos, la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, que siempre es un acto o un hecho de un particular.

Sin embargo no debe confundirse el nacimiento de la obligación con la exigibilidad de la obligación, este elemento se cumple cuando el sujeto activo se encuentra legitimado para hacer efectivo el crédito fiscal, lo cual coincide con la época de pago establecida para cada impuesto u operación.

De tal forma que el objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por tal motivo, la obligación fiscal nace o se genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la Ley.

Francisco de la Garza, citando a Sainz de Bujanda, establece que “el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones. Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular. Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja. Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición. Determinar el domicilio del contribuyente o de sus representantes. Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de la prescripción.

Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación”.¹⁰⁴

5.1. EL HECHO IMPONIBLE COMO ELEMENTO ESENCIAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

El hecho imponible es el punto de partida para el estudio del nacimiento de la obligación fiscal. La legislación fiscal contiene una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis contenido en una norma jurídica tributaria en forma abstracta e hipotética, se le denomina hecho imponible.

Sainz de Bujanda establece que “el hecho imponible es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.”¹⁰⁵

En materia de tributos, los hechos imponibles son muy diversos, ya que pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la aduana, hechos económicos, como la percepción de un ingreso, incluso no solo los hechos positivos pueden ser considerados como hechos imponibles, sino también los hechos negativos, es decir, el hecho imponible no sólo es lo que se hace, sino también lo que no se hace. Todos estos presupuestos originan una obligación tributaria.

Lo importante dentro de los hechos imponibles es que el legislador, al momento de considerar un presupuesto de hecho, se debe dirigir hacia situaciones económicas que realmente demuestren capacidad contributiva del ciudadano, como son la renta, el patrimonio, etc. El hecho imponible tiene que tener un fundamento constitucional y este no puede ser otro que la capacidad

¹⁰⁴ Rodríguez Lobato, Raúl, *Op. Cit.*, Págs. 121-122.

¹⁰⁵ *Ibid.*, Pág. 119.

contributiva, como presupuesto lógico y conceptual de la obligación de contribuir para los gastos públicos.

En cuanto a la realización del hecho imponible, no sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos. Esto es así, porque para la tributación lo que interesa es sólo el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de la capacidad contributiva.

El estudio de la relación jurídico tributaria se puede hacer, si así se desea, solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la Teoría Jurídico Tributaria, como lo es el delito para el derecho penal. Para Dino Jarach la Teoría del Presupuesto de Hecho debe ser abordada desde dos puntos vista: “en primer plano desde un punto de vista de la fuente de la relación tributaria, en virtud de que hay que determinar el valor del presupuesto de hecho para el nacimiento de la obligación tributaria y en segundo plano desde causal al establecer la naturaleza substancial del presupuesto de hecho y distinguir entre las diferentes categorías de presupuestos de hechos que dan el nacimiento de los tributos”.¹⁰⁶

En la teoría de Jarach, la Teoría General del Derecho Tributario tiene como finalidad precisamente la relación jurídica tributaria, que a su vez tiene como elemento central el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, a lo que se denomina “hecho imponible”.

El hecho imponible, es uno de los elementos más importantes del tributo, ya que es el supuesto fáctico o de hecho (también denominado como objeto del tributo) que constituye un hecho real o elemento de la realidad social, que el legislador contempla para integrarlo a la norma jurídica, convirtiéndose en un supuesto normativo que recibe el nombre de hecho imponible o supuesto de hecho.

¹⁰⁶ Jarach, Dino, *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo, Op. Cit.*, Pág. 68.

La obligación fiscal nace cuando se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador (es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa), ya que en ese momento es cuando se materializa lo contemplado en el ordenamiento jurídico.

La expresión Hecho Imponible es sumamente utilizada y arraigada tanto en ciertos sectores de la doctrina como en la legislación, por lo que su autor, Dino Jarach expone las razones que tuvo para haber acuñado dicha expresión e inclusive sus críticas al señalar que el *Hecho Imponible* “es una expresión muy sintética, y podría ser convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que dos palabras indican. Estoy dispuesto a reconocer que la expresión es, quizá, errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho; porque habla de *imponible* y el adjetivo con la terminación *ble* indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hace nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es *imponible* sino impuesto. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen. Esta gravado.”

Continua sosteniendo que “a pesar de sus imperfecciones, es una terminología eficaz para entender lo que se quiere decir, y tiene la ventaja de tener cierta analogía con otra del derecho penal que, estructuralmente, es muy parecida a la nuestra. En el derecho penal se habla en efecto de hecho *punible*, donde el adjetivo *punible* es mucho más exacto que en materia de derecho tributario; allí no debe estar necesariamente sujeto al castigo, porque ello dependería de la aplicación que haga el juez, mientras que en nuestra materia es ineludible la consecuencia jurídica del hecho, o sea la obligación. Pero existe una analogía que permite adoptar las palabras hecho imponible en vez de *punible*”.¹⁰⁷

El supuesto jurídico o hecho imponible es el hecho o hechos o circunstancias que el legislador le atribuye el nacimiento de la obligación

¹⁰⁷ Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires Argentina, 1957, Pág. 175.

tributaria, tal y como lo señala Sainz de Bujanda al definir al hecho imponible como “el supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé para que, al realizarse, la obligación surja.”¹⁰⁸

En este orden de ideas, la característica del hecho imponible de un impuesto debe ser una situación económica reveladora de capacidad contributiva, la cual es entendida según Jarach como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Por lo que la característica del impuesto es la existencia de riqueza en el sujeto pasivo atribuida por el Legislador.

No se podría negar que conforme a la doctrina de Dino Jarach, que la capacidad contributiva sea el principio propio del impuesto, es decir, la causa jurídica del impuesto.

Al respecto, Jarach concluye que los impuestos se diferencian de otro tipo de contribuciones como los derechos y contribuciones especiales en la vinculación de la obligación tributaria con la capacidad contributiva indicada en el hecho imponible.

Así las cosas podemos concluir que la causa, justificación o fundamento de todo tributo tiene a la capacidad contributiva como el elemento que legitima al legislador tributario para crear los hechos imponibles.

De lo hasta aquí expuesto, centraremos el presente estudio en la clasificación de los impuestos de conformidad con sus fines, en específico en aquellos impuestos que persiguen un fin denominado extrafiscal.

Al respecto, tanto nuestra Constitución como el Código Fiscal se puede advertir que se habla de un fin que persiguen los impuestos en general el cual es en su generalidad en lo relativo a la obtención del dinero para satisfacer el gasto público.

¹⁰⁸ Sainz de Bujanda, Fernando. *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 2°, Instituto de Estudios Políticos, Madrid España, 29 ed., 1975, Pág. 222.

Sin embargo, la finalidad que perseguimos en el presente estudio es analizar aquellos impuestos con fines extrafiscales, los cuales tienen una finalidad diversa, la cual principalmente es para inhibir alguna práctica y así tutelar el bienestar social que persigue nuestra Constitución y no así la satisfacción del gasto público.

Lo que perseguimos con el presente estudio es vislumbrar las diferencias entre los impuestos con fines extrafiscales y los impuestos fiscales propiamente hablando, así como analizar los elementos técnicos que conforman a los impuestos extrafiscales a efecto de advertir si los mismos al perseguir una finalidad diversa pueden o deben apartarse de los principios constitucionales de justicia tributaria, base fundamental de todo impuesto.

CAPITULO IV

ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN MEXICANA EN MATERIA DE IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES

SUMARIO: 1. Legitimidad Constitucional de los Impuestos con Fines Extrafiscales. 2. Impuestos con Fines Extrafiscales. 3. Impuestos con fines Extrafiscales en relación con los principios de Justicia Tributaria. 4. Disposiciones Jurídicas que contienen elementos extrafiscales. 5. Otras Consideraciones. 5.1. Propuesta: Adición al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto, la extrafiscalidad es concebida como una característica de un tributo en especial, el cual como analizamos anteriormente no persigue fines fiscales, es decir, su fin no es meramente recaudatorio, por lo que, los tributos con estas características se alejan del fin financiero y recaudatorio en el que normalmente se fundamentan los tributos.

Sobre el tema que nos ocupa, Griziotti nos dice que “los tributos extrafiscales tienen fines directos que no buscan exclusivamente la obtención de ingresos, sino la realización de objetivos diferentes.”¹⁰⁹

En relación con lo anterior, compartimos la opinión del mencionado autor, ya que desde nuestro punto de vista esta clase de impuestos no pueden tener como única y exclusiva finalidad el contribuir a las arcas públicas, sino que su función primordial es ayudar a solucionar problemas salvaguardados por nuestra Constitución de distinta índole, los cuales no son resueltos con el gasto público o mejor dicho, no son prioridad de este.

En este sentido, los fines extrafiscales se pueden perseguir mediante el establecimiento de tributos extrafiscales que estén destinados, propia y

¹⁰⁹ Citado por García Bueno, Marco Cesar. *El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000. Pág. 273.

principalmente, al logro de dichos fines los cuales pueden ser sociales, de salud, ecológicos, entre otros, lo cual afectará a la estructura misma del tributo, por lo que cobra relevancia el presente estudio, pues los principios de justicia tributaria que hemos analizado, son analizados desde una óptica distinta para el establecimiento de esta clase de impuestos con fines extrafiscales.

Incluso, es importante mencionar la importancia del presente estudio, toda vez que en la práctica la creación de este tipo de tributos con fines extrafiscales es cada vez más común por lo que resulta trascendente la regulación de los mismos para que de forma eficiente cumplan la finalidad para la cual fueron creados y no sea una salida para el legislador para crear impuestos que propiamente sean recaudatorios y etiquetarlos como con supuestos fines extrafiscales para sostener su constitucionalidad.

1. LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.

En términos del artículo 25 constitucional¹¹⁰, es claro que el gobierno se encuentra constitucionalmente facultado para implementar las medidas rectoras del desarrollo nacional, incluso regulando y fomentando las actividades que demande el interés general.

Sin embargo, en términos de la citada disposición constitucional, dichas medidas deben ser impuestas en estricto acatamiento del marco de libertades que otorga la propia Constitución, pues de lo contrario éstas serían violatorias de los

¹¹⁰ “**Artículo 25.** Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y 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, cuya seguridad protege esta Constitución.

...

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

...”

derechos fundamentales que ésta misma consagra, lo cual resultaría jurídicamente inadmisibile.

Lo anterior, máxime que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1¹¹¹ de nuestra Constitución Política, los derechos fundamentales no pueden restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

Al respecto, dicha disposición constitucional establece que todo individuo gozará de los derechos humanos que se reconozcan en la misma y en los tratados internacionales, así como de las garantías para su protección cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse.

Sobre este punto, debemos traer a consideración que los únicos casos en que la Constitución establece la posibilidad de suspender o restringir garantías, son aquellos previstos por el artículo 29 de la propia Constitución¹¹², esto es, en

¹¹¹ **Artículo 1o.** En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

¹¹² “**Artículo 29.** En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión o de la Comisión Permanente, cuando aquel no estuviere reunido, podrá restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinada persona. Si la restricción o suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso

caso de invasión, perturbación grave de la paz pública o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto.

A excepción de lo previsto por el artículo 29 de la mencionada Carta Magna, ninguna autoridad se encuentra legitimada para suspender o restringir los derechos fundamentales de los gobernados.

El hecho de que el actuar del gobierno cuando implementa las medidas rectoras del desarrollo nacional, regulando y fomentando las actividades que demande el interés general deba realizarse siempre en acatamiento al marco de libertades y derechos fundamentales que otorga la Constitución ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹¹³ al establecer que, si bien es cierto que el Estado se encuentra facultado para ejercer sus atribuciones de rectoría económica y desarrollo nacional a través de la persecución de fines extrafiscales mediante leyes de carácter tributario, ello debe ser en el marco de libertades otorgado por la propia Constitución.

En este sentido, queda claro que la imposición de medidas que persigan fines de carácter extrafiscal a través de leyes de carácter tributario, de ninguna forma pueden desconocer el marco de libertades y derechos fundamentales de los gobernados previsto por la Constitución.

Por ello, las leyes tributarias que tienen como finalidad perseguir fines extrafiscales, deben justificarse debidamente en el proceso de creación de las contribuciones, esto es, en la exposición de motivos, en los dictámenes o en la misma ley a efecto de que establezcan claramente su alcance y el objetivo que los mismos persiguen.

reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.”

¹¹³ ***FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.*** Tesis de jurisprudencia 28/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintiocho de febrero de dos mil siete.”

Lo anterior significa que no resulta suficiente que el legislador señale las posibles ideas, finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar con la emisión de una contribución que persiga un fin extrafiscal particular, sino que se encuentra obligado a justificar debidamente su imposición¹¹⁴.

Es importante mencionar, que la obligación determinada por nuestro Máximo Tribunal de que los fines extrafiscales perseguidos a través de la imposición de leyes tributarias, se encuentren debidamente justificados en los antecedentes legislativos de las mismas sólo admite como única salvedad de que se trate de ciertos casos excepcionales encaminados solo a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal de auxilio sería evidente.

Por lo anterior, para que un fin extrafiscal pueda ser considerado legítimo, no resulta suficiente que el legislador lo haya señalado en los antecedentes legislativos de la ley en cuestión, sino que debe encontrarse debidamente justificado, fundando, motivando y soportando debidamente la imposición de la ley tributaria en cuestión.

Sin que sea óbice el que nuestro Máximo Tribunal¹¹⁵ haya establecido que los fines extrafiscales no necesariamente deben derivar de los antecedentes legislativos de la ley respectiva, si éstos pueden ser deducidos del precepto que los establezca.

¹¹⁴ ***FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.*** Tesis de jurisprudencia 46/2005. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintisiete de abril de dos mil cinco.”

¹¹⁵ ***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.*** 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.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia, ya que no resuelve el tema de la contradicción planteada.”

Efectivamente, la tesis anterior no constituye un impedimento para concluir que para que un fin extrafiscal pueda ser considerado legítimo, no resulta suficiente que el legislador lo haya señalado en los antecedentes legislativos de la ley en cuestión, sino que éste debe encontrarse debidamente justificado, fundando, motivando y soportando debidamente la imposición de la ley tributaria en cuestión.

Esto es así, pues que la tesis a través de la cual la Suprema Corte determinó el criterio contrario, a pesar de provenir de una contradicción de tesis, no resolvió el tema de fondo de la misma y, por ende, no constituye jurisprudencia.

Dicha situación significa que al ser el precedente anterior una simple tesis aislada que debe ser subordinada a las tesis de jurisprudencia emitidas por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de las cuales se ha concluido que para que un fin extrafiscal pueda ser considerado legítimo, no resulta suficiente que el legislador lo haya señalado en los antecedentes legislativos de la ley en cuestión, sino que éste debe encontrarse debidamente fundando, motivando y soportando la imposición de la ley tributaria de que se trate.

Situación que resulta más evidente, ya que en la tesis aislada que nos ocupa, nuestro Máximo Tribunal estableció claramente que tratándose de actos de autoridad legislativa que persigan un fin extrafiscal, el requisito de fundamentación se satisface cuando aquella actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución le confiere.

En efecto, la existencia de un fin extrafiscal en ningún caso puede justificar la violación a los derechos fundamentales y, particularmente, a las garantías de justicia tributaria previstas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, ha sido reconocido por el Pleno de la Suprema Corte¹¹⁶.

¹¹⁶ **CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dieciséis de

De lo anterior, se advierte con claridad que nuestro Máximo Tribunal ha establecido que la existencia de un fin extrafiscal en ningún caso podría justificar el hecho de que una ley de carácter tributario resulte violatoria de los derechos fundamentales de los gobernados, incluso aquellas previstas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, situación que también fue reconocida en la sesión del 27 de marzo de 2007 celebrada por el Pleno de la Suprema Corte al resolver la contradicción de tesis número 32/2006¹¹⁷.

noviembre en curso, aprobó, con el número CIV/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Tesis de jurisprudencia 18/91 aprobada por el Tribunal Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros: Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Guitrón, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Santiago Rodríguez Roldán, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José Trinidad Lanz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Ausentes: Felipe López Contreras, Samuel Alba Leyva, Victoria Adato Green, José Martínez Delgado y Clementina Gil de Lester. México, D.F., a 31 de mayo de 1991.”

117 “...

El fin extrafiscal es posible y debe establecerse, y puede establecerse el fin extrafiscal como justificante para el cobro de un impuesto, pero no puede establecerse si de alguna manera no se respetan los principios constitucionales del artículo 31, fracción IV; podemos establecer la posibilidad de que existan fines extrafiscales en la medida en que estén respetados los principios constitucionales del artículo 31, fracción IV; porque de lo contrario estamos estableciendo un requisito adicional al artículo 31, fracción IV.

Y por otro lado, tengo las tesis anteriores en las que se trató el fin extrafiscal en los que se decía: “El propósito fundamental de los impuestos es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la federación, los estados y los municipios; ello no impide que el Legislador al establecer las diversas resoluciones tome en consideración además, “no en vez de”; además de manera accesoria o secundaria algunas de las consecuencias que sobre la colectividad pueden tener esos porcentajes, a efecto de que sirvan de apoyo a la política social que el Estado tenga interés en impulsar o regular mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos”.

¿Y qué hemos dicho últimamente?, porque al principio se sostuvo también este criterio; al final se dice: “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 que no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación de los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino del gasto público consagrados en el artículo 31, fracción IV.- “Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que deben analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto”.

¿Y qué se está haciendo en esta resolución que emite la Segunda Sala, no se está analizando el problema de equidad ajeno al de fin extrafiscal, sino simplemente se está yendo al fin extrafiscal determinando que éste justifica plenamente la exención que se establece en el artículo 8º, y yo creo que con esto estamos olvidando la forma en que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha venido construyendo todos estos criterios en relación con los fines extrafiscales, que no son equivocados; yo creo que en un momento dado el Legislador tiene la posibilidad de establecer estos fines extrafiscales, pero siempre y cuando no se olvide que primero que nada debe respetarse los principios constitucionales que se establecen en el artículo 31, fracción IV.”

De lo hasta aquí expuesto, se puede observar que nuestro Máximo Tribunal ha llegado a la conclusión de que si bien es posible crear disposiciones de carácter tributario con ciertos fines extrafiscales, éstos en ningún caso podrían justificar una violación a los principios y garantías constitucionales de los gobernados, incluso aquellas previstas por el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Efectivamente, si la medida tributaria impuesta por el legislador no es el medio idóneo para lograr una cierta finalidad extrafiscal, resulta evidente que ésta de ninguna forma podría justificar la imposición de dicha medida tributaria y, mucho menos, una posible violación a los derechos fundamentales.

Esta postura ha sido corroborada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia por reiteración de rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”¹¹⁸.

Por lo anterior, se pueden establecer las siguientes conclusiones:

1. La imposición de medidas que persigan fines de carácter extrafiscal a través de leyes de carácter tributario, de ninguna forma pueden desconocer el marco de libertades y derechos fundamentales de los gobernados previsto por la Constitución, según lo dispuesto por los artículos 1º y 25 de dicha Carta Magna.

2. Para la legitimación de un fin extrafiscal no basta que el legislador lo haya señalado en los antecedentes legislativos de la ley en cuestión, sino que éste debe encontrarse debidamente fundando, motivando y justificando la imposición de la ley tributaria.

¹¹⁸ ***EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.*** Tesis de jurisprudencia 31/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de febrero de dos mil siete.”

3. Si bien se pueden emitir disposiciones tributarias con fines extrafiscales, éstos en ningún caso podrían justificar una violación a los principios y garantías constitucionales de los gobernados, incluso aquellas previstas por el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

4. Si la medida tributaria establecida por el legislador no es el medio idóneo para lograr una cierta finalidad extrafiscal, ésta de ninguna forma podría justificar la imposición de dicha medida tributaria y, mucho menos, una posible violación a los derechos fundamentales.

2. IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.

A efecto de continuar con el presente estudio y adentrarnos al tema en específico, es importante dilucidar y dejar en claro si los impuestos objeto del presente análisis, esto es, aquellos que tienen fines extrafiscales realmente deben de ser considerados como impuestos o no.

Sobre el tema en cuestión, existen opiniones encontradas, por un lado encontramos a Albiñana, autor que diferencia a los impuestos con fines fiscales de los extrafiscales, “pues priva de la categoría de impuesto a estos últimos, por no ostentar, en su dicho la misma naturaleza”.¹¹⁹ Es decir, le quita la calidad de impuesto a aquellas contribuciones que persigan fines distintos de los recaudatorios, pues los considera de naturaleza distinta a aquellos que persiguen la recaudación.

Por otro lado tenemos a la corriente que opina que si son impuestos aquellos que tienen un fin distinto al recaudatorio, dentro de esta corriente destaca el doctrinario Moschetti, el cual establece que “los tributos con fines fiscales tienen como fin la obtención de un ingreso y, por tanto, son instrumentos con una finalidad posterior, los tributos con fines extrafiscales tienen una finalidad directa (tuitiva, demográfica, redistributiva, preventiva, sancionadora, etc.) que prescinde inmediatamente del ingreso pero que,

¹¹⁹ García Bueno, Marco César. *Op. Cit.* Pág. 274.

ciertamente, está lejos de excluirlo: si no produjeran un rendimiento no serían pagadas por nadie y tampoco serían ingresos tributarios. La finalidad de la exacción es, pues, en los dos casos distintos, pero también el tributo extrafiscal, al proporcionar un rendimiento sirve para hacer frente a los gastos del ente público”.¹²⁰

Al respecto, y tomando en consideración ambas posturas, desde nuestra perspectiva la segunda postura la consideramos más acertada. En este sentido, consideramos acertada la posición manejada relativa a que el tributo es aquel que representa un ingreso para el Estado, y en este caso los Impuestos Extrafiscales, representa tal ingreso, cosa diferente es la utilización que se le da, la cual varía de los impuestos fiscales.

Una idea adicional, por la cual apoyamos dicha teoría es que consideramos que aún el tributo fiscal, lleva implícito una repercusión social, con lo cual queremos decir, que lleva un logro extrafiscal el cual es cumplirle a la gente, diferentes necesidades las cuales deben ser satisfechas por el Estado.

3. IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

Hemos llegado hasta la parte más importante de este trabajo, lo cual consiste en vislumbrar si los impuestos con fines extrafiscales cumplen o en su caso si deben de cumplir con los principios de justicia tributaria, previstos en nuestra Constitución.

Al respecto, Sergio Francisco de la Garza establece que “la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirectos solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los

¹²⁰ *Ibid.*, Pág. 276.

iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos”¹²¹.

En consecuencia, podemos decir que los principios que representan la justicia tributaria son los de Proporcionalidad y Equidad, mismos que como se estudió en capítulos anteriores se deben de tomar por separado, es decir, no son un mismo concepto, sino que son dos conceptos que se complementan a la hora de crear un tributo.

Dichos principios son nombrados de esta forma en la Constitución, pero en países más avanzados estos principios son denominados como Capacidad Contributiva y de Igualdad, obviamente no tienen los mismo alcances, pues como ya dijimos, en países como España, Italia y Alemania por nombrar solo algunos, estos principios han avanzado y tienen un alcance mayor, las leyes son más explícitas en cuanto a su contenido, no como en México, que la propia Suprema Corte no ha podido precisar una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple con dichos requisitos de justicia y cuando no.

Una vez aclarado el problema de que principios son los que integran la denominada justicia tributaria, continuaremos nuestro estudio diciendo que la justicia tributaria posee una importancia capital en el Derecho Tributario, es su razón de ser y su criterio a seguir.

Al respecto, Joxe Mari Aizega nos dice que los principios de justicia tributaria, son un ideal que en este caso concreto se persigue por el camino de la imposición¹²², con esto, dicho autor quiere decir que, la justicia tributaria debe de ser la base de todo régimen tributario y el tributo como norma individual es la materialización de esa base.

¹²¹ De la Garza, Sergio Francisco. *Op. Cit.*, Pág. 309.

¹²² Aizega Zubillaga, Joxe Mari. La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria. Servicio Editorial Universidad del País Vasco, 2000, Pág. 111.

Para Sainz de Bujanda la justicia tributaria es: “en realidad el tema de justicia tributaria no es un tema frívolo, destinado a aparecer o desaparecer al compás de la moda o de la fantasía de los autores. Es un tema perdurable, porque no es sino especificación del tema eterno de la justicia. No hay escape; el tributo es justo, o no es legítima su recaudación.”¹²³

De lo anterior podemos darnos cuenta la importancia que tienen los principios de justicia tributaria en los impuestos, con esto no decimos que son los más importantes y sin ellos los impuestos no existirían, pues estaríamos en un error, ya que todos los principios constitucionales son importantes, a lo que nos referimos es que estos principios sirven de referente al legislador para no cometer arbitrariedades a la hora de crear un tributo, pues como afirma Sainz de Bufanda, el tributo debe de ser justo, de lo contrario no es legítima su recaudación.

Es necesario recordar que el Estado, como ente jurídico y político, ha sido creado para contribuir a la satisfacción de las necesidades del hombre y permitir su convivencia armónica en sociedad. Sin embargo, para que sea posible realizar tales objetivos, es ineludible que cuente con los recursos económicos suficientes. Sin recursos, el Estado no puede funcionar, pierde su esencia al no tener los medios económicos para cumplir con su objetivo.

En consecuencia, la materia tributaria se vuelve esencial para el funcionamiento del Estado. La forma para obtener dichos recursos es a través de los ciudadanos, vía contribuciones. Las contribuciones son, más que un medio de obtener recursos, representan la participación activa del ente público. El Estado, empero, no se limita a la obtención de recursos, sino que participa en el desarrollo social, político y económico mediante la creación de tributos con fines extrafiscales.

La utilización de dichos fines extrafiscales no puede ser llevada hasta el punto de crear peligros económicos (por ejemplo gravar de forma excesiva las

¹²³ *Ibid.*, Pág. 111.

rentas) o violar principios jurídicos. Permitir tratamientos discriminatorios de capacidades económicas formalmente iguales en nombre del interés colectivo, no significa atribuir al legislador un poder ilimitado. Al contrario, representa un nuevo límite para el legislador, el cual se ve obligado a observar tanto a la capacidad contributiva como a las exigencias colectivas.¹²⁴

La necesidad de crear contribuciones con fines extrafiscales exige una doble función, tanto de justicia tributaria como de justicia social. En el primer caso, es el principio de capacidad contributiva el fundamento de la imposición; en el segundo caso, se validan el resto de los valores constitucionales que persiguen fines de justicia social.¹²⁵

Al respecto, agrega Lasarte que se deduce que el sistema fiscal es hoy una realidad compleja, difícil de someter a un único principio rector e imposible de explicar desde un único punto de vista. Para comprender esta realidad es conveniente advertir que junto a un conjunto de valores individuales hay un grupo de valores sociales que inspiran las decisiones básicas sobre el sistema fiscal. De esta manera, escribe Casado Ollero, que serán las exigencias que las normas constitucionales planteen respecto a la extensión y fines del Estado las que decidan la magnitud de las necesidades económicas de éste y los medios para cuya satisfacción ha de ordenarse la actividad financiera del mismo.¹²⁶

Las contribuciones, como instrumento recaudatorio, se utilizan para la realización de ciertas actividades, sin embargo, en el momento en que un impuesto se aparta de su función recaudatoria, se estará ante un impuesto extrafiscal.

Al respecto, Rosembuj manifiesta que “los impuestos con fines extrafiscales aún cuando persiguen objetivos de política económica y social, no tienen necesariamente que estar en contradicción con el financiamiento de los

¹²⁴ Moschetti, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1980. Pág. 288.

¹²⁵ García Bueno, Marco Cesar. *Op. Cit.*, Pág. 266.

¹²⁶ *Ibid.*, Pág. 266.

gastos públicos. La finalidad es digna de tutela desde el punto de vista del ordenamiento jurídico financiero”.¹²⁷

Esta postura ha sido defendida por Palao Taboada, al considerar que los fines extrafiscales 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. La tesis es confirmada por Lejeune, cuando expone que el principio de capacidad contributiva resulta insuficiente para dar solución a todo el fenómeno tributario; problema que en su opinión se resuelve con la utilización del principio de igualdad tributaria. “De esta forma el legislador puede perseguir los fines que considere oportunos siempre que, en caso de establecer tratamientos diferenciados, no incurra en arbitrariedad y no perjudique la igualdad de hecho”.¹²⁸

Al respecto Herrera Molina nos dice: “en definitiva, el principio de capacidad contributiva sufre un menoscabo cuando se utilizan tributos con fines extrafiscales en deterioro de la justicia impositiva, pero abre la pauta a la justicia social.”¹²⁹ De tal forma que los impuestos con fines no fiscales menoscaban un poco el principio de capacidad contributiva, pero como sostiene el mismo Herrera Molina “nunca se insistirá, en su desaparición, sólo procederá a su desvío cuando la búsqueda de otros valores amparados por la Constitución (protección al medio ambiente, estabilidad económica, etc.) así lo exijan.”¹³⁰ Dicho en otras palabras el interés general adquiere relevancia en la justificación de los tributos con fines extrafiscales.

Moschetti, establece que la capacidad contributiva no es únicamente toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en la Constitución.¹³¹

¹²⁷ *Ibid.*, Pág. 268.

¹²⁸ *Ibid.*, Pág. 266

¹²⁹ *Ibid.*, Pág. 282.

¹³⁰ *Ibid.*, Pág. 285.

¹³¹ Moschetti, Fransesco. *Op. Cit.* Pág. 277.

Un impuesto con fines extrafiscales debe de reflejar una efectiva manifestación de capacidad contributiva, por mínima que sea, como exigencia lógica y caracterizadora de toda tributación, limitándose la discrecionalidad concedida al legislador.¹³²

La presencia de tributos extrafiscales en un sistema fiscal, implica de cierta forma “una lesión al principio de capacidad contributiva”¹³³. Esto no quiere decir que aunque se contraviene dicho principio, no se esta en presencia de un menoscabo a la justicia y mucho menos son constitucionalmente ilegítimos.

La Capacidad Contributiva nos dice Cortés Domínguez “no la podemos considerar más que como un instrumento de orden social y económico más justo; instrumento que muchas veces, quizás tenga que ceder en beneficio de la aplicación de otros principios más eficaces en la obtención de un reparto más justo de la renta y de un crecimiento de ésta”.¹³⁴ Dicho en otras palabras podemos decir que la Capacidad Contributiva exige que las cargas tributarias recaigan sobre la riqueza disponible. Lo cual no quiere decir que estemos en presencia de una regla inquebrantable, pues como toda regla existen sus excepciones las cuales las encontramos en los objetivos extrafiscales de los tributos. Es decir, cuando se busca la realización extrafiscal de un impuesto podemos correr el riesgo de afectar el principio de Capacidad Contributiva, lo cual no es razón suficiente para considerarlo como inconstitucional ni mucho menos, pues dicho principio no es el único elemento que puede hacer realidad los ideales de justicia.

La naturaleza de los impuestos no se limita únicamente a la obtención de ingresos por parte del Estado. Estos poseen una finalidad paralela que permite al Estado cumplir con sus compromisos sociales, políticos y económicos.

¹³² Vaquera García, Antonio. *Fiscalidad y Medio Ambiente*. Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999. Pág. 96.

¹³³ García Bueno, Marco Cesar. *Op. Cit.*, Pág. 279.

¹³⁴ *Ibid.*, Pág. 280

Al respecto, podemos decir que los tributos constituyen, por tanto, los medios jurídicos más importantes para la obtención de los recursos pecuniarios de la hacienda pública. Y, agregaríamos, un medio efectivo para realizar actividades de importancia en la consolidación de los objetivos sociales, políticos y económicos establecidos en la Constitución.

En este orden de ideas podemos concluir que uno de los principios que integran a la justicia tributaria, es la capacidad contributiva, aplicado al caso concreto de los impuestos extrafiscales, dicho principio debe de ser respetado en este tipo de impuestos, es decir, no por el hecho que los impuestos tengan fines distintos a los recaudatorios, es causa de que no se respeten los principios, lo único que se hace cuando estamos en presencia de esta figura fiscal, es adecuar la capacidad contributiva al fin que se quiere lograr, y con esto respetamos los lineamientos constitucionales que establecen los requisitos para que un impuesto sea válido, dicho en otras palabras, los impuestos con fines extrafiscales atentan contra el principio de capacidad contributiva en aras de lograr otros fines constitucionalmente legítimos y de interés público.

Para finalizar este punto, podemos citar al doctrinario Vaquera García el cual establece que “cabe un amplio uso del instrumento tributario con fines no fiscales, siempre que el objetivo perseguido en él sea de carácter incentivador y no meramente penalizador; de este modo, para que adquieran total validez en el ordenamiento, deben cumplir con los requisitos de gravar un hecho lícito y de manifestar capacidad contributiva.”¹³⁵

En conclusión, el principio de capacidad contributiva no tiene una participación activa en los tributos extrafiscales, es decir, los fines extrafiscales no respetan del todo al principio de capacidad contributiva. Su respaldo constitucional lo encontramos en los otros principios que protegen los intereses de los gobernados. Con lo anterior lo que queremos dejar claro es que se debe de dar su lugar al principio de capacidad contributiva, pues como hemos visto hasta el momento es un principio de gran importancia en la vida de los

¹³⁵ Vaquera García, Antonio. *Op. Cit.*, Pág. 101.

impuestos, pero de igual forma tenemos que reconocer que no es un criterio absoluto de justicia.

Siguiendo con este razonamiento, la extrafiscalidad de la que hemos hablado no presenta ningún problema, esto cuando se analiza a la luz no solo del principio de capacidad contributiva sino también del resto de los valores establecidos en la Constitución, esto es, tomando de igual forma en consideración lo previsto por los artículos 31 fracción IV y 25 Constitucionales, los cuales ya fueron analizados en líneas anteriores.

Así las cosas, podemos decir que el fundamento directo de los impuestos con fines extrafiscales, no lo encontramos únicamente en el artículo 31 fracción IV Constitucional, sino que también lo encontramos en lo previsto en el artículo 25 Constitucional, pues el fundamento de esta clase de impuestos es el orden público y la justicia social, conceptos que se encuentran inmersos en el citado precepto.

No obstante lo anterior, creemos que no resulta del todo claro y preciso los fundamentos de esta clase de impuestos y dada la trascendencia de los mismos es importante precisar que creemos necesario una reforma a efecto de que la misma colme de forma absoluta los requisitos constitucionales que deben regir a dichos impuestos que tienen un fin distinto al fiscal.

Al respecto, es preciso mencionar que junto con el principio de capacidad contributiva del que ya hablamos en párrafos anteriores, se encuentra el principio de igualdad, el cual es el otro principio que denota justicia tributaria. Podemos afirmar que el principio de capacidad contributiva, tiene su apoyo en el principio de igualdad, visto este como interdicción de la arbitrariedad, es decir, el principio de igualdad en los impuestos extrafiscales es el que le da el soporte de legitimidad a los mismos.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 1° de nuestra Constitución¹³⁶ establece el principio de igualdad ante la ley, que consiste en que a nadie se le puede excluir de los diversos supuestos que son regulados por las leyes.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra igualdad, significa: I. “*conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad*”, así como “*correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo*”. II. ante la ley: “*principio que reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos.*”

En este mismo sentido, de manera elocuente y por demás clara, el Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México,¹³⁷ señala que la igualdad consagrada en diversos artículos de la Constitución es una igualdad jurídica, que se traduce en el tratamiento igualitario que deben recibir las personas que se encuentren en una determinada situación, regulada por cuerpos normativos.

¹³⁶ “**Artículo 1.** En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

[...]”

¹³⁷ “La igualdad, por otro lado, es considerada elemento fundamental de la justicia. En efecto, la justicia únicamente puede existir entre personas que son tratadas de la misma manera en las mismas circunstancias y cuyas relaciones, en tales circunstancias, son gobernadas por reglas fijas. Este tipo de problemas, como veremos, se encuentran más vinculados con el funcionamiento del orden jurídico.

El requerimiento igualdad no significa: “lo mismo para todos”. El requerimiento igualitario de la justicia significa que, por un lado, los iguales deben ser tratados igual y por otro, los desiguales deben ser tratados teniendo en cuenta sus diferencias relevantes. Los corolarios de la igualdad son la imparcialidad y la existencia de reglas fijas. La justicia requiere imparcialidad en el sentido de que la discriminación o el favor en el trato de individuos es hecho sólo en virtud de circunstancias relevantes. Si un padre favorece a un hijo por encima del otro, sin fundamentos relevantes para tal discriminación, el trato es desigual y, por tanto, injusto. Si un hombre, por el contrario, en cuestiones de hospitalidad, favorece a sus amigos por encima de los desconocidos, su conducta es injusta toda vez que no está realizando una función en que se requiere que sea imparcial (Stein). La igualdad requiere de reglas fijas porque su modificación, durante el proceso de valoración de las circunstancias, altera, precisamente, las circunstancias en perjuicio o en beneficio de alguien. Esto es lo que conviene a las reglas fijas y a la imparcialidad en elementos indispensables para entender los problemas de la igualdad jurídica.”

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹³⁸ ha señalado que para que se respete la garantía de igualdad se debe ineludiblemente dar un mismo trato a aquellas personas que son iguales y solamente dar un trato desigual a aquéllas que lo son jurídicamente.

Otro de los derechos fundamentales de justicia tributaria que contempla el artículo 31, fracción IV de la Constitución¹³⁹, es el de equidad tributaria que implica esencialmente la igualdad de trato de la disposición fiscal a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias; de igual forma, dicho principio establece que la ley impositiva trate desigualmente a quienes guardan una situación desigual.

Conceptualmente, el principio de equidad tributaria exige que a iguales presupuestos de hecho deban corresponder las mismas consecuencias jurídicas, evitando así un trato discriminatorio entre situaciones de la misma naturaleza, sin que tampoco se puedan establecer desigualdades.

Por tal motivo, para que se respete el principio de equidad, es necesario que la ley otorgue un trato igual a contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias en la realización de los actos objeto del tributo.

Por su parte, nuestro Máximo Tribunal, funcionando en Pleno o en Salas ha concluido que los fines extrafiscales, pueden derivarse de la exposición de motivos, del proceso legislativo, o de una interpretación no complicada del propio precepto legal. Sin embargo, el tratamiento desigual entre contribuyentes siempre debe atender a una razón objetiva y contundente que debe estar orientada a que los fines extrafiscales sean considerados útiles para el desarrollo armónico del país.

¹³⁸ **IGUALDAD. LIMITES A ESTE PRINCIPIO.** Tesis de jurisprudencia 81/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintidós de septiembre de dos mil cuatro.”

¹³⁹ “**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV. 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.”

No obstante lo anterior, nosotros consideramos que la existencia de un fin extrafiscal como “justificante” de un trato discriminatorio, cualquiera que sea su fuente y donde esté ubicado, debe respetar las garantías de justicia tributaria.¹⁴⁰

En consecuencia tenemos que en los impuestos con fines extrafiscales se busca el trato similar, es decir, respetar el principio de igualdad y también por otro lado se debe respetar el principio de capacidad contributiva tomando en cuenta el fin que persigue el impuesto.

4. DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE CONTIENEN ELEMENTOS EXTRAFISCALES.

Es importante mencionar que no existe en México una Ley, en la cual se encuentren todos y cada uno de los Impuestos con Fines Extrafiscales que existen en el nuestro país. Este tipo de contribuciones las encontramos en distintos ordenamientos legales.

Al respecto, y a manera de ejemplo de este tipo de impuesto con fines extrafiscales tenemos que el 8 de octubre 2013, el Ejecutivo de la Unión presentó una iniciativa de reforma de diversas disposiciones fiscales, dentro de la que se proponía reformar la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, hasta ese momento vigente.

En dicha iniciativa se propuso reformar dicha Ley para gravar con una cuota la importación y enajenación de bebidas saborizadas, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas, siempre y cuando éstos contengan cualquier tipo de

¹⁴⁰ **CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** Tesis P. CIV/99 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Diciembre de 1999, página 15.

azúcares añadidos; así como la enajenación de alimentos no básicos que tengan densidad calórica igual a 275 kilocalorías o más, por cada 100 gramos de producto.

En la exposición de motivos de dicha iniciativa, el Ejecutivo Federal señaló que el sobrepeso y obesidad representan un problema de salud pública en México y que es fundamental contar con una política de Estado, así como lograr cambios en los patrones de alimentación y actividad física de la sociedad mexicana.

Dada la problemática de la alta prevalencia de estas enfermedades derivadas de sobrepeso y obesidad, el Ejecutivo Federal consideró que para disminuir sus efectos negativos no sólo debe ser analizada desde una política netamente de salud pública; sino también, desde una medida de carácter fiscal, la cual coadyuvaría con los propósitos mencionados.

Esto es, pues con el aumento en los precios de dichos productos se inhibiría su consumo y en consecuencia el problema de sobrepeso y obesidad que aqueja en la población disminuiría considerablemente.

Dichas modificaciones fueron aprobadas por la Cámara de Diputados y por la Cámara de Senadores el 28 de octubre del mismo año. Derivado de ello, se realizaron diversas reformas y adiciones a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para establecer un impuesto a las bebidas saborizadas, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas, siempre y cuando éstos contengan cualquier tipo de azúcares añadidos; así como la enajenación de alimentos no básicos que tengan densidad calórica igual a 275 kilocalorías o más, por cada 100 gramos de producto.

Los legisladores al dictaminar la reforma que se menciona, fundamentaron la inclusión de dichas cuotas con base en ciertos fines extrafiscales, a saber

a) Que el problema de sobrepeso y obesidad se ha acentuado en México, registrando un incremento significativo en los últimos años, lo que aumenta la demanda de servicios de salud y afecta el desarrollo económico y social de la población de tal forma que el costo de la obesidad fue de 67,000 millones de pesos en 2008 y, en caso de no actuar, el costo que implicaría en el futuro será mayor a la inversión requerida hoy para implementar políticas que hagan frente a esta problemática.

b) Que existe una mala nutrición por deficiencias, lo cual obedece al consumo excesivo de “calorías vacías”, dado que se trata de alimento que brindan al organismo un aporte energético significativo y pocos o nulos nutrientes necesarios.

c) Que el sobrepeso, obesidad y diabetes ha aumentado con rapidez en México, situación que es provocada, entre otros motivos, por el consumo de bebidas, entre las que se incluye a los refrescos como las menos saludables, debido a que proveen excesivas calorías y ninguno o muy escasos beneficios nutricionales.

d) Que las bebidas azucaradas representan productos con alta densidad energética, pero bajo aporte nutricional incidiendo en el aumento de peso.

e) Que los alimentos con densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos representan productos con bajo aporte nutricional incidiendo en el aumento de peso.

f) Que cualquier esfuerzo para disminuir los efectos negativos de esta situación y los costos que genera su atención, debe ser analizado no solamente desde una política netamente de salud pública; es por ello que se considera una medida de carácter fiscal.

Al respecto, como se puede observar se intenta justificar el supuesto fin

extrafiscal de las disposiciones que nos encontramos analizando, sin embargo, consideramos que ninguno de ellos justifica que la cuota que nos ocupa se aparte de los principios constitucionales tributarios que todo impuesto debe respetar.

Esto es así, pues como podemos ver la propia Exposición de Motivos de las reformas a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que nos encontramos estudiando, de ninguna manera parte de la misma se puede advertir que los fines que se buscan no son reales y mucho menos justifican una violación a los derechos fundamentales previstos por nuestra Constitución.

Al respecto, el problema que supuestamente se busca atacar con la reforma que se menciona es el sobrepeso y la obesidad; sin embargo, el legislador pierde de vista que el problema de obesidad en nuestro país no se debe únicamente a la alimentación sino, entre otras cuestiones, al sedentarismo de sus gobernados ante la falta de lugares públicos de recreación o para practicar el deporte, falta de educación alimentaria, pero bajo ninguna circunstancia puede ser atribuible únicamente a los productos que se pretende gravar.

Derivado de lo anterior, consideramos que las justificaciones que el legislador efectuó para gravar a los productos en comento, simplemente no atienden al fin extrafiscal aludido, sino a un fin meramente recaudatorio que además resulta violatorio de derechos fundamentales.

Situación que se evidencia con el hecho de que el presupuesto de ingresos por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios por bebidas saborizadas contenido en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014, no guarda relación alguna con el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014 en relación con el egreso autorizado para la salud, en el rubro de prevención de la obesidad.

Al respecto, el artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación autoriza la recaudación de ingresos por concepto de impuesto especial sobre

producción y servicios por la enajenación o importación de bebidas saborizadas en cantidad de \$12,455 y por lo que hace a los alimentos no básicos con alta densidad calórica de 5,600 ambos en millones de pesos, ello bajo el supuesto argumento de combatir los problemas de salud generados con motivo del sobrepeso y la obesidad.

Sin embargo, de la revisión al Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014 en el mismo solamente se autoriza el gasto para la prevención contra la obesidad por una cantidad de \$326'120,136.00.

En este sentido, lamentablemente un porcentaje mínimo de lo recaudado para combatir la obesidad será realmente aplicado a dicho fin, y el resto será llevado contra el gasto corriente del Estado, cuando lo coherente hubiera sido que si se está contribuyendo con la única finalidad de combatir la obesidad (según se desprende de la exposición de motivos), dichas contribuciones en su totalidad debieran destinarse a dicho fin por el cual supuestamente justifican la recaudación, como sería fomentado la actividad física de los mexicanos, o mejorando la educación o en su caso mejorando el sistema de salud.

Así, si el fin que supuestamente justifica la recaudación por la enajenación de determinados productos en el impuesto con fin extrafiscal que nos encontramos analizando, es el combate a la obesidad, no guarda relación alguna que un porcentaje mínimo de dicha recaudación vaya a ir destinado al combate de dicho fin, por lo que resulta evidente el ávido fin recaudatorio perseguido con la reforma analizada a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y que por ningún motivo debe de desprenderse de los límites garantistas consagrados en nuestra Constitución y Tratados Internacionales de los que México es parte.

Derivado de lo anterior, se evidencia que debido a la falta legislativa de los impuestos con fines extrafiscales se permite en este caso a los legisladores ocultar pretensiosamente en fines extrafiscales como lo sería el combate a la obesidad, impuestos que tienen realmente un fin meramente fiscal por lo que

resulta carente de soporte técnico y jurídico dichos gravámenes y lo cual denota necesaria una reforma que ponga fin a dichas situaciones que se alejan de lo previsto en nuestra Constitución.

Sobre lo anterior, advertimos diversas consideraciones que dieron motivo al presente análisis. En primer lugar y debido a lo hasta aquí expuesto, consideramos que el legislador al momento de crear los impuestos extrafiscales, lo hace con una falta de técnica legislativa lo que conlleva al mismo a establecer en Ley un impuesto que adolece de las garantías que todo tributo debe de respetar.

En efecto, como ha quedado abordado, los impuestos con fines extrafiscales, son tributos que no tienen como principal finalidad el perseguir fines recaudatorios, no obstante ello, los mismos no dejan de ser considerados como impuestos y en consecuencia deben ceñirse a los requisitos constitucionales previstos para ellos.

En ese sentido, y en el ejemplo que estamos analizando el legislador al darle vida a los impuestos extrafiscales que nos ocupa pretende darle una justificación preventiva a los mismos, apartándose con ello de los principios tributarios que deben de regir a todo impuesto.

Lo anterior es así, pues si la finalidad real de los mismos es el cuidado de la salud debido a la obesidad y el sobrepeso que aqueja en el país, lo cierto es que resulta totalmente ilógico y poco coherente que sólo una mínima parte de lo recaudado se destine para el cuidado de la finalidad por la cual fueron creados, tal y como se prevé de la Ley de Ingresos y Egresos respectivamente.

Al respecto, consideramos que lo procedente es que lo recaudado por este tipo de impuesto con fin extrafiscal, a efecto de que cumpla con el objetivo para el cual fue creado y para apartarse de un fin recaudatorio y cumplir su fin social, el mismo debe de ser destinado completamente para en el caso que nos ocupa al cuidado de la obesidad y sobrepeso de los ciudadanos del país como lo

es en el caso en estudio.

De lo hasta aquí expuesto, y tomando como base el ejemplo de impuestos extrafiscales aquí analizado podemos concluir que por el hecho que un impuesto tenga fines extrafiscales ello no constituye una posibilidad de que el mismo atente en contra de los principios constitucionales que dan vida a los impuestos.

En efecto, y la finalidad del presente estudio, es para realizar una propuesta en forma a efecto de que los impuestos con fines extrafiscales sean regulados de manera explícita en nuestra Carta Magna, para el efecto de que sirva como candado para los legisladores en no violentar los principios que rigen a todos los impuestos y en su caso se establezcan las características que debiesen de ser respetadas a efecto de que un impuesto con fin extrafiscal no sea considerado contrario a la Constitución.

Adicionalmente en la propuesta de mérito consideramos necesario que se establezca de forma explícita que cada centavo que se recaude de forma extrafiscal, debe de ser destinado al sector que se esta intentando proteger.

Esto es, en el caso en estudio, si el impuesto extrafiscal analizado tiene como finalidad la preservación de la salud de las personas cuidando el sobrepeso y obesidad de las mismas, consideramos que la totalidad de los impuestos que se pretendan recaudar por dicho impuesto sean destinados al cuidado que tutela y no solo una mínima parte del mismo como sucede en la actualidad.

Lo anterior es así, pues de forma contraria únicamente se estaría revistiendo con el carácter de extrafiscal a un tributo que tiene como finalidad la recaudación, pues en su mayoría es destinado al gasto corriente y no así a la tutela del bien que se pretende preservar.

En este sentido, creemos necesario una reforma para esclarecer dicha

situación y en dicho tenor los impuestos extrafiscales cumplan cabalmente con la finalidad para la cual fueron creados, esto es para preservar un bien social y aportar más al cuidado de la sociedad.

5. OTRAS CONSIDERACIONES.

En adición a lo anteriormente señalado, también se estima criticable que el Estado (evidentemente por conducto del Legislador) haga uso arbitrario de los impuestos con fines extrafiscales, siendo que cuenta con otros medios legales para obtener dichos fines.

En efecto, del análisis que se realice de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se advertirá que las diversas secretarías de Estado cuentan con atribuciones para fomentar o promover actividades en materia de salud, comercio, recursos naturales, población, vivienda entre otras.

Derivado de ello, el Estado, por conducto del Poder Ejecutivo (secretarías de Estado) cuenta con los medios legales para promover, apoyar y estimular las actividades de los gobernados a través de programas y disposiciones de carácter administrativo.

Por lo anterior, se estima criticable que el Estado, teniendo los medios legales para promover o motivar ciertas actividades, haga uso arbitrario excesivo de los impuestos para tales propósitos, máxime que, como se ha señalado anteriormente, en ocasiones se violan en perjuicio de los contribuyentes los principios constitucionales en materia tributaria.

Esto es, probablemente si el Estado, por conducto de sus secretarías de Estado ejerciera las atribuciones que les fueron conferidas, no sería necesario hacer uso arbitrario de las contribuciones con fines extrafiscales.

No obstante lo anterior, y a efecto de dar una verdadera seguridad jurídica a los contribuyentes, es que por medio del presente estudio, se propone

una reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para crear un marco de legalidad a la actuación del Estado, en el que se reconozca la existencia de los fines extrafiscales de forma explícita que, en ocasiones, las contribuciones pueden perseguir.

5.1. PROPUESTA: ADICIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Por lo anterior, y a efecto de, por un lado, reconocer constitucionalmente los fines extrafiscales de las contribuciones, dada la importancia y a su vez ambigüedad que dichos fines extrafiscales tienen y, por otro lado, dar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, tanto frente a las autoridades fiscales como frente a los tribunales federales que pretendan justificar ciertas contribuciones violatorias de los principios constitucionales en materia tributaria con base en fines extrafiscales previstos en disposiciones constitucionales, se propone la siguiente modificación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir a los gastos públicos, **considerando de forma primordial al bienestar social y económico así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan,** de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Con la adición que se propone al artículo 31, fracción IV, constitucional, se busca crear un marco jurídico constitucional que reconozca la existencia de los fines extrafiscales de las contribuciones, pero subordinado a los principios constitucionales en materia tributaria.

Asimismo, se estima que la adición que se propone brindará a los contribuyentes una mayor seguridad jurídica en cuanto que será de su conocimiento, que si bien el fin de

los impuestos deben ser los gastos públicos, las contribuciones también tienen como finalidad servir de instrumento para el bienestar social económica del país.

Situación que deberá de quedar debidamente plasmada y pormenorizada en las diversas leyes que contengan a este tipo de impuestos, destinando su recaudación en su totalidad al fin que se pretende preservar.

En efecto, al reconocer en el artículo 31, fracción IV, constitucional, que con los impuestos se busca proveer al bienestar social y económico así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, se reconoce la posibilidad de que los impuestos, ya sean federales o locales, puedan contener fines extrafiscales, ya sea de contenido social o económico.

Estos es, se reconoce la posibilidad de que ya sea la Federación, los estados, la Ciudad de México o los Municipios, establezcan impuestos con los que de manera accesoria, a su fin principal, que es el recaudar, contengan fines extrafiscales, motivando o desalentando actividades sociales o económicas.

Es importante señalar, desde luego, que el reconocimiento constitucional de que las contribuciones puedan atender a fines extrafiscales, de ninguna manera implica que los principios de legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público, no deban respetarse, pues evidentemente dichos principios constituyen garantías individuales a favor de los contribuyentes, y, por ende, deben ser objeto de observancia en toda ocasión en tanto al momento de legislar como al momento de juzgar.

En otras palabras, las contribuciones ante todo deben atender y respetar los principios constitucionales en materia tributaria. El hecho de que se reconozca el fin extrafiscal que con los mismos se persigue, no implica de ningún modo que el fin extrafiscal esté por encima de los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino la gasto público.

No se debe olvidar que las contribuciones con fines extrafiscales ante todo son contribuciones, y que, por lo tanto, deben atender a los principios constitucionales en materia tributaria.

Por otro lado, como podrá advertirse de la adición que se propone, únicamente se hace referencia al bienestar social y económico. La razón de ello se debe a que dentro del bienestar social y económico se encuentran prácticamente todos los fines extrafiscales que se pueden perseguir.

En efecto, dentro del bienestar social se encuentran actividades tales como salud, vivienda, población, alcoholismo, drogadicción, deforestación, medio ambiente, etcétera. Igualmente sucede en el caso de bienestar económico, impulsando cierta actividad económica, propiciar el ahorro, las inversiones, consume, competencia leal, etcétera.

CONCLUSIONES

1. Se considera que las contribuciones ciertamente constituyen un instrumento eficaz con el que cuenta el Estado para regular diversos aspectos económicos y sociales de la sociedad, a efecto de lograr el bien común de los gobernados, considerando que los recursos económicos *per se* son limitados, y por ende, insuficientes para cumplir dichos fines.

2. Asimismo, se estima que la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha adoptado sobre el tema hasta hoy, resulta incorrecta y arbitraria, pues antepone fines extrafiscales a las garantías constitucionales en materia tributaria.

Lo anterior es así, pues se pretende justificar la existencia de los fines extrafiscales en disposiciones constitucionales que contienen garantías sociales, las cuales son de contenido muy amplio y poco concreto, lo cual implica inseguridad jurídica para los contribuyentes. Máxime que las disposiciones constitucionales en las que se funda el máximo tribunal del país para justificar su existencia desatiende los principios de justicia tributaria, por lo que se estima se incurre en una falta de técnica jurídica al pretender justificar la violación a una garantía individual con fundamento en otra disposición de carácter constitucional.

3. Con la adición que se propone al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se pretenden los siguientes objetivos:

a) Reconocer a nivel constitucional una situación de hecho, que de alguna manera ya ha sido reconocida por el Constituyente Permanente, cada vez más común, consistente en el uso de las contribuciones con fines extrafiscales ya sean de tipo social o económico, sin restar importancia y jerarquía a los principios constitucionales en materia tributaria.

b) Al efectuar el reconocimiento anterior, se crea un marco jurídico de actuación para los tribunales competentes, pero sobre todo para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su carácter de máximo tribunal.

c) Derivado de lo anterior, se establece una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes, en cuanto que en la misma disposición constitucional que prevé las garantías individuales en materia tributaria, también se prevé la existencia de los fines extrafiscales de las contribuciones.

d) Finalmente, y al crear un marco jurídico de los impuestos extrafiscales, se obliga a los Legisladores a justificar de forma correcta esta clase de tributos en cada una de las Leyes especiales que los contiene, esto es, que se establezca de forma correcta el fin que se pretende preservar con el impuesto con fin extrafiscal, y en que será utilizadas las cantidades recaudadas por el mismo.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

1. Aizega Zubillaga, Joxe Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Servicio Editorial Universidad del País Vasco, 2000.
2. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. *¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?*. Temas Selectos de Derecho Tributario. Porrúa, México, 2008.
3. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. *El Concepto de Ingreso en la Ley del Impuesto sobre la Renta: Análisis exclusivamente Constitucional*. Nuevo Consultorio Fiscal: México, 1999.
4. Ángel Sánchez, Juan Manuel. *Principios Constitucionales de las Contribuciones*. 2010.
5. Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis: México, 22da Edición, 1997.
6. Benvenuto, Griziotti. *Principio de Política. Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Instituto Editorial Reuz: Madrid, 2da Ed. 1958.
7. Burgoa, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Ed. Porrúa, 24^a Edición, México, 1992.
8. Burgoa, Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano*. Ed. Porrúa, 11^a Edición, México, 1997.
9. Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado ISR*. Tomo I. Editorial Themis: México, 1999.
10. Calvo Ortega, Rafael. *Derecho Tributario*. Civitas Ediciones: España, 2000.

11. De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa: México, 1985.
12. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios del Derecho Tributario*, LIMUSA: México, 3ra edición, 2001.
13. *Diccionario Jurídico Mexicano Tomo II*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa: México, 1988.
14. Figueroa Neri, Aimée. *Fiscalidad y Medios Ambiente en México*. Editorial Porrúa: México, 2000.
15. Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa: México, 1985.
16. Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa: México, 35° Ed., 1997.
17. García Belsunce, Horacio. *Temas de Derecho Tributario*. Editorial Abeledo Perrot: Buenos Aires.
18. García Bueno, Marco Cesar. *El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa: México, 2000.
19. García de la Mora, Leonardo y Miguel Ángel Martínez Lago. *Derecho Financiero y Tributario*, Ed. J.M. BOSH: Barcelona, 1999.
20. Giannini Achille, Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*, Editorial de Derecho Tributario: Madrid, 1957.
21. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma: Buenos Aires Argentina, 6ª edición, 1997.
22. Gordoia López, Ana Laura. *Los Fines Extrafiscales en el Sistema*

Tributario Mexicano. Ed. Porrúa: México, 2000.

23. J. Garza, Servando. *“Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario”*. Editorial Cultural: México.

24. Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo: Buenos Aires Argentina, 1996.

25. Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial Liceo Profesional CIMA: Buenos Aires Argentina, 1957.

26. Jarach, Dino. *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Editorial Adeledo Perrot: Buenos Aires Argentina, 1982.

27. Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Editorial Thomson: México D.F., 2002.

28. Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Porrúa: México, 13ª edición, 1997.

29. Moschetti, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1980.

30. Neumark, Fritz. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1974.

31. Pérez de Ayala, José Luis y Miguel Pérez de Ayala Becerril. *Fundamentos de Derecho Tributario*, EDERSA: Madrid, 4ª edición, 2000.

32. Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Curso de Derecho Tributario I*. Editorial Plaza Universitaria Ediciones Salamanca España, 1994.

33. Quintana Valtierra, Jesús. *Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Trillas: México, 1991.

34. Reyes Vera, Ramón. *La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana. Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de*

México, Tribunal Fiscal de la Federación: México, 1982.

35. Ríos Granados, Gabriela. *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*. México, Porrúa, 2009.

36. Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, Oxford, 2ª Edición, México, 1998.

37. Rosembuj. *Los Tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons: Madrid, 1995.

38. Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho I, Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, Instituto de Estudios Políticos: Madrid España, 29ª Ed., 1975.

39. Sainz de Bujanda, Fernando. *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 2º, Instituto de Estudios Políticos: Madrid España, 29 ed., 1975.

40. Smith, Adam. *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.

41. Vaquera García, Antonio. *Fiscalidad y Medio Ambiente*. Editorial Lex Nova: Valladolid, 1999.

42. Villegas, Héctor B.. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Depalma: Buenos Aires Argentina, 1994.

Revistas

1. Armienta Calderón, Gonzalo M.. *El Tributo como Técnica de control Ambiental, en el Marco de los Acuerdos Internacionales*. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año III, Número 9.

2. Fernández Sagardi, Augusto. *Breves Reflexiones sobre una Reforma del ISR*. El Mercado de Valores, Año LIX. Agosto, México, 1999.

3. García Bueno, Marco César. *El Principio de Capacidad Contributiva, Criterio Esencial para una Reforma Legal.*

Fuentes de Internet

1. www.rae.es
2. www.scjn.gob.mx

Ordenamientos Jurídicos

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley Federal de Derechos.