



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con reconocimiento de validez oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo acuerdo número 985162 de fecha 17 de agosto de 1998.

El Concepto de Tributo en México.

Una aproximación a la identificación y regulación de sus elementos

Tesis que para obtener el grado de

Doctor en Derecho

Sustenta el

Mtro. Armando Cortés Galván

Director de la Tesis

Dr. Luis José Bejar Rivera

2013

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

Planteamiento del problema _____	1
Justificación de la investigación _____	2
Hipótesis _____	5
Objetivos _____	6
Marco teórico _____	7
Metodología _____	8
Desarrollo del trabajo _____	9

CAPÍTULO 1

EL TRIBUTO Y LA AUSENCIA DE SU CONCEPTO EN MÉXICO

1.1. La idea de tributo y el uso de la palabra contribución en México _____	12
1.2. La ausencia de un concepto de tributo en México _____	19
1.3. Evidencias internacionales de la precisión del concepto de tributo en una norma de carácter general _____	22
1.4. Aportaciones doctrinales y jurisprudenciales al concepto de tributo _____	25

CAPÍTULO 2

LAS IMPLICACIONES DE LA AUSENCIA DE UN CONCEPTO DE TRIBUTO, LAS RAZONES PARA FIJARLO EN UNA NORMA GENERAL Y LOS ELEMENTOS PARA LOGRAR ESE OBJETIVO

2.1. Las consecuencias jurídicas de la ausencia de un concepto de tributo ____	33
2.2. Razones para fijar un concepto de tributo en una norma de carácter general en México _____	38
2.3 Elementos para arribar a un concepto de tributo en México _____	44

CAPÍTULO 3

LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR COMO PRIMER ELEMENTO DEL CONCEPTO DE TRIBUTO

3.1 Análisis de las disposiciones de la Constitución de México relativas al deber de tributar _____	51
3.2. La obligación como elemento del concepto de tributo _____	61

CAPÍTULO 4

CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN QUE INTEGRA EL CONCEPTO DE TRIBUTO

4.1. Obligación de Derecho público _____	71
4.1.1. La unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad como características de las que participa la obligación tributaria por ser de Derecho público _____	79
4.2. La polémica sobre no considerar como elemento del tributo la exigencia de que se encuentre establecido en una ley _____	86
4.3. El tributo como una obligación pública consistente en una prestación patrimonial _____	91

CAPÍTULO 5

LA DEFINITIVIDAD DE LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTOS DEL CONCEPTO DE TRIBUTO

- 5.1. La prestación patrimonial que constituye el objeto de la obligación tributaria es a título definitivo _____ 105
- 5.2. La obligación de tributar debe establecerse en una hipótesis de causación jurídica o de hecho cifrada en una manifestación de capacidad contributiva __ 107

CAPÍTULO 6

EL ESTABLECIMIENTO DEL TRIBUTO EN FUNCIÓN DE UNA CONDUCTA LÍCITA, COMO ELEMENTO QUE INTEGRA EL CONCEPTO ACTUAL DE TRIBUTO

- 6.1. El tributo debe establecerse en función de una conducta lícita _____ 112
- 6.2 Fundamento constitucional del establecimiento del tributo en función de una conducta lícita _____ 121

CAPÍTULO 7

LA FINALIDAD RECAUDATORIA COMO ELEMENTO TRADICIONAL Y FUNDAMENTAL DEL CONCEPTO DE TRIBUTO

- 7.1. Fundamento de la función recaudatoria _____ 127
- 7.2. La regulación de la función recaudatoria del tributo _____ 131

CAPÍTULO 8

LA FUNCIÓN EXTRAFISCAL COMO ELEMENTO DEL CONCEPTO ACTUAL DEL TRIBUTO EN MÉXICO

- 8.1. Las funciones del tributo de acuerdo con la opinión de la doctrina _____ 134
- 8.2. El origen y la justificación de la función extrafiscal del tributo _____ 141

8.3. Preceptos constitucionales que refiriéndose al deber de contribuir revelan evidencias directas de la función extrafiscal del tributo _____	144
8.4. Disposiciones constitucionales que sin aludir al deber de contribuir, sirven también de fundamento a la función extrafiscal del tributo _____	147
8.5. Delimitación de la función extrafiscal dentro del concepto de tributo _____	156
8.5.1. Ámbito tributario de la extrafiscalidad _____	156
8.5.2. Modalidades que adopta la extrafiscalidad _____	160

CAPÍTULO 9

NECESIDAD DE RECONOCIMIENTO EXPRESO Y REGULACIÓN DEL ELEMENTO EXTRAFISCAL QUE INTEGRA EL CONCEPTO DE TRIBUTO

9.1. Falta de reconocimiento expreso de la función extrafiscal del tributo en la Constitución y en leyes ordinarias de México _____	169
9.2. Examen jurisprudencial de la función extrafiscal del tributo _____	177
9.3. Necesidad de reconocimiento expreso y regulación de la función extrafiscal _____	181
9.4. La función extrafiscal del tributo debe responder a los principios formales y materiales que regulan el ejercicio de la potestad tributaria normativa _____	187
9.4.1. Los principios formales que debe respetar el elemento extrafiscalidad del tributo _____	187
9.4.1.1. El principio de reserva relativa de ley _____	188
9.4.1.2. El principio de competencia _____	189
9.4.1.3. El principio de fundamentación y motivación _____	191
9.4.1.4. El principio de no retroactividad en perjuicio y la observancia de la retroactividad en beneficio _____	193

9.4.2. Los principios materiales de la imposición tributaria en relación con la extrafiscalidad _____	196
9.4.2.1. El principio de generalidad _____	197
9.4.2.2. El principio de capacidad contributiva _____	198
9.4.2.3. El principio de equidad _____	205
9.4.2.4. El principio recaudatorio _____	207
9.5. El establecimiento de la función extrafiscal del tributo y su regulación eficiente en el texto constitucional _____	209

CAPÍTULO 10

CONCLUSIONES

10.1. Breviario temático _____	215
10.2. Conclusiones _____	215
10.3 Propuestas _____	222
BIBLIOGRAFÍA _____	225
OBRAS CITADAS _____	225
OTRAS OBRAS CONSULTADAS _____	234
FUENTES HEMEROGRÁFICAS _____	235
DICCIONARIOS Y OBRAS ESPECIALIZADAS _____	237
LEGISLACIÓN _____	238
FUENTES INFORMÁTICAS _____	239
INTERNET _____	240

INTRODUCCIÓN

Planteamiento del problema

La opinión de los gobernados sobre los tributos varía en función de diversos factores, tales como el conocimiento e información que de ellos tengan, el desarrollo económico y el sistema político de sus propios países, el reflejo de la utilización efectiva de esas imposiciones, entre otros; pero existe una apreciación coincidente, quizá no generalizada, en el sentido de que representan cargas pecuniarias que les arrebatan parte de su patrimonio. Apreciación que revela una comprensión limitada del tributo y de sus funciones, pues éste no sólo es un instrumento de recaudación de ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos, sino también constituye en todo el mundo un medio de intervención económica y social¹.

En México, el limitado conocimiento de lo que es el tributo y de cuáles son sus funciones obedece, entre otros factores, a la ausencia de una precisión de su concepto en una norma de carácter general, ya sea en la Constitución Federal o en las leyes ordinarias del país, es decir, a la falta de señalamiento de lo que en esencia, de manera abstracta y general es ese instituto jurídico²; así como de cuáles son sus principales elementos, características y funciones.

¹ Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, <<Los fines extrafiscales del impuesto>>, *Tratado de Derecho Tributario* dirigido por AMATUCCI, Andrea, Tomo Primero, Temis, S.A., Bogotá, 2001, p. 355.

² Al referirme a instituto jurídico o institución, acojo la idea fundamental de PALLARES, en el sentido de entender como tal al conjunto de normas concatenadas entre sí y debidamente unificadas que ordenan determinadas actividades sociales, que, a su vez, merecen una legislación especial por la importancia que tienen en la vida del Estado y por su permanencia en el tiempo y en el espacio. *Vid. Diccionario de Derecho Procesal Civil*, 25ª ed., Porrúa, México, 1999, p. 427.

También apoyo mi postura en la aseveración de FALCÓN Y TELLA, al señalar que el tributo se configura como una institución o instituto jurídico, ya que es un conjunto de normas que pueden ser reducidas a un sistema en función de una razón unitaria, de un interés superior y objetivo, al que han de plegarse las voluntades de los sujetos obligados, tanto públicos como privados. Interés o idea organizativa (recaudar ingresos para sufragar el gasto público), que aparece en un plano esencialmente superior al interés particular de los sujetos obligados, la que identifica uno de los elementos fundamentales de la noción de institución. *Vid. La Prescripción en Materia Tributaria*, La Ley Editorial El Consultor, Madrid, 1992, p. 26.

Si bien la doctrina nacional y extranjera han aportado algunos datos sobre la significación de lo que es una contribución o tributo, lo cierto es que las escasas opiniones y criterios sobre el particular no son además uniformes; antes bien revelan en ciertos casos contradicciones y hasta confusiones en cuanto a la comprensión de los elementos que otorgan existencia a ese instituto jurídico y a la apreciación de los principios que rigen su imposición.

Justificación de la investigación

La ausencia de un concepto de tributo tiene diversas implicaciones negativas, siendo la más importante la relativa a la incompreensión del instituto jurídico para los gobernados, así como para las autoridades encargadas de crear y aplicar las contribuciones, es decir, para legisladores y administraciones tanto federales como locales; lo que posibilita que se actualicen diversas arbitrariedades que sólo pueden ser reparadas a través de los medios de control constitucional por vía judicial que, en su caso, se ejerciten oportuna y formalmente.

En efecto, ante la falta de un concepto de tributo los legisladores gozan de la más amplia libertad para establecer el pago, a título de tributos, de prestaciones patrimoniales que en realidad no lo son, violando así las garantías que rigen el ejercicio de la potestad tributaria normativa, entre otras, la de proporcionalidad, conforme a la cual sólo ante la evidencia de la existencia de capacidad contributiva es posible cifrar un tributo; y la de equidad, que obliga a establecer cargas y beneficios tributarios respetando las diferencias entre los diversos contribuyentes para tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. También, a contrasentido, esa indefinición permite a las autoridades administrativas crear obligaciones patrimoniales para los particulares, que en realidad entrañan tributos,

De la misma forma, GARCÍA NOVOA coincide con la postura de FALCÓN Y TELLA, en el sentido de que en el tributo existen rasgos comunes a todas sus modalidades que permiten erigirlo como instituto, ya que en torno a él existe un conjunto normativo presidido por una idea organizativa, lo que constituye una de los elementos esenciales de la noción institución. *Vid.* <<El Concepto Constitucional de Tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución>>, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 245.

en franca violación a la garantía de reserva relativa de ley que sólo permite a los legisladores crear las contribuciones³.

Asimismo, la inexistencia de un concepto de contribución genera que se desconozca por la mayoría de quienes personifican a los sujetos de la relación tributaria, que este instituto jurídico no puede cifrarse sobre hechos ilícitos por más que sean reveladores de capacidad económica, pues de lo contrario pierde su esencia que descansa en los principios de solidaridad y justicia, y se convierte en una sanción cuyos objetivos son diversos y que se resumen en la represión y castigo de conductas que afectan a la sociedad y al orden público.

En esos términos, es patente que la ausencia de un concepto de tributo en México es susceptible de violar diversos derechos humanos de los gobernados, entre otros, los de propiedad, seguridad jurídica, solidaridad y justicia, que actualmente se encuentran protegidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos conforme a la reforma del 10 de junio de 2011⁴.

La citada indeterminación de lo que es un tributo impide, además, que se deje de considerar a éste sólo como un medio efectivo para que el Estado obtenga los recursos económicos necesarios para sufragar el gasto público y se acepte que también es un instrumento útil para la consecución paralela o accesoria de otros objetivos constitucionalmente reconocidos en los ámbitos de la economía y de la política social, como mecanismo de aliento, promoción, incentivo o estímulo de determinadas conductas; o bien, en sentido contrario, como instrumento de limitación, freno, desincentivo o disuasión de ciertas actividades no deseadas⁵.

³ Estas garantías se encuentran consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁴ Sobre el particular, el reformado artículo 1º, párrafo primero, de la Carta Magna establece en lo conducente, lo siguiente: "*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. [...]*"

⁵ Cfr. CASADO OLLERO, Gabriel, <<Los fines no fiscales de los tributos>>, *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 128.

Pocos saben que a través de los tributos el Estado puede también dirigir la economía y lograr la justa redistribución de las rentas y de los patrimonios, mediante la creación de normas tributarias para fomentar el ahorro, la inversión, el incremento de la productividad y del empleo, las exportaciones, etcétera⁶; en sentido inverso, mediante el uso del sistema tributario, el ente estatal también puede limitar o desincentivar ciertas conductas no deseadas o nocivas para la economía, como pueden ser algunas importaciones, la producción de cierto tipo de mercancías, el comercio informal u otras conductas contrarias al interés general, entre otros muy diversos supuestos.

Tampoco es del conocimiento general, por el motivo expuesto, que dentro del ámbito de la política social, el empleo de la función extrafiscal de las contribuciones se manifiesta mediante la creación de normas tributarias encaminadas a proteger y fomentar la salud de los seres humanos, la familia, el medio ambiente, los bienes materiales, la cultura, el deporte, entre otros objetivos, o bien, a frenar, desincentivar o disuadir las conductas que puedan afectar esos valores sociales.

De esta forma, arribar a un concepto de tributo permitirá a los gobernados conocer que este instituto no sólo es una carga para su patrimonio, con lo que quizá pensarán diferente y tributarán con mayor convicción y menor resistencia, lo que a la postre redundará no sólo en el incremento de la recaudación, sino también en el fortalecimiento de las conductas acordes a los fines del Estado y en la desaparición de las actividades contrarias a la solidaridad y justicia sociales.

Un concepto de tributo también permitirá establecer una base sólida para la correcta actuación de las autoridades, vinculando en principio al legislador a crear verdaderos tributos y a dejar constancia de su utilización extrafiscal, y a difundirla de manera efectiva, todo esto para fomentar la conciencia de sus bondades y

⁶ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, <<Los beneficios fiscales como instrumentos de desarrollo>>, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 276.

también para frenar las arbitrariedades que causan su empleo poco claro, confuso o a título de coartada ideológica⁷, pues existen casos en los que en nombre del interés colectivo, se propician discriminaciones mediante tratos diferenciales a sujetos tributarios que se encuentran en condiciones iguales⁸; o como lo afirma categóricamente GÓNZALEZ GARCÍA esos supuestos “*son fuente de abuso y corrupción*”⁹.

Hipótesis

La hipótesis fundamental en la que se edifica la presente investigación es que de las disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos resulta posible desprender los elementos esenciales de un concepto integral, necesario y actual de tributo, que además informa en cuanto a la verdadera naturaleza y objetivos de este instituto que no se colman con la función de constituir un medio para obtener recursos para sufragar el gasto público, sino que también actúa en beneficio de la justicia y la igualdad en los ámbitos económico y social.

Como hipótesis coetánea y necesaria formulo la relativa a que en la Constitución de México no se encuentra establecido de manera expresa el fundamento de la función extrafiscal del tributo, a pesar de ser ésta una de sus notas esenciales; y, consecuentemente, tampoco están fijadas las regulaciones mínimas para el uso efectivo de esa función, lo que genera inseguridad jurídica y permite la actuación arbitraria de las autoridades que bajo la coartada ideológica de la extrafiscalidad pueden establecer alteraciones a la imposición tributaria en

⁷ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1995, p. 24.

⁸ Cfr. MOSCHETTI, Francesco, *El Principio de Capacidad Contributiva*, título original de la obra: Il principio della capacità contributiva. Pubblicazione della Faculta di Giurisprudencia della Universita degli Studi di Padova, Cedam. S.P.A. 1973. Padova, Italia. Traducción de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, Madrid, 1980, pp. 287 y 288.

⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, <<Medidas fiscales para el desarrollo económico>> *XXI Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Volumen 1, Parte II, Barcelona-Génova, 2002, p. 20.

detrimento de los diversos principios que regulan esa necesaria actividad del Estado.

Objetivos

Para que los gobernados y las autoridades conozcan las verdaderas funciones del tributo, esta investigación tiene como propósito fundamental arribar a un concepto uniforme de lo que es el tributo a través del examen fundamental de las disposiciones de la Constitución Federal, relacionado con el análisis de las leyes de México, de la jurisprudencia y de las opiniones de la doctrina, cuyo resultado permitirá precisar los elementos de existencia de ese instituto, entre los que habrán de encontrarse no sólo aquel que lo identifica como un instrumento de cobertura al gasto público, sino también otro fundamental que lo concibe como un mecanismo para obtener otros objetivos constitucionales, es decir, el que pone de manifiesto que también desempeña una función extrafiscal.

El estudio propuesto también se orienta a comprobar que es necesario se arribe a un concepto de tributo reconocido y regulado expresamente en alguna norma de carácter general que informe y vincule a las autoridades y a los particulares, en beneficio de la seguridad jurídica que en el caso implica evitar las arbitrariedades que se actualizan con la creación de imposiciones pecuniarias que al no calificarse como tributos se marginan del cumplimiento de los principios de justicia fiscal; así como de cargas patrimoniales que se califican como tributos sin revestir las características de este instituto jurídico en violación de los principios de justicia y solidaridad, y con el uso encubierto o a título de coartada de la función extrafiscal de las contribuciones.

Además, ante la evidencia de poder derivar un concepto de tributo de disposiciones expresas de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no así el reconocimiento de la función extrafiscal de este instituto, a pesar de que ésta debe integrarse como uno de los elementos de ese concepto,

también encamino mis esfuerzos a demostrar la necesidad de que esa diversa función se reconozca y regule mínimamente en el Texto Constitucional, a efecto de evitar su empleo injustificado y diverso a la naturaleza del tributo.

He ahí los objetivos de la presente investigación, pues al tenor de los resultados que aportan la interpretación constitucional y legal, la doctrina jurídica reconocida y la experiencia del trabajo jurisprudencial, pretendo arribar a un concepto actual y funcional de tributo que reúna los verdaderos elementos que en México dan existencia y distinguen a este instituto jurídico de otras prestaciones públicas patrimoniales.

Marco teórico

Para cumplir con el cometido de esta exploración científica acudo a la teoría del tributo, desde las plataformas doctrinal, legal y constitucional del Derecho tanto doméstico como comparado, para identificar qué se entiende por tributo, desde el contexto histórico hasta el actual y distinguir después esa figura de las demás prestaciones patrimoniales que constitucionalmente el Estado detrae de los gobernados bajo diferentes conceptos tales como aprovechamientos, precios públicos y privados, compensaciones y otras figuras pecuniarias.

Bajo el tamiz de dos modelos teóricos distintos, el económico, por una parte y, el sociológico, por otra, que no resultan en lo mínimo excluyentes, identifiqué los principales elementos del tributo, que lo conciben tanto como un medio efectivo para allegar recursos económicos al Estado a efecto de que éste cumpla sus fines específicos, como un instrumento de política económica, política y social para alcanzar directamente otros objetivos constitucionalmente reconocidos.

En esa línea de investigación, distingo teórica y prácticamente dentro del concepto de tributo a imposiciones públicas patrimoniales que además de tener un fin recaudatorio, procuran la satisfacción de diversas finalidades, tales como la correcta o equitativa distribución de la riqueza o la renta, la reorientación de

conductas sociales, la procuración y el fortalecimiento de ciertas actividades económicas o sociales, entre otros objetivos.

Los resultados obtenidos revelan la necesidad de regular aquellas facultades que el Estado tiene para imponer obligaciones que a título de tributarias implican objetivos adicionales al eminentemente recaudatorio y, bajo ese contexto, analizo la pertinencia de que la función extrafiscal del tributo se establezca y acote en la Carta Magna.

Será entonces indispensable identificar las limitaciones que constitucionalmente debe tener la imposición extrafiscal, particularmente en el rubro de la relación entre la cuantía del tributo y la capacidad contributiva del sujeto obligado a soportar la prestación patrimonial relativa.

Metodología

Par abordar el examen del problema planteado no es posible adoptar una sola dirección del método, analítico o sintético, pues la determinación de un concepto jurídico, como es el de tributo, requiere analizar deductivamente las disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a efecto de hallar los elementos que distinguen a ese instituto y a sus principales funciones¹⁰, lo que implica la observancia del procedimiento de investigación analítico deductivo.

Asimismo, necesito aplicar el procedimiento sintético inductivo, porque del análisis de diversas disposiciones constitucionales y de la jurisprudencia y legislación mexicanas pretendo extraer características comunes que identifican al tributo y, a su vez, lo distinguen de otras imposiciones públicas de carácter

¹⁰ Al respecto me guió en las precisiones que sobre el método de investigación del concepto de Derecho hace BONILLA Y SAN MARTÍN, Adolfo. *Vid. Concepto y Teoría del Derecho*, Librería de Victoriano Suárez, Madrid, 1897, Reimpresión facsimilar por Analecta editorial, pp. 30 a 35.

patrimonial, para luego ordenar y evaluar los conocimientos obtenidos para derivar conclusiones objetivas.

Se trata de una investigación probatoria cuyo propósito es resolver los problemas identificados sobre un tema actual como es la ausencia de concepto de tributo en México, mediante un examen teórico con evaluaciones prácticas que se erige sobre la realización de un trabajo interdisciplinario por acudir al Derecho constitucional y tributario, áreas en las que nace y se limita aquel concepto, a la par de auxiliarse, como antes lo señalé, de la doctrina sociológica y en menor medida de la económica.

Especial atención tiene para esta investigación el análisis de la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, pues auxilia en la interpretación de la Carta Magna y permite distinguir en ella los elementos que integran el concepto de tributo y sus funciones fundamentales, allanando el camino para dar luz en el horizonte de la obscuridad jurídica generada por la ausencia de un concepto de tributo en México y por la falta de un reconocimiento de la función extrafiscal de ese instituto.

La tesis tiene relevancia práctica y no meramente intelectual, pues describo un problema actual, como es la ausencia de un concepto de tributo en México y apporto soluciones prácticas al identificar los elementos que conforman ese instituto y permiten elaborar un concepto propio para el caso de México e ilustrativo para la comunidad jurídica internacional; demostrando además las razones que justifican la necesidad de que ese concepto se albergue en una norma de carácter general y se constitucionalice y regule su función extrafiscal.

Desarrollo del trabajo

En cuanto al desarrollo del trabajo queda plasmado en tres partes. En la primera analizo la idea de tributo, destacando la ausencia de un concepto de este instituto en México y precisando las razones suficientes para fijarlo en una norma

general. En la segunda identifiqué los elementos de un concepto de tributo tanto tradicional como actual. Mientras que en la tercera significo la función extrafiscal del tributo y pondero la necesidad de regularla constitucionalmente.

En el capítulo 1 abordé la idea de tributo desde los puntos de vista práctico e histórico, y el uso indistinto de la palabra contribución en México, así como la ausencia en este país de un concepto de este instituto, a diferencia de lo que sucede en otras latitudes jurídicas.

Continué en el capítulo 2 con la precisión de las implicaciones de la falta de un concepto de tributo en México, así como señalé las razones jurídicas existentes para fijarlo en una norma de carácter general y fijé las bases jurídicas para lograr ese objetivo.

Producto del análisis constitucional, en el capítulo 3 destacé la naturaleza del tributo, que lo concibe como una obligación fundamental para todos los gobernados con capacidad contributiva.

En el capítulo 4 examiné la obligación que entraña el tributo, como elemento fundamental del concepto de ese instituto, destacando su naturaleza de Derecho público.

También en la línea de examinar las características de la obligación de contribuir, en el capítulo 5 precisé su naturaleza que es la de una prestación patrimonial a título definitivo y destacé la necesidad de que ésta se encuentre cifrada en una manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo. Notas que entrañan inobjetablemente elementos autónomos del concepto de tributo.

Por la relevancia del tema, en el capítulo 6 abordé de manera independiente la evidencia y justificación constitucional del establecimiento del tributo en función de una conducta lícita, como uno de los elementos que integran el concepto actual de este instituto.

A propósito de las funciones del tributo, en el capítulo 7 significó la preponderante finalidad recaudatoria de éste, que bajo cualquier tamiz debe integrar como elemento su concepto jurídico.

Como un elemento más del concepto actual del tributo en el capítulo 8 abordo el examen de la función extrafiscal, desde su origen, justificación, modalidades y delimitaciones; transitando razonablemente por el análisis de ciertos preceptos constitucionales que revelan evidencias directas de esa función y de otras, también fundamentales, que sin aludir al deber de contribuir, sirven también de sustento a esa actividad del tributo.

En el capítulo 9 señalo las razones que revelan la imperiosa necesidad de que se reconozca expresamente en el Texto Constitucional la extrafiscalidad y se regule mínimamente su uso.

Al final, en el capítulo 10 formulo un breviarío temático, las principales conclusiones a las que me condujo la presente investigación y las propuestas personales para resolver los problemas examinados.

CAPÍTULO 1

EL TRIBUTO Y LA AUSENCIA DE SU CONCEPTO EN MÉXICO

1.1. La idea de tributo y el uso de la palabra contribución en México

Hablar de tributo o contribución relaciona en la mente de cualquier persona la idea de obligación, carga, pena o calamidad, por nada al impuesto, que es una especie de tributo, se le vincula con los más grandes males que puede padecer el ser humano, como la muerte; ya lo dijo Benjamín Franklin “*En este mundo lo único seguro es la muerte, y los impuestos*”¹¹; nada más cercano entonces a un concepto ineludible, catastrófico y fatal para la vida de todo ser humano.

Esa negativa idea que muchas personas tienen del tributo obedece a diferentes razones pero la más significativa es sin duda la falta de conocimiento de los aspectos positivos que ese instituto posee, como medio para allegar al Estado los recursos necesarios para sufragar los gastos que implican asegurar el orden, la paz y el bienestar sociales, a través del establecimiento y funcionamiento de las instituciones públicas que proporcionan la gobernabilidad, la seguridad pública, la procuración y administración de justicia, la educación, los servicios públicos generales, la búsqueda por la igualdad y la satisfacción de diversas necesidades humanas, entre otros parabiens que permiten a los gobernados, por una parte, tener una vida digna en la que se respeten, protejan y garanticen sus derechos humanos y, por otra, gozar de un patrimonio propio, de oportunidades de progreso y diversos beneficios personales y sociales, cuya existencia y sostenimiento descansan en buena parte de los recursos que aportan los tributos que el Estado tiene el deber de recaudar y administrar correctamente.

Al tenor de esa reflexión es fácil entender que el patrimonio personal de los gobernados existe, puede acrecentarse y ser respetado por todos, gracias a la

¹¹ FRANKLIN, Benjamín, *Frases Celebres para toda Ocasión*, Diana, México, 1997, p. 195.

existencia del Estado que se sostiene fundamentalmente por los recursos que proporcionan los tributos, que desde esa óptica no representan una detracción al patrimonio de los particulares, sino como lo señala SCHMÖLDERS, constituyen el precio que el individuo ha de pagar al ente público por utilizar los servicios del Estado¹²; o, dicho de otra forma, la entrega de la parte material que corresponde al Estado por hacer posible que el patrimonio del particular exista, se incremente y sea respetado.

Debo entonces compartir las palabras atribuidas a Oliver Wendell Holmes, en el sentido de que *“Los impuestos son el precio que pagamos por una sociedad civilizada”*; de ahí que más que un mal social, debe entenderse al tributo como un medio para obtener y sustentar la paz, la seguridad, el bienestar y la felicidad.

Al pensar en el tributo viene a mi mente una primera reflexión comparativa en cuanto a la relación de este término con la palabra contribución; cavilación que encuentra inmediata respuesta afirmativa en el ámbito de Derecho Fiscal en México, en el que esos términos tienen la misma significación práctica, aunque puedan diferir mínimamente en su apreciación gramatical¹³.

Quizá el término contribución se acuñó primero que el de tributo, pues las contribuciones nacieron desde el momento en que el ser humano decidió organizarse en grupos, para realizar todo aquello a lo que la individualidad estaba imposibilitada y que sólo podía alcanzarse mediante la unión de esfuerzos, pensamientos y decisiones.

¹² Cfr. SCHMÖLDERS, GÜNTER, Jean Dubergé, *Teoría General del Impuesto*, traducción de Luis A. Martín Merino, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962, p. 29.

¹³ De acuerdo con la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA la palabra tributo, en su acepción en Derecho, significa una obligación dineraria establecida en la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas. Vid. *Diccionario de La Lengua Española*, 22ª ed., Madrid, 2001, pág. 2227; en cambio, el término contribución en sentido genérico implica una cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado, aun cuando en su acepción en Derecho es el tributo que se exige a quien se beneficia de la realización de obras públicas o del establecimiento de servicios públicos (*ibíd.*, pág. 645). Significación esta última de contribución que en México se identifica con las especie tributarias conocidas como derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras de que trata el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

Entonces, al organizarse el ser humano surgió el deber de contribuir al bien del grupo mayor por encima de los intereses particulares, lo que D'ORS identifica como el nacimiento del principio de solidaridad, que es el objeto de estudio del Derecho fiscal¹⁴.

Con semejantes razones SCHMÖLDERS identifica al origen de las contribuciones y, consecuentemente, al germen de la Hacienda Pública, destacando que siempre que existan comunidades que hayan de satisfacer necesidades propias, existirán también métodos para hacer que los miembros de la comunidad presten su contribución material a la satisfacción de esas necesidades comunes¹⁵.

Bajo esta explicación es evidente que el sostenimiento de los intereses del grupo requirió de los recursos materiales que se obtuvieron mediante la cooperación o contribución de sus miembros. Con el paso del tiempo, los grupos dieron origen a las comunidades y éstas a sociedades que posteriormente formaron un Estado, que para satisfacer las necesidades sociales y cumplir sus finalidades públicas precisa de las contribuciones de sus gobernados.

De la palabra tributo podrían mencionarse infinidad de antecedentes, pero tal vez el más cercano a la realidad histórica sea el que lo entiende como toda aportación que el gobierno exigía por captación para sostener las obligaciones del Estado y se llamaba así porque entre los romanos se repartía o pedía por tribus¹⁶, pues en la antigüedad, la guerra fue considerada como una forma de allegarse recursos económicos, que eran cobrados a título de tributo a los pueblos sometidos o también a los propios súbditos por permitirseles el disfrute de bienes del Estado o del señor feudal, o también por la protección que éstos a través de sus ejércitos proporcionaban a sus vasallos u oprimidos.

¹⁴ Cfr. D'ORS, Álvaro, *Nueva Introducción al Estudio del Derecho*, Civitas, Madrid, 1999, pp. 148 a 151.

¹⁵ SCHMÖLDERS, *op. cit.*, p. 3.

¹⁶ SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis (coord.), *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, ed. histórica, Porrúa; México, 2009, p. 3816.

En México, el término tributo no es de uso frecuente en el lenguaje constitucional o legal, existen apenas identificados dos remotos antecedentes sobre el particular, de poca ilustración y conocimiento general. El primero, que obra en la declaración segunda del Bando de Miguel Hidalgo y Costilla en la que se declara abolida la esclavitud, fechado en la ciudad de Guadalajara, el 6 de diciembre de 1810, que señaló: "*Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía.*"¹⁷ Antecedente en el que como es fácil de advertir se utilizan en la misma oración las palabras contribución y tributo; la primera en la función gramatical de verbo y la segunda de sustantivo.

A su vez, el segundo antecedente de referencia clara aparece en el punto 22 de los Sentimientos de la Nación o 23 puntos sugeridos por José María Morelos y Pavón para la Constitución de 1814, suscritos en Chilpancingo, el 14 de septiembre de 1813, que estableció:

*"Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual de ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esa corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados."*¹⁸

Disposición en la que también se emplearon los términos tributo y contribución, aunque de manera indistinta en la función gramatical de sustantivos, para significar una aportación o cooperación patrimonial de los particulares para el gobierno.

¹⁷ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, *Derechos del Pueblo Mexicano, México a través de sus Constituciones*, 4^a ed., Miguel Ángel Porrúa, México, 1994, Tomo V, p. 754.

¹⁸ *Ibíd*, p. 755.

A excepción de esos antecedentes, no constitucionales, que se referían a la palabra tributo y de que en la Constitución de 1824 se aludió a *cooperar* al bien general de la Nación¹⁹ para referirse al deber de participar en los gastos del Estado. Además, desde la Constitución Política de la Monarquía Española, promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812 en sus artículos 339 y 340²⁰, hasta la Constitución Mexicana de 1917, se ha empleado el término contribución en lugar de tributo, lo que puede encontrar diferentes explicaciones.

El primer motivo de entendimiento tal vez sería materia de una reminiscencia histórica, pues en la España medieval a la contribución se le identificó con los impuestos y las rentas de las Cortes Reales,²¹ es decir, no sólo como una imposición unilateral sin contraprestación, lo que podría concebir sólo al impuesto, sino también como una contraprestación por el uso o aprovechamiento de los bienes de la propiedad del rey.

De la mano de la anterior, una segunda explicación al empleo de la palabra contribución en lugar de tributo, puede encontrarse en la relación que este último concepto tiene con los términos súbditos, realeza y monarquía, que al parecer no quisieron emplearse ante la idea de un México independiente del Reino de España y sobre todo con la intención de eliminar la concepción de sumisión que tienen los gobernados en los sistemas monárquicos.

La justificación más cercana a la realidad quizá sea la que se erige sobre la premisa de que el empleo de la palabra contribución en el lenguaje constitucional mexicano obedece a una copia del término usado en la Constitución

¹⁹ Bases primera, parte conducente, punto 4º del Plan de la Constitución Política Mexicana, fechado en la ciudad de México el 16 de mayo de 1823. *Vid. Ibíd*, p. 756.

²⁰ Esos artículos aparecen transcritos en la obra *Derechos del Pueblo Mexicano...*, *ibíd*, p. 754 y son del siguiente tenor:

"Artículo 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno."

"Artículo 340. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos."

²¹ *Cfr.* SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis, *op. cit.*, p. 3816.

Norteamericana de 1787²² y en el artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano del 26 de agosto de 1789²³, para referirse a las aportaciones que tenían que hacer los gobernados para sostener los gastos de la Administración. Reproducción terminológica que tiene su razón de ser en que no puede negarse que la vida constitucional de México se inspiró esencialmente en esos textos fundamentales norteamericanos y sobre todo en los ideales que les dieron existencia y justificación.

Debo advertir, a título ilustrativo y partiendo de un análisis de Derecho comparado, que existen quienes distinguen las palabras contribución y tributo y las emplean para fines diversos, siendo el caso del legislador de la República de Honduras que en su Código Tributario del 30 de mayo de 1997, concibe como contribución a la compensación que de conformidad con la ley debe pagarse al Estado, o a uno de sus entes descentralizados con motivo de la prestación de un servicio²⁴; y al tributo como la prestación en dinero que el Estado exige a las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, sin estar obligado a una contraprestación equivalente²⁵. Por lo que es evidente que esa legislación, sobre la premisa de que contribución y tributo son obligaciones pecuniarias, las distingue

²² Postura que se edifica en el comentario que sobre la interpretación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos realizó GALINDO GARFIAS Ignacio, en *Derechos del Pueblo Mexicano...*, op. cit., Tomo V, p. 752; al señalar que esa disposición nacional concuerda fundamentalmente con lo dispuesto en el artículo 1° de la sección octava de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica, que establece:

"Artículo 1°. El Congreso tiene facultades: I. Para establecer y recaudar contribuciones, derechos, impuestos, y abcisas a fin de pagar las deudas y proveer a la defensa común y en general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y abcisas, serán uniformes en todos los Estados Unidos."

²³ Ese artículo es del tenor siguiente:

"Art. 13. Para mantener una fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común; que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades."

Vid. JELLINEK, George, *La Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano*, traducción Adolfo Posada, UNAM, México, 2003, p. 199.

²⁴ Artículo 11 del citado ordenamiento de ese país del 30 de mayo de 1997.

Vid. <http://www.dei.gov.hk/website/uploaded/content/category/2107816524.pdf>. (23/082012).

²⁵ Artículo 10 del citado código tributario de Honduras, misma fuente de consulta.

en función de la existencia o inexistencia de una contraprestación en beneficio del particular.

Esa distinción en el empleo de los términos tributo y contribución que se hace en el Código Tributario de la República de Honduras, podría tener aplicación en México para aludir a tributos cuando se esté en presencia de impuestos, que no tienen una contraprestación individualizada para el contribuyente²⁶; y de contribuciones frente a las demás especies de cargas impositivas como son las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, que sí tienen una contraprestación individualizada para el gobernado obligado²⁷.

Algunos autores piensan que es conveniente sustituir el término contribución utilizado en la legislación mexicana por el de tributo, ya adoptado en la doctrina y la jurisprudencia nacionales, pues a su criterio sería mejor admitido y además, porque de esa manera se adaptaría la doctrina nacional a la extranjera, para con ello darle a la propia un tamiz más científico y avanzado²⁸.

Esa propuesta de ajuste terminológico, compartida o no, resulta de menor importancia ya que en la práctica jurídica en México, tributo y contribución se emplean como sinónimos y por extraño que pudiera parecer, en el Derecho positivo mexicano no existe norma alguna que proporcione definición de ellos²⁹, lo que vuelve innecesario aferrarse a un conflicto de precisión en el uso de los términos sin antes concebir lo que debe entenderse de manera uniforme y justificada por esa obligación pecuniaria para los particulares.

²⁶ Según puede advertirse de la definición que establece el artículo 2, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

²⁷ Como puede evidenciarse de las acepciones que de esas especies de contribución se encuentran establecidas, respectivamente, en las fracciones II, III y IV del artículo 2º del citado código tributario de México

²⁸ Es el caso de RIOS GRANADOS, Gabriela, en <<Los Tributos>>, en *Manual de Derecho Tributario*, obra colectiva, 1ª ed., Porrúa, 2005, p. 141.

²⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª ed., Porrúa, México 2005, p. 320.

1.2. La ausencia de un concepto de tributo en México

De la mano del empleo indistinto en México de los términos tributo y contribución, camina la ausencia a nivel constitucional y legal de un concepto³⁰ de este instituto jurídico, es decir, de la idea esencial, abstracta y general³¹ de lo que es el tributo. Ausencia conceptual que resulta paradójica en tanto el tributo no sólo es una categoría asentada en la dogmática, sino es la figura en torno a la cual se debe construir el ordenamiento³². Sólo existen disposiciones aisladas, criterios parciales y opiniones no del todo uniformes de los que puede confeccionarse una significación esencial mediante un esfuerzo compilatorio y exhaustivo a nivel académico.

Para corroborar esta aseveración es pertinente partir de lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es del tenor siguiente:

"ART. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I [...]

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

³⁰ El término concepto viene del latín *conceptum*, que deriva de *capere*, significa adquirir sin ánimo de devolver, es decir, agarrar o capturar algo. Los conceptos son construcciones o imágenes mentales a los cuales enlazamos un término y por medio de las cuales comprendemos las experiencias que emergen de la interacción con nuestro entorno. Vid. VINCEN ANTOLÍN, Carlos, *Diccionario de expresiones y términos jurídico-latinos*, Cedecs Editorial S.L., Barcelona, 2001, pág. 37. A su vez, de acuerdo con la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA ese término significa una idea que concibe o forma de entendimiento. Vid. *Diccionario de la Lengua Española*, op. cit., pág. 611.

³¹ Cfr. LAROUSSE, *Diccionario El Pequeño Larousse ilustrado*, México, 2004, p. 273.

³² Es la opinión, en cuanto a la trascendencia del tributo, que aporta GARCÍA NOVOA, César, en <<Concepto constitucional de tributo: la experiencia española>>, en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review, Año 1, número 4, 2007, p. 11.

De la interpretación literal³³ de esa disposición fundamental se evidencia que no establece lo que debe entenderse por contribución, sólo precisa algunos elementos que dan existencia a este instituto jurídico y ciertos requisitos para su validez.

En efecto, dentro del rubro de los elementos de existencia de la contribución, de la disposición fundamental en estudio se puede evidenciar, siguiendo las conclusiones de DELGADILLO GUTIÉRREZ, que concibe una obligación personal de aportar pecuniariamente para sufragar los gastos públicos.³⁴

Por tanto, el tributo entraña el deber de una persona de dar en sentido patrimonial con la finalidad de cooperar con las erogaciones que el Estado tiene que realizar para cumplir sus finalidades. Características que delinear el ser de la contribución y cuya ausencia determina su inexistencia, pues no podría hablarse de un tributo voluntario, ya que ante la falta de obligación, la aportación correspondiente sería entonces una donación o aportación gratuita; así como tampoco podría pensarse en una contribución al gasto público que no tenga entidad patrimonial o material; y menos aun sería idóneo entender la existencia de un tributo para un gasto privado del gobierno o de sus gobernantes. Por lo que tales datos bien sirven para ayudar en el diseño de un concepto de tributo.

Respecto de los requisitos de validez, la norma fundamental en examen precisa que las contribuciones sólo pueden establecerse en ley y han de ser proporcionales y equitativas; esto es, no señala elementos del ser del tributo, sino del deber ser, en la medida que esos presupuestos implican principios que deben observarse para que la contribución sea justa, por lo que su ausencia determina,

³³ Este tipo de interpretación busca el sentido de la norma jurídica, mediante el descubrimiento del significado literal o gramatical de las palabras empleadas en la hipótesis relativa y también es conocida como declarativa. Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Teoría General de la Interpretación*, Porrúa, México, 2007, pp. 378 a 383.

³⁴ Cfr. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, México, 2007, pp. 55a 57.

no la inexistencia del tributo, sino su anulabilidad o inaplicación que, en su caso, pueden ser declaradas por el juzgador competente al resolver el medio de control constitucional procedente.

Por otra parte, en la legislación mexicana tampoco existe disposición alguna que establezca lo que es una contribución o un tributo, apenas el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación señala que por contribuciones debe entenderse a los impuestos, a las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejoras y a los derechos³⁵; es decir, sólo precisa las especies de tributo para los efectos de la legislación federal mexicana, pero no establece una definición o acepción del instituto jurídico en estudio³⁶; ausencia de concepto que también se actualiza en las diversas legislaciones locales del país³⁷.

³⁵ Ese artículo establece lo siguiente:

"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.

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.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º."

³⁶ Cfr. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2004, p. 41.

³⁷ Como ejemplo basta citar lo dispuesto en el artículo 9º del Código Fiscal del Distrito Federal, que sin definir lo que son las contribuciones sólo las clasifica en impuestos, contribuciones de mejoras y derechos.
*<http://www.metro.df.gob.mx/transparencia/imagenes/fr1/normaplicable/cfdf0112.pdf> (15/09/2012).

1.3. Evidencias internacionales de la precisión del concepto de tributo en una norma de carácter general

A diferencia de México, en otras latitudes jurídicas, se establece lo que debe entenderse por tributo, por lo menos en sus legislaciones ordinarias, siendo el caso, entre otros, de los países que a continuación cito:

- En Bolivia, el artículo 9° del denominado Código Tributario Boliviano, Ley 2492 del 2 de agosto de 2003, señala: *"Son tributos las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."*³⁸
- En Brasil, el artículo 3° de su Código Tributario Nacional determina que tributo es toda prestación pecuniaria obligatoria, en moneda o cuyo valor pueda expresarse en ella, que no constituye sanción de un hecho ilícito, instituida en la ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada³⁹.
- En Costa Rica, el artículo 4° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios del 3 de mayo de 1971 prevé: *"Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."*⁴⁰
- En Ecuador, el artículo 6° de su Código Tributario del 14 de junio de 2005 refiere: *"Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los*

³⁸ <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/legislacion.html> (20/09/2012).

³⁹ Texto visible en <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm> (21/09/2012). Traducción del texto original que es del siguiente tenor: "Art. 3° Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

⁴⁰ http://www.pgr.go.cr/Scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=6947&strTipM=TC (20/09/2012).

fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional."⁴¹

- En El Salvador, el artículo 11 de su Código Tributario del 22 de diciembre de 2000 precisa: *"Tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."*⁴²
- En El Reino de España, el artículo 2.1 de su Ley General Tributaria del 17 de diciembre de 2003 establece lo siguiente:

*"Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución."*⁴³

- En Guatemala, el artículo 9° de su Código Tributario del 3 de abril de 1991 señala *"Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."*⁴⁴

⁴¹ <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/legislacion.html> (20/09/2012).

⁴² http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SO_Administracion_Tributaria/Leyes/Codigo_Tributario_reformas_2011_CSJ.pdf (21/09/2012).

⁴³ [http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20Gener al/LEY%2058-2003.pdf](http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf) (19/09/2012).

⁴⁴ <http://derechochapin.blogspot.mx/2009/10/decreto-numero-6-91-codigo-tributario-y.html> (22/09/2012).

- En Honduras, su Código Tributario del 30 de mayo de 1997, incluso distingue los conceptos tributo y contribución⁴⁵ al establecer en sus artículos 10 y 11, respectivamente, lo siguiente:

"Artículo 10. Impuestos, tributos o gravámenes son las prestaciones en dinero que el Estado exige a las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, sin estar obligado a una contraprestación equivalente."

"Artículo 11. Contribución es la compensación que de conformidad con la ley debe pagarse al Estado, o a un ente descentralizado del mismo, con motivo de la prestación de un servicio."⁴⁶

- En Nicaragua, el artículo 9° de su Código Tributario, Ley 562 del 23 de noviembre de 2005, dispone: *"Tributos: Son las prestaciones que el Estado exige mediante Ley con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos, objeto de aplicación del presente Código se clasifican en: Impuestos, tasas y contribuciones especiales."⁴⁷*
- En Uruguay, el artículo 10 de las Normas Generales de Derecho Tributario Nacional del 29 de noviembre de 1974 establece:

"Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de

⁴⁵ Da el trato de tributo a la obligación pecuniaria sin contraprestación y de contribución a la compensación correspondiente a la recepción de un servicio; es decir, los distingue en función de la inexistencia o existencia de una contraprestación en beneficio del particular. Lo que no sólo parece lógico sino cercano a una precisión terminológica.

⁴⁶ <http://www.dei.gob.hn/website/uploaded/content/category/2107816524.pdf> (19/09/2012).

⁴⁷ <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/legislacion.html> (20/09/2012).

cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta o en concesión."⁴⁸

- De la misma forma, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias publicado en el año de 1997, en su artículo 9°, señala:

*"Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general. Los tributos se clasifican en: a) Impuestos. b) Tasas. c) contribuciones especiales."*⁴⁹

Las anteriores precisiones ponen de manifiesto que otros países se han preocupado por incorporar en su Derecho positivo un concepto de tributo, quizá no uniforme y en el algunos supuestos no preciso, pero sí útil para ilustrar acerca de la significación, contenido y alcances de este instituto jurídico; sin embargo, en México existe una laguna constitucional y legal absoluta en cuanto al concepto de contribución, que sólo se ha intentado superar mediante las aportaciones de las doctrinas nacional y extranjera, así como de la interpretación jurisprudencial que, por cierto, tampoco han arribado a un concepto uniforme y actual de tributo.

1.4. Aportaciones doctrinales y jurisprudenciales al concepto de tributo

Diversos expertos en el conocimiento y formulación del Derecho Tributario se han pronunciado sobre el concepto de tributo, realizando aportaciones

⁴⁸ <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/legislacion.html> (20/09/2012).

⁴⁹ <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/biblioteca.html> (20/09/2012).

personales valiosas que resulta de capital importancia tener en cuenta, entre otras, las que a continuación preciso.

Para CALVO ORTEGA el tributo entraña una categoría jurídica que se aplica a hechos lícitos y que manifiestan capacidad económica, establecido en la ley, debido a un ente público o a otro sujeto que realiza actividades públicas y que se concreta en una prestación dineraria, cuya finalidad es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁵⁰.

Para DE LA GARZA, "[...] tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."⁵¹

Al respecto, FERREIRO LAPATZA señala que "[...] el tributo puede definirse como dar una suma de dinero, establecida por la ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público para sostener sus gastos."⁵²

Según FONROUGE, el tributo es "[...] concebido generalmente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho público."⁵³

GIANNINI aporta un concepto de tributo partiendo de un análisis de la clasificación financiera de los ingresos del Estado, para señalar que es un ingreso de Derecho público percibido por el Estado en virtud de su potestad de imperio, para sufragar el gasto público⁵⁴.

⁵⁰ Cfr. CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario*, Parte General, 6ª ed., Civitas, Madrid, 2002, p. 135.

⁵¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pág. 320 y ss.

⁵² FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español, Volumen II, Derecho Tributario: Parte General. (Teoría General del Tributo, Obligaciones, Procedimiento. Sanciones)*, 23ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 47.

⁵³ FONROUGE, Carlos M. Giulliani, *Derecho Financiero*, Volumen I, Depalma, Buenos Aires, 1978, p. 257.

⁵⁴ Cfr. GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 41 y ss.

En palabras de JARACH, *"El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo."*⁵⁵

En contraste, para ORTEGA MALDONADO, *"[...] las contribuciones son aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público, proporcionales y equitativas, establecidas en la ley, que deben cubrir los sujetos obligados, y cuyo propósito es satisfacer las necesidades sociales y que tienen su fundamento en el principio de solidaridad social"*.⁵⁶

PÉREZ ROYO afirma que el tributo puede definirse como *"[...] una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos."*⁵⁷

QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO, señalan que *"El tributo es un ingreso de Derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito."*⁵⁸

SAINZ DE BUJANDA concibe al tributo a través de la precisión de sus características fundamentales que, a su criterio, son las siguientes: *"1°. Es una prestación coactiva; 2°. Es una prestación pecuniaria. 3°. Tiene la función de asegurar al ente público los medios necesarios para la financiación de los servicios públicos."*⁵⁹

⁵⁵ JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 18.

⁵⁶ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *op. cit.* p. 39.

⁵⁷ PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, 12ª ed., Civitas, Madrid, 2002, p. 34.

⁵⁸ QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; POVEDA BLANCO, Francisco, *Derecho Tributario*, 6ª ed., Aranzadi, Navarra, 2001, p. 28.

⁵⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense-Facultad de Derecho. Madrid, 1993, p. 9.

A su vez, VILLEGAS puntualiza que los tributos “[...] son las prestaciones en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas.”⁶⁰

YEBRA MARTUL-ORTEGA brinda un concepto de tributo integrando otras características, al señalar que es “[...] la prestación patrimonial obligatoria, establecida por la ley, destinada a la cobertura del gasto y establecida en función de la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerla [...]”⁶¹

Del examen de las anteriores acepciones de tributo y de las que aporta la mayoría de la doctrina⁶², se obtiene un resultado que coincide fundamentalmente con la postura de MENÉNDEZ MORENO, en el sentido de que no existe unanimidad en la opinión de los autores al señalar las características que permiten diferenciar a los tributos de los demás ingresos públicos⁶³.

En otras palabras, es fácil advertir que son diversas las notas que pueden integrar el concepto en estudio, según la apreciación de cada uno de los autores, algunos de los cuales parecen confundir los elementos de existencia del tributo, como son su carácter de prestación patrimonial, a título definitivo, que recae sobre una manifestación de capacidad económica, que grava hechos lícitos y que está destinada a financiar el gasto público o a obtener otras finalidades; con los requisitos de validez del propio tributo, como son que debe estar establecido en la ley, ser proporcional y equitativo. Confusiones que aseveran el reto de arribar a un significado uniforme y absoluto del instituto jurídico en estudio.

⁶⁰ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 152.

⁶¹ YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, <<Medidas Fiscales para el Desarrollo Económico>>, *XXI Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Volumen 1, Parte II, Barcelona-Génova, 2002, p. 347.

⁶² Según lo resume GONZÁLEZ GARCÍA: “Si definimos al tributo como prestación patrimonial, establecida por la ley, destinada a la cobertura del gasto público y en base a la capacidad contributiva [...]” *Vid. Serie de conferencias sobre derecho tributario*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994, p. 20.

⁶³ *Cfr.* MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Lex Nova, Valladolid, 2004, p. 153.

La nota del tributo que de manera reiterada acogen todos los autores citados, la de procurar un ingreso al Estado⁶⁴, como propósito esencial, es una de las que de manera fundamental lo diferencia de otras prestaciones públicas patrimoniales, caracterizándolo como un instrumento de cobertura del gasto público⁶⁵, que le atribuye una finalidad eminentemente recaudatoria por lo que amerita se contemple y calcule de manera objetiva en un presupuesto de ingresos, a diferencia de otros ingresos públicos, como los aprovechamientos, que si bien se establecen en ese presupuesto su recaudación es subjetiva por ser contingente la actualización de los supuestos que generan su causación.

Como ejemplo de esta última aseveración puedo citar que las cantidades que se recaudan por concepto de multas administrativas dependen de la comisión eventual de las infracciones relativas, es decir, de conductas que pueden o no actualizarse, mientras que tratándose de los tributos, su recaudación está revestida de mayor objetividad por partir de supuestos que necesariamente habrán de surtir en la mayoría de los casos en un periodo determinado.

Esa importante aportación de la doctrina, en que destaca la finalidad recaudatoria del tributo, resulta congruente con la propia acepción gramatical de tributo⁶⁶ y con su utilización originaria y tradicional como medio para allegar recursos a las arcas del Erario Público. Sin embargo, a diferencia de lo que asevera algún sector de la doctrina, con esa función no se agota la utilidad del tributo, pues desde tiempo inmemorial, también ha servido para la satisfacción directa de otros fines del Estado dentro de los ámbitos económico y social⁶⁷, como lo explicaré a detalle más adelante.

⁶⁴ GIANNINI, Achille Donato, *op. cit.*, p. 64.

⁶⁵ Con esas palabras se ha pronunciado LEJEUNE VALCÁRCEL, al referirse concretamente al impuesto como una especie de tributo. *Cfr.* <<Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria>>, *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, p. 219 y ss.

⁶⁶ Tributo (del lat. *Tributum*), en acepción en derecho “*Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.*” *Vid.* REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, *op. cit.*, p. 1512.

⁶⁷ Advierte BORRERO MORO que la doctrina refiere la función extrafiscal al ámbito de la economía, pero esta función tiene una incidencia más amplia, sobre todo en el campo social. *Cfr. La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999. p. 43.

Es necesario tener en consideración que el examen de la jurisprudencia en México revela que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado la naturaleza jurídica de algunas prestaciones patrimoniales, definiéndolas como tributos⁶⁸; pero no se ha pronunciado sobre el concepto de tributo, cuando sería de gran utilidad que lo hiciera, pues ante la ausencia de una norma jurídica sobre el particular ese proceder brindaría los lineamientos necesarios para que los legisladores pudieran crear verdaderas contribuciones; las autoridades administrativas no burlaran los principios de justicia fiscal que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de República al imponer obligaciones pecuniarias que revisten la naturaleza de contribuciones; y los particulares contarán con mayores elementos para defender sus derechos humanos frente a la creación de diversos deberes públicos patrimoniales que deben sufragar.

Por extraño que pueda parecer, en la jurisprudencia mexicana sólo existe un criterio del Decimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que al haber sido reiterado por lo menos en cinco ocasiones en forma consecutiva, ha adquirido el rango de jurisprudencia, en el que se destaca un acepción primaria de tributo, en el sentido de ser:

"[...] una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo

⁶⁸ Entre otros precedentes, los que a continuación preciso, identificando su número, datos de localización y sólo su rubro que es ilustrativo del criterio en comento:

- Tesis: 2a./J. 243/2009, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Enero de 2010, p. 276, que dice: *"DERECHOS DE VIGILANCIA. LOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 27 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA A CARGO DE LOS BENEFICIARIOS DE ESTÍMULOS FISCALES TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES."*
- Tesis: 2a./J. 54/2006, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Mayo de 2006, p. 281, que establece: *"IMPUESTOS. TIENEN ESA NATURALEZA LAS PRESTACIONES PÚBLICAS PATRIMONIALES PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 318 Y 319 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL Y, POR TANTO, DEBEN CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL."*
- Tesis: P./J. 18/95, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta II, Septiembre de 1995, p. 62, que señala: *"SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS."*

*de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público.*⁶⁹

Ese criterio producto de la interpretación judicial⁷⁰, constituye apenas una aproximación al concepto de tributo que no vincula a las autoridades legislativas ni administrativas del país⁷¹, ya que en términos de lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley de Amparo vigente a partir del 3 de abril de 2013 sólo es obligatorio para las autoridades jurisdiccionales del país y en el ámbito del Poder Judicial de la

⁶⁹ Esa jurisprudencia se identifica con la clave I.15o.A. J/9 y se encuentra publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Abril de 2010, p. 2675, siendo pertinente por su importancia y para una mejor comprensión de su contenido, transcribirla de manera íntegra:

"TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA. *El tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público. Así, la contribución se configura por elementos cualitativos y elementos cuantitativos, relacionados lógicamente. Los primeros son: 1) el hecho imponible y 2) el sujeto pasivo; calificados así por la doctrina en atención a que acotan o definen el campo de aplicación de cada contribución. Junto a estos elementos cualitativos existen otros denominados mesurables o cuantitativos, pues tienen como objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, siendo: a) la base imponible y b) el tipo, tasa o tarifa aplicable a la base. Ahora bien, el hecho imponible es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de facto previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica."*

⁷⁰ De acuerdo con HALLIVIS PELAYO, Manuel, esa exégesis también llamada "*usual*", se presenta cuando un órgano jurisdiccional realiza la interpretación primero y la aplicación después, de un texto normativo de cualquier jerarquía, respecto de la que tiene competencia, por medio de una sentencia. *Cfr. Op. cit., 299 a 301.*

⁷¹ Así lo precisó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 38/2002 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Mayo de 2002, p. 175, cuyo rubro, ilustrativo de sus criterio, es el siguiente: "*JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS.*"

Federación, al haber sido sustentado por un Tribunal Colegiado de Circuito, no puede constreñir a la Suprema Corte de Justicia, a los Plenos de Circuito ni a los demás Tribunales Colegiados de Circuito, sólo a juzgadores de jerarquía inferior al emisor. Sin embargo, bien sirve como punto de partida para un examen académico en el que se involucre una interpretación constitucional especial y un análisis de la legislación, la doctrina y la jurisprudencia relativas, que como resultado pueda alumbrar el camino para arribar a un sólido concepto de tributo.

Otros tribunales constitucionales en el mundo se han dado a la tarea de emitir un concepto sobre el instituto jurídico en estudio que informa sobre su naturaleza, entendimiento, finalidades y aplicabilidad material, siendo el caso del Tribunal Constitucional del Reino de España que ha definido a los tributos como:

*"[...] prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos."*⁷²

Las anteriores precisiones corroboran que no existe señalado un concepto de tributo en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ni en la legislación de este país, que la Suprema Corte de Justicia de México no se ha pronunciado sobre el particular, y sólo existe el precedente de un Tribunal Colegiado de Circuito que resulta ilustrativo pero no vinculatorio para autoridades legislativas o administrativas, y obligatorio únicamente para órganos jurisdiccionales, aunque en el ámbito del Poder Judicial de la Federación sólo inferiores a la jerarquía del emisor; así como que la doctrina no ha aportado una significación uniforme que contenga los elementos mínimos necesarios para distinguir a la contribución de otros ingresos del Estado, lo que dificulta la comprensión del instituto jurídico en estudio y complica su aplicación en la práctica de las funciones legislativa, administrativa y judicial.

⁷² STC 182/1997. Visible en <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/docs/BOE/BOE-T-1997-25322.pdf> (10/10/2012).

CAPÍTULO 2

LAS IMPLICACIONES DE LA AUSENCIA DE UN CONCEPTO DE TRIBUTO, LAS RAZONES PARA FIJARLO EN UNA NORMA GENERAL Y LOS ELEMENTOS PARA LOGRAR ESE OBJETIVO

2.1. Las consecuencias jurídicas de la ausencia de un concepto de tributo

La evidenciada ausencia en el ordenamiento jurídico mexicano de un concepto o definición de tributo genera diferentes problemas en la apreciación de ese instituto jurídico, siendo tal vez el de mayor relevancia aquel que se presenta entre los legisladores Federal y locales, la Administración y los contribuyentes, cada uno de los cuales en su respectivo ámbito puede y en ocasiones adopta una diferente significación de tributo.

El origen de esas diferentes posturas se encuentra en las diversas funciones e intereses institucionales de esos actores, pues para el Estado, representado por los legisladores y la Administración, resulta conveniente y práctico que al imponer a los particulares determinadas prestaciones patrimoniales, no tengan que observar los principios de justicia fiscal que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues de esta manera no es necesario que la relativa imposición se plasme en una ley formal y material (principio de reserva de ley), que atienda necesariamente a la capacidad contributiva de los obligados (principio de proporcionalidad) y tampoco que respete las diferencias y similitudes que existan entre los gobernados (principio de equidad); bastando incluso que sea una autoridad diversa a la legislativa la que en un acto administrativo (general y en ocasiones individualizado), imponga la contribución sin respetar los lineamientos constitucionales mencionados.

En esos términos, la ausencia de un concepto de tributo evidentemente genera, en principio, inseguridad jurídica para los particulares, traducida en la falta

de certeza en cuanto a los elementos que conforman y distinguen a las contribuciones.

Para los particulares es conveniente y necesario que se identifique plenamente la naturaleza y contenido de las prestaciones patrimoniales que el Estado les impone, pues esto les permite defender jurídicamente su patrimonio y quedar conminados sólo al pago de contribuciones justas, que en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal no pueden ser otras que las que emanan de un órgano competente para imponerlas a través de un acto en el que hayan participado los representantes populares ante el poder público, es decir, los legisladores (principio de reserva legal)⁷³; que tengan su origen en la actualización de hechos imponible lícitos que atiendan a su capacidad económica (principio de proporcionalidad) y a las diferencias y semejanzas que puedan tener con otros gobernados (principio de equidad); ya que de no ser así la imposición resultaría arbitraria, en tanto bien podría emanar de cualquier autoridad sin representación popular, fijarse sin motivo alguno o en función de una conducta no lícita, ante la ausencia de capacidad económica y sin respeto a las diferencias existentes entre los gobernados.

En México, el establecimiento de prestaciones patrimoniales en un acto formal y materialmente legislativo sólo se exige para los tributos, según lo previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional⁷⁴, por lo que las demás prestaciones pecuniarias bien pueden fijarse en cualquier disposición de carácter general o, incluso, en actos administrativos que revistan algunas características de generalidad, como sucede con los aprovechamientos que pueden preverse en un reglamento (ejemplo, las multas por infracciones de tránsito), en decretos emitidos

⁷³ El artículo 72 inciso H, de la Constitución Federal establece como requisito de validez para las normas que establezcan, modifiquen o supriman tributos, que se discutan primero en la Cámara de Diputados.

⁷⁴ En otros ámbitos jurídicos las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público sólo pueden establecerse con arreglo a la ley, es decir, únicamente el legislador puede imponerlas, siendo el caso del Reino de España, conforme al artículo 31.3. de la su Constitución de 1978 y de Italia, según el artículo 23 de su Constitución de 1947. Preceptos consultados en la obra *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, preparada por GÓMEZ ORFANEL, Germán, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, pp. 216 y 426.

por cabildos municipales (como las multas por violación a bandos de policía y buen gobierno), en resoluciones administrativas (verbigracia, las cuotas compensatorias en materia de prácticas desleales en materia de comercio exterior); o los precios públicos que pueden fijarse en decretos administrativos (precios de los hidrocarburos, energía eléctrica, entre otros).

La calificación de prestaciones patrimoniales públicas diversas a las contribuciones ha permitido a las autoridades administrativas establecer cargas económicas a los particulares sin escucharlos a través de sus representantes, es decir, de los diputados y senadores elegidos democráticamente para crear las leyes y garantizar el respeto a los derechos humanos de los gobernados, entre los que se encuentran el de propiedad y el de seguridad jurídica, por lo que basta una expresión de voluntad estatal para la generación del ingreso que puede plasmarse en un simple acto administrativo, no legislativo.

Además, en este país la fijación de aprovechamientos, precios públicos y otras prestaciones patrimoniales, no se rige por el principio de reserva legal, lo que de suyo afecta a los particulares por las razones expuestas, a más de que no es necesario que en su creación se respeten la capacidad económica de los obligados ni el principio de equidad, dado que tales fijaciones pecuniarias tienen un origen eminentemente diverso a los tributos, pues pueden obedecer, en el caso de los aprovechamientos, a la actualización de actos ilícitos, infracciones o prácticas contrarias al comercio, a las buenas costumbres y a la civilidad; mientras que los precios públicos, como lo señala AGUALLO AVILÉS, se generan por la recepción de bienes o servicios que el Estado no tiene monopolizados y que, por ende, presta en sectores en los que compite con otros proveedores de esos bienes o servicios, lo que torna voluntaria su recepción para los particulares⁷⁵.

⁷⁵ AGUALLO AVILÉS, Ángel, *Tasas y Precios Públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992, p. 30.

En cambio las contribuciones atienden a la observancia de los principios de solidaridad⁷⁶ y justicia, por lo que sólo pueden ser cifradas sobre actos lícitos de los particulares que revelen su capacidad económica, aun sin algún beneficio individualizado (impuestos)⁷⁷ o ante la presencia de una contraprestación representada por la recepción de un servicio público individualizado o por el aprovechamiento de un bien del dominio público de la Nación (derechos)⁷⁸.

Bajo ese tenor, resulta palmario que por más que los tributos y cualquier otro ingreso público tengan como denominador común nacer en el seno de una relación de supra a subordinación entre el Estado y los gobernados, y de que su destino común sea el gasto público, se distinguen en que el origen fundamental de la aportación tributaria representa una expresión de solidaridad⁷⁹, consagrada en México en el deber de contribuir a los gastos para el sostenimiento y consecución de las finalidades del Estado y para el mantenimiento de los servicios públicos; además de que la tributación debe estar fincada en el principio de justicia⁸⁰ en la medida de que se debe contribuir en función de la especial capacidad económica de cada contribuyente, manifestada también en el particular goce de los servicios públicos⁸¹.

Asimismo, los tributos deben estar edificados en un acto económico lícito y no en una exacción patrimonial en respuesta a una conducta antieconómica, ilícita o sancionatoria, como puede suceder en este último caso, tratándose de otros ingresos como los aprovechamientos que se causan por multas o sanciones; de

⁷⁶ Con ese criterio de cifrar el fundamento de la obligación tributaria en el principio de solidaridad, ha coincidido la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 1a./J. 65/2009 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Julio de 2009, p. 284, cuyo rubro es el siguiente: "*OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.*"

⁷⁷ Según el artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, ya transcrito.

⁷⁸ De acuerdo con lo establecido en el artículo 2º, fracción IV, del citado Código Fiscal de la Federación.

⁷⁹ MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 277.

⁸⁰ VIDAL MARÍN, Tomás, *Un Estudio Constitucional sobre el Deber de Contribuir y los Principios que lo Informan: El Artículo 31.1 CE.*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2003. p. 46.

⁸¹ Sobre el particular, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, identifica la exigencia de procurar la justicia conmutativa, tratándose de tasa (derechos en México), contribuciones especiales y deuda pública. *Cfr. Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, Porrúa, México, 2004, p. 154.

ahí que es preciso que la imposición tributaria se establezca en ley por lo menos en cuanto a los elementos esenciales que la definan (sujeto, objeto, base y tasa, tarifa o cuota), que atienda a la capacidad económica del contribuyente y que resulte equitativa para quienes deben sufragarla.

De no respetarse esos principios se provocan múltiples arbitrariedades, pues verdaderos tributos se encubren en cualquier prestación patrimonial en fuga de las razones que le dan origen, sentido y justificación a la tributación que son, repito, la solidaridad y la justicia.

Podría suceder entonces que, por lo menos en el ámbito del Derecho público en el que las imposiciones tienen su origen en una relación de supra a subordinación, se pudiera confundir a un tributo, entendiéndose por tal a un impuesto, derecho, aportación de seguridad social o contribución de mejoras⁸², con un aprovechamiento⁸³ cuya naturaleza es totalmente diversa, pues en la mayoría de los casos su causación obedece a la actualización de hipótesis de infracción o por rendimientos económicos.

Es más, podría acontecer que en el ingreso denominado precio público, que es el que percibe el Estado por la prestación de servicios o la enajenación de bienes susceptibles de ser proporcionados por el sector privado y de recepción voluntaria de los gobernados⁸⁴, se encubriera un tributo, como es un derecho por la prestación de un servicio público o por el uso o disfrute de un bien del dominio público de la Nación⁸⁵, en tanto bastaría que se monopolizara la prestación del servicio o la enajenación del bien privado, con lo cual se pervertiría la recepción voluntaria del bien o servicio y se obligaría al gobernado a recibirlo de un solo ente, descartando la competencia y la ley económica de la oferta y la demanda,

⁸² Artículo 2o del Código Fiscal de la Federación.

⁸³ En términos de lo establecido en el artículo 3° del Código Fiscal de la Federación, es el ingreso que percibe el Estado por una función de Derecho público, distinto de las contribuciones e ingresos de financiamientos, de organismos descentralizados y de empresas de participación estatal.

⁸⁴ AGUALLO AVILÉS, Ángel, *Tasas y Precios Públicos*, op. cit., p. 30.

⁸⁵ Artículo 2°, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

creándose en realidad un verdadero derecho y en esa dimensión, de seguir considerándose precio público, no se respetarían los comentados principios de justicia fiscal, pues de ser así, bastaría que la prestación patrimonial se fijara en un decreto ejecutivo y que no se respetaran la capacidad contributiva y la equidad entre los obligados.

2.2. Razones para fijar un concepto de tributo en una norma de carácter general en México

La indefinición constitucional y legal del tributo en México determina la existencia de un escenario en el que se personifican en acción múltiples implicaciones negativas, confusiones y arbitrariedades como las señaladas en el apartado anterior, que generan la imperiosa necesidad de que se precise un concepto de tributo en una norma de carácter general, en el que se comprendan los elementos esenciales de esa figura a afecto, no de limitar la creación de contribuciones, si no de establecer las condiciones mínimas que salvaguarden la seguridad jurídica en los aspectos vinculados con la tributación.

No escapa a mi atención que pueden existir posturas en el sentido de negar la pertinencia de establecer un concepto de tributo en una norma de carácter general, bajo la idea de que ese concepto estatizaría o congelaría al tributo, impidiendo su adecuación a la realidad cambiante, en perjuicio de intereses públicos.

Esas posturas no deben compartirse, pues implican negar la eficacia propia del Derecho, cuyo fin último, según RECASÉNS SICHES, es satisfacer necesidades sociales de acuerdo con las exigencias de la justicia y de los demás valores jurídicos implicados por ésta; por lo que cuando a la colectividad le interesa asegurar la realización de determinados fines, encaminados a satisfacer

una necesidad práctica, los recoge en normas jurídicas, imponiendo de esa forma su cumplimiento de manera inexorable, por ejecución forzosa⁸⁶.

En el caso existe una necesidad práctica que satisfacer con el establecimiento de un concepto de tributo en una norma de carácter general, que es evitar o por lo menos limitar o moderar las implicaciones negativas, confusiones y arbitrariedades que nacen ante la ausencia de un concepto de ese instituto.

Debo magnificar que la precisión de ese concepto a nivel normativo observaría cabalmente las funciones esenciales del Derecho a que se refiere RECASÉNS SICHES y que a continuación expongo en armonía con las razones prácticas y jurídicas que justifican mi propuesta.

En primer lugar, la función de certeza y seguridad, al mismo tiempo que la función de campo progresivo, que evidencian que el Derecho es gestado bajo el estímulo de necesidades que se dan perentoriamente en la vida social, entre las que se encuentran la urgencia de certeza (saber a qué atenerse) y seguridad (saber qué es eso a lo cual puede uno atenerse tendrá forzosamente que ser cumplido) y, a la par, la necesidad de un cambio progresivo⁸⁷.

La certeza jurídica constituye un principio que en palabras de FERREIRO LAPATZA postula normas claras y sencillas, y en la medida posible estables, de tal forma que los gobernados puedan, sin grandes esfuerzos, medir las consecuencias fiscales de sus actuaciones; y ante el respeto de ese postulado, la Administración y los administrados puedan sin grandes esfuerzos ni elevados costes aplicar unos tributos cuyas normas respondan a la elemental idea de hechos típicos, normales, desprovistos de las notas accidentales que acompañan en la realidad a cada uno de ellos⁸⁸.

⁸⁶ Cfr. RECASÉNS SICHES, Luis, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, México, 2009, pp. 111 a 121.

⁸⁷ Cfr. *ibíd.*, pp. 112 a 115.

⁸⁸ Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Ensayos sobre Metodología y Técnica Jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 29.

Principio que se cumpliría cabalmente al establecerse el concepto de tributo en una norma general, bajo un señalamiento claro y sencillo de los elementos esenciales y generales que determinan la existencia de esta institución y la distinguen de otras prestaciones patrimoniales públicas

Recoger un concepto de tributo en una norma de carácter general motivaría esas certeza y seguridad en los gobernados, al saberse vinculados con el pago de verdaderos tributos, con hechos impositivos claros y regulados de modo completo, desterrando las dudas que dan margen a la confusión en cuanto a la verdadera apreciación de la naturaleza de las imposiciones públicas.

Ese cometido también otorgaría a los propios legisladores los lineamientos esenciales para crear verdaderos tributos, concibiéndolos al tenor de sus verdaderos elementos y en respeto a los principios que rigen el ejercicio de la potestad tributaria normativa; pudiendo entonces distinguir con claridad a los tributos de otras prestaciones patrimoniales públicas, como son los aprovechamientos o los precios públicos, cuyo origen, contenido y objetivos son diversos.

Certeza y seguridad que también alcanzarían a la Administración, en la medida que le permitirían identificar con claridad aquellos supuestos en los que se encuentre frente a la existencia de contribuciones o modalidades tributarias y a contrapartida, le impediría abordar esos campos que de acuerdo con el principio de reserva de ley están reservados para los legisladores; además de que tratándose de tributos, en el ámbito práctico, los procedimientos de comprobación, determinación y pago se sujetan a reglas especiales que necesariamente deben observarse en cumplimiento a la garantía de seguridad jurídica.

Además, contra lo que pudiera pensarse, el establecimiento de un concepto de tributo en una norma general no congelaría su significación o impediría nuevas reflexiones sobre sus elementos; antes bien, respetando la función de un cambio progresivo del Derecho, ese proceder determinaría las directrices que deben

orientar e integrar en el futuro a las contribuciones, otorgando bases ciertas para el nacimiento de criterios encaminados al perfeccionamiento de ese concepto y a su reelaboración progresiva, por lo que ese concepto constituiría el cimiento de una obra jurídica inacabada que amerita una armonización constante con la evolutiva realidad económica, social y jurídica del país.

La segunda función del Derecho a que se refiere RECASÉNS SICHES, consistente en la resolución de los conflictos de intereses, se cumpliría esencialmente por medio de la creación de normas y decisiones de impositividad inexorable, es decir, mediante la previsión de una regulación objetiva que debe ser obedecida por los sujetos de la relación jurídica relativa⁸⁹.

Una norma general que señale los elementos esenciales de un concepto de tributo, indudablemente, representaría un elemento que permitiría resolver los diversos conflictos de intereses que en la actualidad se presentan entre legisladores y gobernados, así como entre la Administración y los particulares. Divergencias que se originan, según lo expuse en el apartado anterior, fundamentalmente, por el regate respecto de la causación y pago de verdaderas contribuciones o de otros ingresos fiscales, y por la observancia de los principios de justicia fiscal.

Así, la norma general que prevea el concepto de tributo disiparía de antemano cualquier duda que pudiera generarse respecto de la naturaleza de la prestación pecuniaria relativa, evitando los conflictos originados por la falta de certeza y seguridad que al respecto en la actualidad existen; y, en todo caso, ese concepto normativo aportaría a los juzgadores las bases objetivas para resolver los conflictos que sobre el particular se provocan.

La tercera función esencial del Derecho, acotada al ámbito tributario, se traduce en la legitimación y la limitación del poder político, es decir, por una parte, el Derecho habilita y permite la actuación de las autoridades y, por otra, la limita o

⁸⁹ Cfr. RECASÉNS SICHES, Luis, *op. cit.*, pp. 115 a 118.

acota a través del establecimiento de competencias y facultades precisas, con el objetivo de constituir una interdicción a la arbitrariedad⁹⁰.

Establecer un concepto de tributo en una norma de carácter general, necesariamente se encaminaría a la interdicción de la arbitrariedad en diferentes dimensiones: para los legisladores, que al crear una imposición tributaria, se encontrarían obligados a observar los elementos que distinguen a las contribuciones de otras prestaciones patrimoniales públicas y a respetar los principios de justicia fiscal y demás exigencias constitucionales que las regulan; respecto de las autoridades administrativas vinculándolas a aplicar a título de tributos, prestaciones que verdaderamente lo sean; y en relación con los juzgadores constitucionales orientándolos a realizar su labor de resolver sobre la naturaleza de los ingresos fiscales con base en elementos objetivos y en función a los presupuestos jurídicos que cada imposición debe satisfacer.

Las anteriores reflexiones justifican plenamente las utilidades prácticas y jurídicas que reportaría el establecimiento de un concepto de tributo en una norma de carácter general. Reflexiones que en lo esencial también encuentran congruencia con la postura que al respecto sustenta la doctrina.

Para demostrar el anterior aserto es suficiente citar, por su importancia, la opinión de HERRERA MOLINA, en cuanto a la doble relevancia de que se formule un concepto constitucional de tributo en una norma general, que precisa bajo los postulados siguientes: determinar el ámbito de la reserva de la ley tributaria (aspecto formal) y cifrar el parámetro de aplicación del principio de capacidad económica (aspecto material)⁹¹.

El primero de esos aspectos a que se refiere el citado maestro, referente a la necesidad de que se precise un concepto de tributo, se actualiza plenamente en

⁹⁰ Recojo las principales ideas de RECASÉNS SICHES sobre esta función, omitiendo la relativa a la organización por no ser materia del Derecho tributario, sino del Derecho administrativo en general. *Cfr. op. cit.*, pp. 118 y 119.

⁹¹ *Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Metodología del Derecho..., op. cit.*, pp. 208 a 212.

el caso de México, pues como lo he precisado, según lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el principio de reserva de ley sólo rige respecto de la imposición de los tributos, lo que permite que muchas prestaciones patrimoniales no se fijen en una ley, como expresión de un acto formal y materialmente legislativo, sino en normas formalmente administrativas o en otras disposiciones generales de rubro administrativo e, incluso, en actos administrativos⁹².

Tocante al segundo motivo de relevancia del diseño de un concepto de tributo que menciona HERRERA MOLINA, vinculado con la precisión del ámbito de la capacidad económica, es meritorio significar, conforme a las propias palabras de ese ilustre maestro, que tal capacidad ordena al tributo, como carácter esencial del concepto y no sólo como principio al que debe someterse⁹³; de lo que se sigue que la capacidad económica se erige como un elemento del tributo que precisa su ámbito de existencia y lo distingue claramente frente a otras prestaciones patrimoniales, en la medida de que donde no existe esa capacidad, no puede hablarse de contribución; de ahí que la precisión de un concepto de tributo integrado por ese elemento preserva con seguridad los límites de los ingresos tributarios en relación con los demás ingresos fiscales.

De acuerdo con lo expuesto es manifiesta e impostergable la necesidad de que se establezca un concepto de tributo en una norma de carácter general, quizá no contenida en la Constitución Federal, pues la rigidez del procedimiento que deben seguir las reformas al texto constitucional⁹⁴ podría generar dilaciones u obstáculos a la evolución del instituto, al entorpecer el reconocimiento de su

⁹² Singularidad en el sistema jurídico mexicano que descarta la objeción de relevancia del concepto de tributo que el mismo HERRERA MOLINA apunta en su citada obra, sobre el principio de reserva legal tratándose del caso del Reino de España, en el que ese principio rige para el establecimiento de todas las prestaciones patrimoniales de carácter público y finalidad financiera, según el artículo 31.3 de su Constitución.

⁹³ Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Metodología del Derecho...*, op. cit., p. 203

⁹⁴ Para adicionar o reformar la Carta Magna, según lo dispuesto en su artículo 135 se requiere de un proceso formal en el que el Congreso de la Unión, por el voto de las dos terceras partes de sus legisladores integrantes, acuerden las adiciones o reformas, y que éstas sean también aprobadas por la mayoría de las legislaturas de las entidades federativas.

mutabilidad acorde a los cambios económicos, políticos y sociales del país. Además de que, como más adelante lo expondré, las disposiciones de la Carta Magna, debidamente interpretadas, aportan diseminadamente los elementos esenciales que distinguen al tributo, por lo que bien éstos pueden aterrizarse e integrarse en algún artículo de las leyes ordinarias para la confección de un concepto que en el ámbito Federal podría establecerse en el Código Fiscal de la Federación, y en el de las entidades federativas, ya sea en alguna disposición de sus constitucionales locales o en sus respectivos códigos fiscales o leyes tributarias equivalentes.

2.3 Elementos para arribar a un concepto de tributo en México

Proporcionar un concepto de tributo, como bien lo sostuvo GONZÁLEZ GARCÍA, no es sencillo, pues quien ose emprender esa tarea tropieza al menos con dos dificultades básicas. La primera, que deriva de su carácter abstracto de esa entidad; es decir, hipotético; y la segunda, el hecho de ser un concepto cuya función esencial estriba en comprender sistematizadamente a otro que le precede en el tiempo y le aventaja en importancia, como es el impuesto⁹⁵, con el que bien antes podía establecerse una sinonimia, de no existir ahora otras especies tributarias en México, como son los derechos, las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social, que la ley ordinaria también considera como especies de contribuciones⁹⁶.

No obstante, como bien lo apunta GARCÍA NOVOA, sí es posible defender en la categoría del tributo unos rasgos que le son comunes a todas sus modalidades, lo cuales permiten hablar del tributo como instituto, pues en torno a éste existe un conjunto normativo presidido por una idea organizativa, que no necesariamente debe traducirse en una definición en el sentido estricto del

⁹⁵ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y GONZÁLEZ, Teresa, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2004, p. 179.

⁹⁶ El ya citado artículo 2o, del Código Fiscal de la Federación.

término⁹⁷, sino en la precisión de los elementos esenciales que le brindan existencia y lo distinguen de otras figuras jurídicas y de otros ingresos del Estado, lo que entrañaría un concepto, entendido como unidad cognitiva de significado o idea abstracta o mental.

En seguimiento a la tarea de conceptualizar el tributo lo primero que debe identificarse es la fuente de la que emanan los elementos que distinguen a este instituto jurídico de manera fiel con su evolución actual. De entre las fuentes posibles se encuentran la Constitución, la ley, la jurisprudencia y la doctrina; siendo la primera de éstas la que necesariamente ha de ser el eje motor por consagrar las bases del sistema impositivo mexicano y establecer el deber de contribuir en su artículo 31, fracción IV, con lo que otorga fundamento a la existencia y función fundamental del tributo como medio para sufragar los gastos públicos.

Importante resulta aclarar que no sería idóneo indagar un concepto de tributo a partir del examen de los elementos comunes que puedan revestir las especies tributarias que se identifican en la ley, específicamente en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos), pues esto no revelaría la verdadera naturaleza de la institución jurídica, sólo aportaría evidencias de calificativos legales sobre el tema y, además, limitaría en el futuro la posibilidad de que el legislador cree las categorías tributarias que estime oportunas con base en las verdaderas notas que distinguen al tributo como institución, no como especie de imposición.

En esa línea de pensamiento debo acudir necesariamente al escenario del Texto Constitucional, donde me surge una pregunta: ¿la tarea de intentar conceptualizar al tributo debe tener como manantial de análisis sólo el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que consagra el deber de contribuir a los

⁹⁷ Cfr. GARCÍA NOVOA, <<Concepto constitucional de tributo: la experiencia española>>, *op. cit.*, p. 4.

gastos públicos del Estado, o para cumplirla también debe realizarse el examen de los artículos de ese Ordenamiento Fundamental que contienen principios en materia financiera o, es más, resulta posible asistirse, incluso, del análisis de todos los preceptos que regulan los fines del Estado y de manera general inciden en el sistema financiero?

La respuesta a esa interrogante no es sencilla y habrá quienes piensen sólo en la pertinencia de aplicar la primera opción, sobre la rígida idea de una interpretación aislada del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que tendría dos resultados diversos según la observancia del método restrictivo o extensivo de exégesis que se utilizara para desentrañar el significado de esa disposición fundamental.

Una interpretación restrictiva de la citada norma suprema, alcanzaría la idea de concebir como tributos sólo a los impuestos, en tanto tal disposición establece el deber de contribuir como expresión del principio de solidaridad (sacrificio altruista en aras del interés general), esto es, sin contraprestación individual alguna para el contribuyente, y de esta forma se marginarían a las otras especies de contribución como son los derechos por servicios y por el aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social; tributos estos últimos que también se sustentan en la idea de una justicia conmutativa, por lo que su pago se cifra en la recepción particular de un dar, hacer o permitir por parte del Estado, es decir, la causación de esas contribuciones es a título de contraprestación, no únicamente bajo el rubro de un acto de solidaridad social.

En cambio, una interpretación extensiva sólo del mencionado artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en busca de la obtención de un concepto de tributo, dada la generalidad con la que se postula la obligación de contribuir, comprendería dentro de ese deber a todos los ingresos de Derecho público, es decir, a todas las prestaciones patrimoniales que el Estado establece en su favor

en una relación de supra a subordinación, independientemente del proceder lícito o ilícito del particular, es decir, cualquier prestación patrimonial que el poder público fijara a cargo de los particulares se reputaría como tributo y, por ende, tendría que cumplir los principios de justicia fiscal; como sería el caso de los aprovechamientos que en la actualidad no se reputan como contribuciones sino como ingresos fiscales que percibe el Estado por una función de Derecho público distintos de las contribuciones e ingresos de financiamientos, organismos descentralizados y empresas de participación estatal⁹⁸; e incluso, la propia expropiación por causa de utilidad pública podría quedar comprendida en esa clasificación⁹⁹.

No puedo soslayar la información que aporta HERRERA MOLINA en el sentido de que existe una moderna corriente doctrinal que en el Reino de España sostiene la existencia de un concepto constitucional de tributo que comprende todas las prestaciones económicas exigidas por los poderes públicos con la finalidad de atender las necesidades públicas, con independencia de que su origen sea *ex lege* o contractual, y de que el sujeto activo sea un ente público tradicional o una corporación de Derecho público, entendida esta expresión en sentido muy amplio¹⁰⁰.

Ese concepto ampliado de tributo que se concibe en algún sector de la doctrina española, no puede encontrar acogida en México, pues en este país existe una clara distinción entre las prestaciones patrimoniales que el Estado obtiene bajo el ejercicio de su facultad imperio (contribuciones o aprovechamientos) y aquellas que recibe mediante relaciones de coordinación con los particulares (productos)¹⁰¹; así como también existe una clara distinción entre

⁹⁸ Según lo dispuesto en el artículo 3° del Código Fiscal de la Federación, que es del tenor siguiente:
"Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal."

⁹⁹ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 115.

¹⁰⁰ Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Metodología del Derecho...*, *op. cit.*, p. 199.

¹⁰¹ Tal criterio aparece plasmado en la jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo

los ingresos tributarios y los demás ingresos de Derecho público. Distinción que tienen relevante importancia para la observancia de los principios que rigen el establecimiento de cada una de las prestaciones, entre los que destacan de manera notable el de reserva de ley, proporcionalidad y equidad, que sólo imperan para los tributos.

A diferencia de lo que en México sucede, en el Reino de España la clasificación de los ingresos no es relevante para el acatamiento del principio de reserva de ley, puesto que en términos de lo dispuesto en el artículo 31.3 de la Constitución Española de 1978, todas las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público deben establecerse con arreglo a la ley¹⁰²; es decir, el principio en comento rige para todas las imposiciones públicas patrimoniales, lo que de acuerdo con el criterio de FERRIERO LAPATZA evita que alguna obligación ex lege pueda ser impuesta a un ciudadano con un nombre distinto al de tributo¹⁰³.

Las anteriores reflexiones conducen a la convicción de que para la obtención de un concepto de tributo no es aconsejable acudir sólo a una interpretación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, por más que fuera bajo una modalidad restrictiva o extensiva, pues ante cualquiera de esas exégesis no se podría lograr una significación cercana a la que en la actualidad concibe la evolución del instituto en estudio, que se presenta ya no simplemente como un impuesto, sino que ha dado nacimiento a otras especies de contribución. Además de que tampoco es factible confundir al tributo con cualquier otro ingreso fiscal, precisamente por su naturaleza que es reveladora de manifestaciones de solidaridad y justicia, a diferencia de lo que sucede con los otros ingresos fiscales que pueden causarse por diversos motivos, como son los sancionatorios, indemnizatorios, entre otros.

XXXI, Marzo de 2010, p. 953, que dice: "*DERECHOS POR SERVICIOS. PARA DETERMINAR SI TIENEN ESA NATURALEZA LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES CUYA OBLIGACIÓN DE PAGO ESTÁ VINCULADA CON UN DETERMINADO ACTO DEL ESTADO, ES NECESARIO ANALIZAR LA RELACIÓN JURÍDICA DE LA CUAL SURGE LA REFERIDA OBLIGACIÓN.*"

¹⁰² Cfr. DE ESTEBAN, Jorge, *La Constitución Española*, Boletín Oficial del Estado, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, p. 76

¹⁰³ Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Ensayos sobre Metodología...*, op. cit., p. 42.

Además, en la actualidad el tributo no sólo representa un elemento para obtener los recursos económicos necesarios para sufragar el gasto público, como lo dispone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que de conformidad con otras disposiciones de la misma Carta Magna, también constituye un instrumento de la política financiera, económica y social, para lograr la obtención de otras finalidades paralelas o adicionales a la recaudatoria.

En efecto, los tributos no sólo representan una carga para los gobernados, también constituyen medios de variado contenido para alcanzar directamente fines económicos y sociales de interés general¹⁰⁴, sin necesidad de agotar el ciclo tradicional de la actividad financiera del Estado, lo que descarta la vigencia de una hacienda estrictamente fiscal, dando paso a una hacienda funcional, propia de los Estados intervencionistas modernos¹⁰⁵ y, sobre todo, de las democracias occidentales, en las que el tributo tiene una triple función: financiera, económica y social¹⁰⁶.

Conforme a esas precisiones, para arribar a un concepto actual de tributo en el seno del Derecho Mexicano, no sólo es aconsejable sino necesario consultar tanto el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, como otros preceptos fundamentales de la Carta Magna que se vinculan con el deber de contribuir y con los fines del Estado que incidan de manera general en el sistema financiero; con lo que se comparte esencialmente la idea de VIDAL MARÍN en el sentido de que un análisis constitucional del deber de contribuir exige una consideración conjunta de todos aquellos preceptos de la Carta Magna que, *grosso modo*, integran la denominada <<Constitución Financiera>>¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Cfr. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, <<Los fines extrafiscales en las tasas>>. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, XV Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 172.

¹⁰⁵ Cfr. JARACH, Dino, se ha pronunciado en este sentido. *Vid. El hecho imponible, op. cit.*, p. 23.

¹⁰⁶ Cfr. MEHEL, LUCIEN, *Elementos de Ciencia Fiscal*, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1964, p. 214.

¹⁰⁷ Cfr. VIDAL MARÍN, Tomás, *op. cit.*, p. 13.

Sobre esas premisas estudio las disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, iniciando por aquéllas cuya natural vinculación aportan los elementos que conforman un concepto tradicional de tributo, para continuar con otras que evidencian elementos que revelan un concepto actual del mismo instituto jurídico.

CAPÍTULO 3

LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR COMO PRIMER ELEMENTO DEL CONCEPTO DE TRIBUTO

3.1 Análisis de las disposiciones de la Constitución de México relativas al deber de tributar

Del análisis de las disposiciones que conforman la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se advierte que ésta no precisa un concepto de tributo, sólo establece lineamientos relacionados con el deber de contribuir, algunos de manera directa y otros de forma indirecta, de cuya natural administración es posible obtener una significación integral del instituto jurídico en estudio.

Por lo tanto, la tarea de identificar los elementos del concepto constitucional de tributo debe iniciar en el examen de las disposiciones de la Carta Magna relacionadas directamente con el deber de contribuir, entre las que se distinguen las contenidas en los artículos 22, 31, fracción IV, 72, inciso H, 73, fracciones VII y XXIX, 74, fracción IV, 115, fracción IV, 117, fracciones IV, V, VI y VII, 118, fracción I, 122, apartado C, Base Primera, fracción V, 124 y 131, que en ese orden se precisan analíticamente.

- **Artículo 22**¹⁰⁸ que prohíbe la confiscación de bienes o derechos, es decir, la apropiación por el Estado de bienes de un particular sin título legítimo y

¹⁰⁸ Establece en lo conducente:

*"Art. 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.
No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109, la aplicación a favor del Estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones*

sin contraprestación¹⁰⁹, siendo en México el sustento del principio tributario de no confiscatoriedad, conforme al cual, mediante la imposición no debe agotarse el patrimonio del contribuyente, la fuente de riqueza o de la que deriva la obligación tributaria, sino que el tributo debe ser proporcional a la capacidad económica del contribuyente, pudiendo deslizarse la imposición a partir del excedente del mínimo vital hasta la no confiscación.

- **Artículo 31, fracción IV**¹¹⁰ que consagra la base fundamental del deber de tributar y los principios de generalidad, destino a gasto público, proporcionalidad, equidad y reserva de ley que lo regulan; al establecer que es obligación de los "mexicanos" contribuir al gasto público de la Federación, así como de la entidad federativa y municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Principios calificados como de justicia fiscal que por su importancia es imperativo identificar brevemente.

Respecto del principio de generalidad tributaria, que en palabras de SAINZ DE BUJANDA "[...] significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas."¹¹¹, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que emana de la disposición constitucional en estudio y se encuentra asociado con el principio de igualdad en la imposición, constituyendo un límite a la libertad de configuración del sistema tributario, que se traduce en un mandato dirigido al legislador para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre. También ese Alto Tribunal ha destacado que tal exigencia puede apreciarse en dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, en tanto implica que todos deben contribuir, por lo

aplicables, ni la de aquellos bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia. En el caso de extinción de dominio se establecerá un procedimiento que se regirá por las siguientes reglas [...]"

¹⁰⁹ Según el criterio del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece contenido en la tesis LXXXIV/96, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta III, Mayo de 1996, p. 55, que lleva por rubro: "CONFISCACION Y DECOMISO. SUS DIFERENCIAS BASICAS."

¹¹⁰ Antes transcrito.

¹¹¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho...*, op. cit. p. 104.

que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva sean de alguna forma recogidos en la norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; y, la segunda, en sentido negativo, que se refiere a la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos¹¹².

En relación con el principio de destino a gasto público o de recaudación, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado criterio en el sentido de que garantiza que el monto de la recaudación tributaria se destine a cubrir el gasto público, es decir, a sufragar el costo de las necesidades de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley, a través de gastos específicos o generales, y no a satisfacer necesidades privadas o individuales¹¹³.

Tocante a la proporcionalidad tributaria, en diversas jurisprudencias y tesis, el Tribunal Constitucional de México ha establecido que radica, esencialmente, en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de la riqueza gravada¹¹⁴.

El principio de equidad tributaria ha sido interpretado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como la exigencia de que los contribuyentes de un tributo que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo

¹¹² Tal criterio aparece establecido en la tesis 1a. IX/2009, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Enero de 2009, p. 552, cuyo rubro dice: "*GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.*"

¹¹³ Criterio contenido en la jurisprudencia P./J.15/2009 que aparece publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, p. 1116, que lleva por rubro: "*GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.*"

¹¹⁴ Tal criterio aparece plasmado entre otras jurisprudencias, en la identificada con el número P./J. 10/2003, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, p. 144, que por lo ilustrativo de su rubro se cita sólo éste a continuación: "*PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.*"

regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa¹¹⁵.

Asimismo, en relación con el principio de reserva de ley no es posible soslayar que en múltiples criterios de la jurisprudencia mexicana se le identifica incorrectamente como de legalidad tributaria, cuando en realidad implica una exclusividad para que el legislador precise el tributo de manera relativa, a través de sus elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago), así como las no causaciones, exenciones, deducciones, reducciones y cualquier otro beneficio fiscal que impacte en la cuantía de la contribución, se establezcan en un acto formal y materialmente legislativo¹¹⁶, lo que revela que entraña una reserva legislativa.

- **Artículo 72, inciso H**¹¹⁷ que tratándose de contribuciones prevé la exigencia de que se discutan primero en la Cámara de Diputados. Disposición que ha sido interpretada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia como un requisito de orden para la validez del proceso legislativo relativo, que debe

¹¹⁵ Así se desprende de la jurisprudencia P./J. 42/97 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, p. 36, que lleva por rubro: "*EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.*"

¹¹⁶ Entre las tesis que reconocen ese principio como de reserva de ley se encuentra la sustentada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número P. CXLVIII/97 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, p. 78, que es del siguiente rubro: "*LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.*"

¹¹⁷ Dispone:

"Art. 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

A. [...]

H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados."

cumplirse cuando se trate de contribuciones nuevas o de modificaciones a sus elementos esenciales, sea en su aspecto material, accesorio o formal¹¹⁸.

- **Artículo 73, fracción VII**¹¹⁹ que establece la potestad tributaria normativa genérica del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto de la Federación.

- **Artículo 73, fracción XXIX**¹²⁰ que precisa las fuentes de imposición exclusivas de la Federación en materia de comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27 de la Carta Magna, instituciones de crédito, servicios concesionados y explotados directamente por la Federación, así como especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos

¹¹⁸ Sobre el particular, emitió la jurisprudencia número P.J. 44/2006, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Marzo de 2006, p. 6, cuyo rubro es el siguiente: "*CONTRIBUCIONES. EL REQUISITO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 72, INCISO H, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EN EL SENTIDO DE QUE LOS PROYECTOS DE LEY O DECRETO QUE VERSEN SOBRE LA MATERIA RELATIVA SE DISCUTAN PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS, ABARCA CUALQUIER ASPECTO MATERIAL, ACCESORIO O FORMAL QUE SE VINCULE CON AQUÉLLOS.*"

¹¹⁹ Señala:

"Art. 73. El Congreso tiene facultad:

I.[...]

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto."

¹²⁰ Prevé:

"Art. 73. El Congreso tiene facultad:

I.[...]

XXIX. Para establecer contribuciones:

1º. Sobre el comercio exterior;

2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;

3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4º. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5º. Especiales sobre:

a). Energía eléctrica;

b). Producción y consumo de tabacos labrados;

c). Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d). Cerillos y fósforos;

e). Aguamiel y productos de su fermentación; y [sic]

f). Explotación forestal;

g). Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica."

derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

- **Artículo 74, fracción IV**¹²¹ que prevé las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados para aprobar anualmente el presupuesto de egresos cuyo proyecto le envíe el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que deben decretarse para cubrirlo.

- **Artículo 115, fracción IV**¹²² que regula la hacienda municipal y para ésta el beneficio exclusivo sobre las contribuciones, incluyendo tasas adicionales que las

¹²¹ Establece en lo que interesa:

"Art. 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

I. [...]

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre. [...]"

¹²² Establece:

"Art. 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

I. [...]

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a). Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b). Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c). Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los

legislaturas locales establezcan a su favor y con su intervención sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

- **Artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII**¹²³ que precisa prohibiciones sobre el ejercicio de la potestad tributaria de las entidades federativas para gravar con tributos el tránsito de personas que atraviesen su territorio, fijar contribuciones alcabatorias, al comercio nacional o exterior, establecer aduanas locales e impuestos que impliquen diferencias por razón de la procedencia de las mercancías.

bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley."

¹²³ Fracciones que señalan, respectivamente:

"Art. 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

I. [...]

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

[...]"

- **Artículo 118, fracción I**¹²⁴, que señala el impedimento de las entidades federativas para establecer, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, derechos de tonelaje o de puertos, ni contribuciones sobre el comercio exterior.

- **Artículo 122, apartado C, Base Primera, fracción V**¹²⁵ que señala la facultad de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal para establecer su presupuesto de egresos y su ley de ingresos, precisando la titularidad de su potestad tributaria normativa en los ámbitos no reservados a la Federación.

¹²⁴ Dispone:

"Art. 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

[...]"

¹²⁵ Señala:

"Art. 122. Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos de este artículo. [...] BASE PRIMERA. Respecto a la Asamblea Legislativa: I.[...] V. La Asamblea Legislativa, en los términos del Estatuto de Gobierno, tendrá las siguientes facultades:

a). [...] b). Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Al señalar las remuneraciones de servidores públicos deberán sujetarse a las bases previstas en el artículo 127 de esta Constitución.

Los órganos del Distrito Federal, Legislativo, Ejecutivo y Judicial, así como los organismos con autonomía reconocida en su Estatuto de Gobierno, deberán incluir dentro de sus proyectos de presupuestos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que se propone perciban sus servidores públicos. Estas propuestas deberán observar el procedimiento que para la aprobación del presupuesto de egresos del Distrito Federal, establezcan las disposiciones del Estatuto de Gobierno y legales aplicables.

Dentro de la ley de ingresos, no podrán incorporarse montos de endeudamiento superiores a los que haya autorizado previamente el Congreso de la Unión para el financiamiento del presupuesto de egresos del Distrito Federal.

La facultad de iniciativa respecto de la ley de ingresos y el presupuesto de egresos corresponde exclusivamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal. El plazo para su presentación concluye el 30 de noviembre, con excepción de los años en que ocurra la elección ordinaria del Jefe de Gobierno del Distrito Federal, en cuyo caso la fecha límite será el 20 de diciembre.

La Asamblea Legislativa formulará anualmente su proyecto de presupuesto y lo enviará oportunamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal para que éste lo incluya en su iniciativa.

Serán aplicables a la hacienda pública del Distrito Federal, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y su régimen orgánico de gobierno, las disposiciones contenidas en el segundo párrafo del inciso c) de la fracción IV del artículo 115 de esta Constitución; [...]"

- **Artículo 124**¹²⁶ que consagra las facultades conocidas como residuales de las entidades federativas, representadas por aquellas potestades que les están reservadas por no encontrarse expresamente concedidas por la Carta Magna a la Federación. Facultades que en materia tributaria han ameritado un especial estudio por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al grado de entenderlas como de naturaleza concurrente, pues al interpretar sistemáticamente ese artículo 124 con las fracciones VII, X y XXIX del artículo 73 del Pacto Federal, el Máximo Tribunal del País arribó a la conclusión de que la facultad de la Federación para imponer contribuciones es exclusiva sólo en el ámbito de las materias previstas en esa fracción XXIX del artículo 73 y genérica en todas las demás materias, según lo establecido en la fracción VII de ese artículo 73, de ahí que el ejercicio de la facultad impositiva en las materias no exclusivas se encuentra en un terreno de imposición común, por lo que tanto la Federación como las entidades federativas pueden gravar a la vez una misma fuente de capacidad contributiva¹²⁷, lo que en una terminología acertada implica una facultad coincidente¹²⁸.

- **Artículo 131**¹²⁹ que en su párrafo primero reitera la facultad exclusiva de la Federación para gravar, también con tributos, todo lo relacionado con la materia

¹²⁶ Prevé:

" Art. 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados."

¹²⁷ Según se desprende del criterio sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia número P./J.15/98, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VII, Febrero de 1998, p. 35, cuyo rubro es el siguiente: *"COMERCIO. LA POTESTAD TRIBUTARIA EN TAL MATERIA ES CONCURRENTE CUANDO RECAE SOBRE COMERCIO EN GENERAL, Y CORRESPONDE EN FORMA EXCLUSIVA A LA FEDERACIÓN CUANDO TIENE POR OBJETO EL COMERCIO EXTERIOR, POR LO QUE LAS CONTRIBUCIONES LOCALES QUE RECAIGAN SOBRE AQUÉL NO IMPLICAN UNA INVASIÓN DE ESFERAS."*

¹²⁸ Cfr. CARPIZO MC GREGOR, Jorge, *Estudios Constitucionales*, 7ª ed., Porrúa, México, 1999, p. 100.

¹²⁹ Establece lo siguiente:

"Art. 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117."

de comercio exterior; y en el párrafo segundo precisa el conocido como decreto delegado, a través del cual el Congreso de la Unión puede facultar al Ejecutivo Federal para utilizar el sistema tributario, cuando lo estime urgente, a efecto de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. Potestad cuyo ejercicio debe someter el Presidente de la República a la revisión del citado legislador federal con motivo de la aprobación del Presupuesto Fiscal de cada año.

Ahora bien, la interpretación de esos preceptos constitucionales al tenor de diferentes métodos de interpretación, especialmente el sistemático y el teleológico, apoyada en la luz que brinda el entendimiento de las instituciones jurídicas con las que se encuentran relacionados de manera natural y armónica, y con el auxilio de las aportaciones que sobre el particular ha realizado la doctrina nacional y extranjera, así como la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, arroja evidencias de la existencia y contenido de los elementos que integran e identifican el concepto de tributo, como son el ser una obligación de Derecho público, consistente en el cumplimiento de una prestación patrimonial a título definitivo, fijada sobre la capacidad económica del obligado y destinada a financiar el gasto público.

De esas disposiciones constitucionales pueden evidenciarse con claridad algunos de los elementos esenciales del tributo que resultan útiles para la formulación de un concepto propio de este instituto que lo distinguen de otras prestaciones patrimoniales públicas.

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

3.2. La obligación como elemento del concepto de tributo

La primera disposición constitucional en la que puede identificarse con facilidad una aportación al concepto de tributo, es la relativa a la obligación de contribuir contenida en el Título Primero de la Carta Magna, pero fuera del Capítulo I denominado de los derechos humanos y sus garantías y dentro del Capítulo II, referido a los mexicanos, dentro de un contexto de deberes fijados en el artículo 31, precepto que establece íntegramente lo siguiente:

"Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. Hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria, secundaria, media superior y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.

II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar.

III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

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."

El artículo reproducido establece cuatro obligaciones fundamentales aparentemente todas dirigidas a los mexicanos:

1. Hacer que sus hijos o pupilos obtengan hasta la educación media superior y reciban la instrucción militar;
2. Recibir la instrucción cívica y militar;
3. Alistarse y servir en la Guardia nacional;
4. Contribuir para los gastos públicos.

En ese escenario de obligaciones constitucionales de los gobernados existe una gran obscuridad y representa un reto encontrar aportaciones que iluminen el camino de la ilustración, advirtiendo cierto desinterés de la doctrina en el estudio de esas instituciones, quizá por considerarlas como el reverso no deseado de los derechos subjetivos y, además, porque suele pensarse que los deberes se desprenden del simple reconocimiento de las potestades públicas de cuyo ejercicio surgen, lo que, se cree, vuelve inmeritoria su afirmación específica, mientras que, se estima, los derechos merecen ser afirmados constantemente, al encontrarse en peligro de ser desconocidos o violados¹³⁰.

Para comprobar la certeza de la anterior obscuridad, basta advertir que la Constitución Mexicana, como muchas otras constituciones en el mundo, es escasa en la precisión de las obligaciones de las personas, pero bien se ha prodigado en el reconocimiento prolijo de los derechos, particularmente, de los derechos humanos¹³¹; aspecto este último que quizá no era necesario, pues parafraseando a PEREIRA MENAUT, los derechos humanos se caracterizan por ser, paradójicamente, preconstitucionales, es decir, las constituciones no los crean, por ya corresponder al ser humano por el único hecho de existir, de ahí que no es completamente imprescindible que los documentos fundamentales contengan

¹³⁰ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Volumen II, Civitas, Madrid, 1999, p. 33.

¹³¹ Vid. La reforma a la Constitución Federal publicada en el Diario Oficial de la Federación del 10 de junio de 2011, que se encargó de precisar una serie de derechos humanos que ya se encontraban contenidos en diversas declaraciones de derechos y tratados internacionales de los que México es parte.

listas exhaustivas de derechos detallados, pues de su existencia formal no se debe deducir su existencia real¹³².

Antes bien, sí es necesario que se precisen y detallen en la Carta Magna los derechos programáticos y las obligaciones públicas fundamentales de los gobernados, a efecto de otorgar certeza jurídica en el ejercicio de los primeros y en el cumplimiento de las segundas; así como para establecer la interdicción de la arbitrariedad en relación con la exigencia de las obligaciones y con su precisión en leyes ordinarias. Sin embargo, en la Constitución no se encuentra siquiera un capítulo que aluda a la apertura del catálogo de obligaciones, en manifiesto contraste con lo que ocurre con los derechos humanos y las garantías que se encuentran enmarcados en el Capítulo I denominado de los derechos humanos y sus garantías.¹³³

Bajo esa advertencia preciso algunas notas que auxilian a un mejor entendimiento de las obligaciones contenidas en el artículo 31 de la Constitución Federal y, en especial, de la consistente en contribuir al gasto público, que es la que a este estudio interesa con singular relevancia.

En principio, resulta ilustrativo tener en consideración la significación del término obligación, es decir, definir este vocablo, lo que puede realizarse en vista a una significación nominal o real.

La definición nominal es la que atiende al sentido etimológico de la palabra. Así, obligación es una palabra culta derivada del latín *obligatio*, compuesta por la proposición *ob*, que indica a causa de; *ligo-are*, atar, juntar; y el sufijo, *-ción*, de

¹³² PEREIRA MENAUT, Antonio Carlos, *Lecciones de Teoría Constitucional*, Porrúa, México, 2005, p. 281.

¹³³ La insuficiencia sobre el desarrollo de los deberes constitucionales y la ausencia de una teoría sólida sobre el particular, no es exclusiva del caso de México, también se actualiza en otros países como el Reino de España. Cfr. PAUNER CHULVI, Cristina, *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, pp. 31 a 34.

acción o resultado¹³⁴; es decir, significa acción de atar, estado del que se haya atado.

Por medio de la definición real se conoce la naturaleza del objeto y en ese sentido la Real Academia Española señala que la obligación es la imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre; el vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer una cosa, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación directa de ciertos actos¹³⁵.

La definición clásica por excelencia, según BORJA SORIANO, se encuentra en la Instituta de Justiniano (libro III, título XIII), expresada como "*obligatio est iuris vinculum, quo necessitate, adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura*", que significa "*La obligación es un vínculo de derecho, por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad*"¹³⁶.

Las anteriores significaciones bien se enriquecen con la aportación de la doctrina, de la que destaca la de RIPERT, quien afirma "*La obligación es el vínculo de derecho por el cual una persona debe satisfacer una prestación a favor de otra*"¹³⁷.

PALLARES entiende a la obligación como sinónimo de deber jurídico y la define como el estado de necesidad jurídica en que se encuentra una persona, de hacer o no hacer algo¹³⁸.

Por su parte, BORJA SORIANO, en una interpretación magistral de la institución, aporta la siguiente definición: "*obligación es la relación jurídica entre dos personas, en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para*

¹³⁴ Cfr. DEHESA DÁVILA Gerardo, *Etimología Jurídica*, 6ª ed., Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2011, p. 353.

¹³⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, op. cit., p. 1603.

¹³⁶ BORJA SORIANO, Manuel, *Teoría General de las Obligaciones*, 14ª ed., Porrúa, México, 1995, p. 69.

¹³⁷ RIPERT GOERGES Y BOULANGER, Jean, *Tratado de Derecho Civil según el Tratado de Planiol*, Tomo IV, Las Obligaciones, 1ª Parte, Volumen 1, La Ley, Buenos Aires, 1964, p. 11.

¹³⁸ Cfr. PALLARES, Eduardo, op. cit., p. 584

*con otra, llamada acreedor, a una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor*¹³⁹.

De acuerdo con la teoría general de las obligaciones, en palabras de BORJA SORIANO, son tres los elementos de cualquier obligación personal: el primero, que se refiere a los sujetos, uno activo y otro pasivo; el segundo, que implica una relación jurídica, es decir, protegida por el Derecho objetivo que da al acreedor una acción para exigir al deudor la prestación objeto de la obligación o su equivalente; y un tercero, representado por el objeto, que es lo que puede exigir el acreedor al deudor, ya sea un hecho positivo, de dar o de hacer, caso en el que se le llama prestación; o, también, un hecho negativo, que se conoce como un no hacer¹⁴⁰.

Respecto de las obligaciones públicas, esos elementos pueden identificarse claramente de la siguiente forma: tratándose de los sujetos, el acreedor siempre es el Estado, mientras que el deudor puede ser una persona física o moral, de Derecho privado o, excepcionalmente, de Derecho público¹⁴¹. Tocante a la relación jurídica se encuentra protegida por el Derecho público que otorga al Estado, como acreedor, el poder para exigir directamente del deudor el cumplimiento del deber. Y en referencia al objeto, se constituye por la conducta que el deudor debe seguir en beneficio del interés social o público.

Sobre tales premisas es posible advertir algunas notas comunes de esencia reducidamente general que emergen de las obligaciones precisadas en el citado artículo 31 de la Constitución Federal:

- Son prestaciones de hacer (recibir e inducir a la educación, alistarse, servir y contribuir) o de dar (pagar tributos); de contenido físico no patrimonial

¹³⁹ Cfr. BORJA SORIANO, Manuel, *op. cit.*, p. 71.

¹⁴⁰ BORJA SORIANO, Manuel, *op. cit.*, pp. 71 a 73.

¹⁴¹ En el ámbito de la obligación de contribuir, en el supuesto en que entidades públicas tienen que pagar contribuciones al actualizar hechos impositivos, verbigracia, impuesto al valor agregado en el supuesto de consumidor final; derechos por el suministro de agua potable, entre otros casos.

(funciones cívicas y militares) o de rubro económico (contribuir al gasto público); que afectan a la esfera individual, constituyendo excepciones al principio general de la autonomía de la voluntad¹⁴², en la medida de que prescinden de la voluntad del gobernado para existir y para generar su vinculatoria observancia, rigiéndose por el interés público.

- Su noción implica la prescripción de una conducta cuyo cumplimiento es exigible mediante el ejercicio de una correlativa facultad de la autoridad. Es decir, definen la conducta humana a seguir, cuya insatisfacción actualiza una potestad de exigencia autoritaria.
- Encierran una habilitación al legislador para que concrete en una norma general las hipótesis cuya actualización vuelve vinculante la carga o prestación tributaria concreta.

Las precisiones realizadas también permiten identificar a la obligación tributaria, que es la parte central de esta etapa de la indagación, en términos esenciales, como una relación jurídica nacida en el texto constitucional, entre los particulares como deudores y el Estado como acreedor, en la que los primeros se encuentran sujetos para con el segundo a satisfacer una prestación consistente en contribuir al gasto público, que el acreedor puede exigir a los deudores incluso por medio del uso de la fuerza pública.

Ideas acerca a la naturaleza constitucional de la obligación de contribuir que concuerdan fundamentalmente con las palabras pronunciadas por FERREIRO LAPATZA, en cuanto al contenido esencial de la obligación que configura al tributo como una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por lo que una denominada acreedor, puede exigir de la otra, llamada deudor, una prestación. Pero la obligación tributaria principal, entendida en los términos más estrictos, como la obligación de pagar un tributo, no agota el número

¹⁴² BORJA SORIANO, Manuel, señala que ese principio descansa en la noción de libertad individual, que se expresa habitualmente diciendo que todo lo que no está prohibido, está permitido. *Cfr. Op. cit., p. 122.*

de relaciones establecidas y reguladas en las normas tributarias, concluye el citado maestro¹⁴³.

Sobre el contenido de esa relación que se establece entre el Estado y los particulares, FONROUGE sostiene que un sector de la doctrina representada por HENSEL y PUGLIESE considera que existe una obligación principal, la de pago del tributo, y otras subordinadas o accesorias; que por otra parte, VANONI postula la existencia de varias relaciones autónomas, que no pueden reducirse a la sola obligación de pagar; y que otro sector de la doctrina, personificada en las ideas de BLUMENSTEIN, BERLIRI y GIANNINI, incorpora una nueva figura, la relación jurídico tributaria, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria) y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del tributo (relación de determinación), con el cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes.

A criterio de FONROUGE, que comparto plenamente, debe aceptarse el concepto genérico de "*relación jurídico-tributaria*", como comprensivo de todo lo que es consecuencia de la actividad tributaria y mantenerse la expresión "*obligación tributaria*", para referirse al deber de cumplir la prestación establecida en la ley¹⁴⁴.

También CARVALHO opina sobre el tema, señalando que la obligación tributaria, en cuanto relación jurídica de corte patrimonial (que envuelve a un sujeto activo, titular del derecho subjetivo de exigir la prestación, y un sujeto pasivo, con el deber de cumplirla) es el nexo lógico que surge al actualizarse el hecho jurídico tributario descrito en el supuesto de una norma. Y, concluye, "[...] *De este modo, se observa que relación jurídica tributaria y obligación tributaria son*

¹⁴³ Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho...*, op. cit., p. 31.

¹⁴⁴ Cfr. FONROUGE, op. cit., pp. 345 a 348.

*conceptos interrelacionados, de tal forma que uno no es sin el otro, pero uno es por el otro.*¹⁴⁵

Debo precisar que por su naturaleza, el presente estudio se centra en la obligación tributaria, como manifestación esencial del deber de cumplir una prestación patrimonial, con independencia de todas las demás relaciones que nacen con motivo de esa primaria vinculación y que dan pauta al amplio ámbito de la relación jurídica tributaria, que no es necesario desarrollar para determinar el concepto de tributo que constituye el principal objetivo a lograr en esta investigación académica.

En ese tenor, es pertinente realizar una reflexión conclusiva en cuanto a la composición jurídica de la obligación tributaria, señalando que ésta se integra por los elementos siguientes:

- Un sujeto activo que es el Estado, investido del derecho de exigir el objeto del deber (crédito), mediante una inicial facultad legislativa que concrete y precise la obligación en una ley, y una ulterior potestad administrativa para constreñir al sujeto que actualice el supuesto de causación a cumplir la prestación relativa. Y un sujeto pasivo, al que se llama contribuyente, que puede ser una persona física o moral, de Derecho público o de Derecho privado, quien tiene el deber de satisfacer la prestación relativa por haber actualizado el supuesto de causación de la obligación (débito).
- Una relación jurídica, protegida por el Derecho público que otorga al Estado, como acreedor, el poder para exigir directamente del que haya actualizado el hecho imponible la contribución al gasto público en los términos definidos en la ley.

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, <<Obligación Tributaria: definición, acepciones, estructura interna y límites conceptuales>>, en *Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por un Maestro*, Tomo I, Universidad del Rosario, Colombia, 2010, p. 499.

- Y el objeto, que se constituye por la conducta que integra la prestación de contribuir al gasto público, conducta que más adelante precisaré en cuanto a su contenido y alcances.

Es importante aclarar, respecto del sujeto pasivo de la obligación tributaria, que si bien el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal vincula gramaticalmente a "*los mexicanos*"; la disposición relativa no debe interpretarse aisladamente para entender que excluye de la relación jurídica y menos aún del pago de tributos a los extranjeros.

Edifican jurídicamente esa postura las ideas de GRIZIOTTI respecto de la interpretación del fundamento jurídico del deber personal de tributar, en el sentido de que si bien, siguiendo a HELFERICH, la relación de subordinación o de pertenencia para la comunidad no puede valer más que respecto a los súbditos de un Estado y no tiene aplicación en lo que se refiere a los extranjeros; para éstos, el fundamento jurídico de pagar contribuciones se encuentra en los beneficios que perciben en el lugar de su residencia de las instituciones del Estado¹⁴⁶.

Con base en esas ideas, es factible advertir de una interpretación sistemática de la disposición constitucional en estudio, que de la misma forma en que gramaticalmente relaciona la obligación de contribuir con "*los mexicanos*", también la vincula con la expresión "*en que residan*"; de lo que se sigue que conmina a tributar en función de la nacionalidad mexicana del sujeto pasivo, como una expresión de la relación de subordinación o pertenencia de éste a la comunidad o al Estado; pero también de acuerdo con la residencia del patrimonio del sujeto pasivo, o del lugar donde éste actualice el hecho imponible, lo que genera el deber de contribuir con independencia de la nacionalidad mexicana o

¹⁴⁶ Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, traducción de Enrique R. Mata, 2ª ed., Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958, p. 204.

extranjera del sujeto pasivo, como consecuencia de los beneficios que éste recibe de las instituciones del Estado¹⁴⁷.

Establecida la esencia de la obligación tributaria y su composición, deben señalarse las características que la revisten y distinguen de otras obligaciones, como la de ser de Derecho público, entrañar el cumplimiento de una prestación de carácter patrimonial a título definitivo y la de ser fijada mediante una hipótesis de causación jurídica o de hecho cifrada en una manifestación de capacidad económica.

¹⁴⁷ En similares términos se pronunció el Tribunal Pleno de la anterior integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el 19 de enero de 1971, por unanimidad de veinte votos, el juicio de amparo en revisión número 8140/61, promovido por Société Anonyme des Manufactures de Glaces et-Produits Chimiques de Saint-Gobain Chuny et- Ciry y Fertilizantes de Monclova, bajo la ponencia del señor Ministro Ezequiel Burguete Farrera, habiéndose redactado al respecto la tesis sin número de identificación, publicada en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, Volumen 25-Primera Parte, p. 19, cuyo rubro es el siguiente: *"INGRESOS MERCANTILES, APLICACION DE LA LEY FEDERAL SOBRE, A LOS OBTENIDOS POR EMPRESAS DOMICILIADAS EN EL EXTRANJERO POR LA APORTACION DE TECNICOS QUE PRESTAN SERVICIOS EN EL TERRITORIO NACIONAL."*

* Además, semejante criterio, aunque en el rubro de la titularidad de los derechos que consagra el artículo 31, fracción IV, constitucional, ha sustentado en la actualidad la Segunda de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 2a. CVI/2007, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Agosto de 2007, p. 637, cuyo rubro es del siguiente tenor: *"EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO."*

CAPÍTULO 4

CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN QUE INTEGRA EL CONCEPTO DE TRIBUTO

4.1. Obligación de Derecho público

La nota que otorga especial relevancia a las obligaciones que establece el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es su nacimiento en el ámbito del Derecho público, que a su vez determina su creación unilateral, su imperatividad y su exigencia coactiva por parte del Estado.

De acuerdo con los postulados de la teoría general de las obligaciones que BORJA SORIANO analiza, el nacimiento de cualquier obligación precisa de la existencia de una o más voluntades¹⁴⁸. Sin embargo, señala el mismo autor, la declaración unilateral de la voluntad es fuente especial de obligaciones sólo en los casos en que la ley le atribuya ese efecto creador¹⁴⁹, como sucede con el reconocimiento que al respecto se encuentra establecido en los artículos 1860 a 1881 del Código Civil Federal¹⁵⁰ en relación con las ofertas al público, la estipulación en favor de tercero y la obligación plasmada en documentos civiles a la orden o al portador, que siendo típicas declaraciones únicas de voluntad, surten los efectos jurídicos de obligaciones por disposición de la ley¹⁵¹.

En el mismo sentido, LAURENT considera que las obligaciones pueden tener su fuente en los convenios, pero advierte que también hay obligaciones que

¹⁴⁸ De acuerdo con las numerosas opiniones doctrinales que resume en relación con la fuente contractual o extracontractual de las obligaciones; en el primer caso, ante el concurso de voluntades o consentimiento; y, en el segundo, mediante la declaración unilateral de la voluntad. *Cfr. Teoría General de las Obligaciones...*, *op. cit.*, pp. 111 a 390.

¹⁴⁹ Según la conclusión de los argumentos de ROJINA VILLEGAS y réplicas de BORJA SORIANO sobre la declaración unilateral de voluntad como fuente de las obligaciones. *Cfr. Op. cit.*, pp. 303 a 304.

¹⁵⁰ Fue expedido el expedido el 30 de agosto de 1928 por el entonces Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, Plutarco Elías Calles, en uso de las facultades extraordinarias que la concedió el Congreso de la Unión, por decretos de 7 de enero y 6 de diciembre de 1926 y de 3 de enero de 1928. *Vid. Código Civil Federal*, edición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2011, p. 8.

¹⁵¹ BORJA SORIANO, Manuel, *op. cit.*, p. 300.

se forman sin convenios, siendo aquellas que resultan de la autoridad sola de la ley¹⁵².

Como esas, diversas posturas coinciden en cuanto a que las obligaciones personales pueden tener su fuente tanto en un acuerdo de voluntades¹⁵³ entre dos o más personas que revele la presencia del consentimiento¹⁵⁴, esto es, en un contrato o un convenio; como en un acto (manifestación exterior de voluntad) o un hecho (acontecimiento producido por la voluntad del ser humano o independiente de ésta)¹⁵⁵ al que una norma de derecho le atribuya ese efecto creador, es decir, que las obligaciones también pueden emanar de la ley.

Con estas últimas ideas coincide PLANIOL, para quien las fuentes de las obligaciones se reducen a dos: el contrato y la ley, absorbiendo ésta al cuasi contrato, al delito y al cuasi delito¹⁵⁶.

Por tanto, las obligaciones personales pueden nacer del acuerdo de voluntades entre dos o más personas, o de la voluntad unilateral del Estado, expresada en una norma jurídica, en el sentido de generar un deber a partir de un determinado acto o hecho.

Esas ideas acerca de las fuentes de las obligaciones personales han sido concebidas en el ámbito del Derecho privado, pero son útiles para entender y precisar la naturaleza de las obligaciones de Derecho público, que para nacer no precisan del concierto de voluntades entre las autoridades y los particulares, sino de una determinación unilateral del propio Estado, expresada en una norma

¹⁵² Según la precisión que de sus ideas hace BORJA SORIANO. *Vid. op. cit.*, p. 296.

¹⁵³ La voluntad jurídica expresa la intención del sujeto de contraer o no un determinado vínculo jurídico frente a otra u otras personas, vínculo que, por tanto, provoca la aparición de efectos y consecuencias de derecho, normalmente previstos por el emisor de tal contenido volitivo, ahora jurídicamente relevante. *Vid. SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis, op. cit.*, p. 3904.

¹⁵⁴ Este consiste, según las precisiones de BORJA SORIANO, en el acuerdo de dos o más voluntades sobre la producción o transmisión de obligaciones o derechos, siendo necesario que estas voluntades tengan una manifestación exterior. *Cfr. Op. cit.*, p. 121.

¹⁵⁵ De acuerdo con las definiciones de acto jurídico y hecho jurídico propuestas por BONNECASE, que GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, transcribe en *Introducción al Estudio del Derecho*, 62ª ed. Porrúa, México, 2010, p. 183.

¹⁵⁶ Según la cita de su teoría que hace BORJA SORIANO, *op. cit.*, p. 389.

jurídica, de generar el deber a partir de una conducta de los particulares, cuyo cumplimiento es necesario para la satisfacción de alguno de los fines del propio Estado.

No puede soslayarse que la voluntad unilateral del Estado para crear una obligación a cargo de los particulares, es una manifestación del poder de imperio del que éste es titular en virtud de la relación de Derecho público que entabla con los gobernados en un plano de supra a subordinación, que lo legitima a imponerles una conducta necesaria para cumplir con alguno de los intereses colectivos.

Sin ánimo de participar en la polémica acerca de si existen criterios sólidos para distinguir al Derecho público del Derecho privado, o de si es útil siquiera la simple distinción entre éstos¹⁵⁷, para efectos de clarificar las notas que caracterizan a las obligaciones públicas, es pertinente seguir las conclusiones a las que arriba PORRÚA PÉREZ, en el sentido de que el Derecho público tiende a regular relaciones en las que el Estado interviene como uno de sus sujetos, pero en un plano de supra o de subordinación: la subordinación de los gobernados hacia los gobernantes. Mientras que el Derecho privado regula relaciones de igualdad, de coordinación, en las que participan particulares o el propio Estado, pero en un plano de igualdad con éstos, despojado de su facultad de imperio¹⁵⁸.

DE LA CUEVA ha sostenido que para diferenciar a las dos ramas fundamentales del Derecho se debe atender a la naturaleza de las relaciones jurídicas y a la naturaleza de los sujetos. De esta forma, cuando se entabla una relación jurídica de igualdad, ya sea entre particulares; o entre el Estado, no como soberano sino como simple contratante, y un particular, tal relación se enmarca dentro del Derecho privado. En cambio, cuando surge una relación de

¹⁵⁷ De esos puntos de discusión, los de RADBRUCH y KELSEN son los más radicales y representativos, el primero de estos autores aboga por la autonomía entre el Derecho público y el Derecho privado, y utilidad de su distinción, mientras que el segundo, por lo contrario. *Cfr.* SOBERANES FERNÁNDEZ José Luis, *op. cit.*, p. 1229.

¹⁵⁸ *Cfr.* PORRÚA PÉREZ, Francisco, *Teoría del Estado*, 40ª ed., Porrúa; México, 2011, pp. 168 a 170.

desigualdad, en la que interviene el Estado como soberano y un particular, se trata de una relación de subordinación a la entidad del Estado, que es de Derecho público¹⁵⁹.

Para ARELLANO GARCÍA¹⁶⁰, la distinción entre el Derecho público y el Derecho privado, que condiciona la naturaleza de las obligaciones relativas, también depende del diferente tipo de relación jurídica, que según la presencia o ausencia de una entidad soberana (que tiene facultades para imponer su voluntad), pueden presentar las variantes siguientes:

- a) Relaciones jurídicas supraordenadas de coordinación entre entidades soberanas, como las que se instauran entre dos órganos del Estado, por ejemplo un convenio entre la Federación y una entidad federativa.
- b) Relaciones jurídicas de supra a subordinación entre una entidad soberana y una entidad no soberana, como serían las que se entablan entre el Estado y los particulares, verbigracia, tratándose del pago de tributos o la expropiación.
- c) Relaciones jurídicas de sub a supraordenación entre una entidad no soberana y una entidad soberana, como ejemplos: el ejercicio de una acción o del derecho de petición.
- d) Relaciones jurídicas subordinadas de coordinación, entre dos entidades no soberanas, como los contratos que se celebran entre dos particulares o con el Estado, pero actuando éste como un particular.

¹⁵⁹ Cfr. DE LA CUEVA Y DE LA ROSA, Mario, *Curso de Derecho Constitucional* (recopilación de ideas y apuntes de clases impartidas por el maestro), Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2011, p. 7.

¹⁶⁰ Cfr. ARELLANO GARCÍA, Carlos, <<Las Grandes Divisiones del Derecho>>, en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Universidad Nacional Autónoma de México, número 242, Tomo LIV, México, 2004, p. 15.

Concluye ARELLANO GARCÍA¹⁶¹, que las relaciones jurídicas enunciadas en los incisos a), b) y c) son relaciones jurídicas de Derecho público y a las que se refiere el inciso d)), son relaciones jurídicas de Derecho privado.

Al tenor de esas ideas resulta posible arribar a la convicción de que el Derecho privado regula sólo relaciones de coordinación entre los particulares y, en su caso, entre particulares y el Estado, pero no investido éste de su facultad de imperio. En cambio, el Derecho público regula las relaciones de supra a subordinación que se establecen entre el Estado y los particulares, así como las relaciones de supraordenación, de subordinación y de coordinación que se forman entre los órganos y divisiones funcionales del propio Estado.

Es patente que sólo en las relaciones de supra a subordinación que el Estado establece con sus órganos y, especialmente, con los particulares, hace presencia su poder de imperio o poder público, que en palabras de BURGOA ORIGUELA se despliega a través de diversos actos en el ámbito de las tres funciones clásicas que son: la legislativa, la administrativa o ejecutiva y la judicial. Poder que tiene como atribuciones esenciales, que participa a sus actos: la unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad¹⁶².

Debo enfatizar que no en todas las relaciones jurídicas que el Estado establece con los particulares se actualiza su facultad de imperio, sino sólo en aquellas cuyo único objeto es la consecución del interés colectivo, que es lo que identifica al concepto de lo público y le otorga el mismo carácter público a la relación; a diferencia de las relaciones de Derecho privado en las que el Estado también participa pero no investido de su poder, sino en un plano de coordinación con los particulares, para el logro de intereses colectivos y privados, pues si bien el Estado no deja de representar en algún momento el interés público, los particulares sí se presentan en esas relaciones en ejercicio de un derecho personal y con un interés privado.

¹⁶¹ *Ibíd*, p. 16.

¹⁶² BURGOA ORIGUELA, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, 5ª ed., Porrúa, México, 1984, p. 254.

Ejemplo de este último supuesto es la celebración de un contrato de compraventa entre el Estado como adquirente y un particular como vendedor, respecto de un inmueble que habrá de ser destinado a satisfacer un servicio público, que entraña una relación en la que el Estado, aun en consecución de un interés público, no puede imponer su voluntad, sino debe coordinarla con la voluntad del particular para coincidir sobre el objeto, el precio de la operación y las condiciones del contrato.

Sirven de ilustración a las consideraciones que identifican al concepto de lo público con el interés colectivo, las elocuentes palabras de VALLS HERNÁNDEZ que son del tenor siguiente:

*"Un primer acercamiento al concepto de lo público es aquél que relaciona toda actividad encaminada hacia la consecución del interés colectivo, sin que sea trascendente el órgano o agente que lo realice, es decir, todo lo gestionado, mediante una acción positiva para obtener los fines de seguridad, progreso o bienestar de la comunidad contribuirá a la conservación del orden público y, por lo tanto, será público."*¹⁶³

En suma, los actos que el Estado despliega en el seno de una relación de supra a subordinación con los particulares no se encuentran sujetos a la autonomía de la voluntad de los particulares y menos pueden ser modificados por éstos (característica de unilateralidad de los actos), como sí ocurre en el Derecho privado; por consiguiente, esos actos son mandatos irrenunciables y obligatorios para los particulares, quienes deben de obedecerlos en virtud de ser ordenados en ejercicio del imperio del Estado para la regulación de derechos que edifican al orden público (característica de imperatividad); y deben ser acatados por todos los miembros de sociedad o, en su defecto, pueden hacerse valer coactivamente (característica de coercitividad).

¹⁶³ VALLS HERNÁNDEZ, Sergio Armando y MATUTE GONZÁLEZ, Carlos, *Nuevo Derecho Administrativo*, 3ª ed., Porrúa, México, 2011, p. 221.

Sobre esas precisiones resulta indiscutible que pertenecen al Derecho público las obligaciones que establece el artículo 31 de la Constitución General de la República, no sólo porque estén establecidas en el Ordenamiento Fundamental, ni porque en ellas participe como sujeto activo el Estado, sino porque tienen su fuente en una relación de Derecho público que el Estado establece con los particulares en un plano de supra a subordinación, bajo el ejercicio de su poder de imperio que se edifica en la consecución de intereses colectivos¹⁶⁴.

Así, los deberes que los particulares tienen de conducir a sus hijos o pupilos a obtener hasta la educación media superior y la instrucción militar, como recibir ellos mismos la instrucción cívica y militar, y alistarse y servir en la Guardia Nacional, establecidos en las tres primeras fracciones del artículo 31 constitucional, al igual que el deber de contribuir al gasto público fijado en la fracción IV, del citado precepto, no se encuentran sujetos al concurso de la voluntad de los propios particulares para existir, ni pueden ser modificados por ellos, quienes deben obedecerlos porque no les son renunciables y les pueden ser exigidos, incluso, de manera coactiva, por estar edificados en la consecución de intereses colectivos, como son en relación con los tres primeros supuestos, lograr que todos los gobernados adquieran una educación que les permita ser útiles social, cívica y militarmente para la Nación; y respecto del cuarto, en proporcionar al Estado los recursos económicos necesarios para poder sufragar el costo que implica cumplir con sus múltiples finalidades.

En otras palabras, las obligaciones que el Estado impone a los particulares en el artículo 31 de la Constitución Federal no tienen un objetivo privado, es decir, relacionado con la satisfacción del interés de una sola persona, sino un propósito colectivo o público, que es la consecución de finalidades comunes a todos los gobernados e inherentes al propio Estado, como órgano jurídico político. Luego, es comprensible porqué no se necesita de la voluntad de los particulares,

¹⁶⁴ Al respecto, PAUNER CHULVI, Cristina, señala que el fundamento de los deberes constitucionales de los particulares, es una expresión del poder del Estado, que es aceptado y consentido por las personas para el beneficio de todos. *Cfr. op. cit.*, p. 53 a 55.

individualmente considerados, para establecer y hacer valer esos deberes constitucionales.

De acuerdo con esas premisas debe entenderse la naturaleza pública de la obligación de contribuir, que es la materia central de estudio y respecto de la que las aportaciones de la doctrina han sido escasas; apenas, GIANNINI afirma que el ingreso tributario descansa en la naturaleza de la relación entre el ente público y el particular, de la que surge el derecho del primero a exigir una suma determinada, en uso de su facultad de imperio¹⁶⁵. Y, el mismo autor, afirma que no está a discusión que la relación tributaria, considerada en su totalidad, pertenece fundamentalmente al Derecho público, al tratarse de una relación que radica en la potestad de imperio del Estado, de la que constituye una de sus típicas manifestaciones, hasta el punto de que el poder conferido por la ley a un ente para imponer tributos se considera como indicio seguro del carácter público del ente de que se trata¹⁶⁶.

También DE LA GARZA identifica la naturaleza pública del deber tributario al señalar que es facultad del Estado imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las funciones que le están encomendadas, lo que recibe el nombre de poder tributario¹⁶⁷, llamado también *poder fiscal*, o *potestad tributaria* (según BERLIRI), o *poder de imposición* (INGROSO y BLUMENSTEIN)¹⁶⁸, que no es sino una expresión de la voluntad del Estado para autodeterminarse y crear tributos prescindiendo de la voluntad individual de los contribuyentes, por lo que éstos no nacen en el seno de una relación coordinación entre el Estado y sus gobernados, es decir, no emergen de un contrato, sino cobran vida dentro de una relación perteneciente al Derecho público, que es la de supra a subordinación, donde el Estado impone su voluntad

¹⁶⁵ Cfr. GIANINI, *op. cit.*, p. 41.

¹⁶⁶ Cfr. *Ibíd.*, p. 87.

¹⁶⁷ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 207.

¹⁶⁸ Cfr. *Ibíd.*, p. 209.

a los particulares, por lo que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro, son actos producto de la potestad pública.

Al tenor de esas precisiones se arriba a la conclusión de que la obligación de contribuir pertenece al Derecho público no sólo por estar prevista en una norma general de cúspide jerárquica, como es la Constitución General de la República, en la que existen normas que ni siquiera entrañan deberes, antes bien, la mayoría de sus disposiciones consagran derechos; tampoco por la simple naturaleza pública de su ente acreedor, en tanto con el Estado también es posible relacionarse en el ámbito del Derecho privado, en el que es indispensable el concurso de la voluntad de los particulares para generarse efectos jurídicos; sino fundamentalmente por nacer en una relación de supra a subordinación que se establece entre el Estado y los particulares, para satisfacer diversas finalidades públicas entre las que se encuentran la de recaudar los recursos económicos suficientes para sufragar el gasto público y lograr objetivos no recaudatorios en los ámbitos financiero, económico y social.

Es corolario de lo anterior, que constituye un elemento esencial del concepto de tributo, el ser una obligación de Derecho público, lo que hace participar a ese instituto jurídico de los atributos de los actos del poder público que a continuación examino.

4.1.1. La unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad como características de las que participa la obligación tributaria por ser de Derecho público

Al quedar definido que la obligación de contribuir tienen su fuente en una relación de Derecho público que el Estado establece con los particulares en un plano de supra a subordinación en el ámbito de su poder de imperio que se edifica en la consecución de sus finalidades colectivas, necesariamente, participa de las

características de los actos públicos o de poder, como lo señala MAYER, en el sentido de que uno de los elementos esenciales del impuesto (como especie de tributo a la que se refiere) es su exigencia a través del ejercicio del poder público¹⁶⁹.

Esos atributos o características del acto del poder público son la unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad, que funcionan en el concepto de tributo no como elementos singulares o destacados de esta institución, sino como notas derivadas de la naturaleza pública de la obligación de contribuir, característica ésta que sí constituye un elemento esencial y destacado del mencionado concepto. Es decir, que al quedar determinado que el tributo es una obligación de Derecho público, intrínsecamente reviste esas notas.

Bajo la perspectiva de una hipótesis inversa, es decir, de pensar en el sentido de que la naturaleza del deber de contribuir no fuera pública sino privada, aquellas notas serían diametralmente diferentes, pues en ese escenario la obligación requeriría del concurso de voluntades de las partes para existir y podría ser modificada por éstas (característica de bilateralidad); su observancia podría ser renunciable, negociable o postergable (característica de no imperatividad); y su cumplimiento no podría ser exigido coactivamente por el acreedor, sino que se requeriría del ejercicio de una acción ante la jurisdicción para obligar al deudor a cumplir, aun mediante el uso de la fuerza pública (característica de no coercitividad directa).

Precisiones que ponen de relieve que las notas de unilateralidad, imperatividad y coercitividad de la obligación de contribuir son derivadas de su pertenencia al Derecho público y, por tanto, no es necesario invocarlas como elementos destacados en el concepto de tributo, precisamente por quedar inmersas en el carácter público del deber de tributar.

¹⁶⁹ Su teoría respecto del origen y justificación del poder tributario es estudiada y citada en cuanto a algunas de sus conclusiones, como la precisada, por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Cfr. Metodología del Derecho...*, *op. cit.*, pp. 177 a 181.

Sobre tales bases es pertinente precisar la forma en que esas características generales de los actos del poder público funcionan de manera particular en relación con la obligación pública de contribuir que constituye uno de los elementos esenciales del concepto de tributo.

En primer lugar, la obligación de mérito tiene la característica de ser unilateral porque para su establecimiento no se requiere del concurso de la voluntad del particular o ente al que va dirigida, sino sólo de la determinación del propio Estado, expresada en una norma jurídica y concebida en el sentido de generar el deber contribuir a partir de una conducta lícita de los particulares que revele su relativa capacidad económica; obligación cuyo cumplimiento es necesario para la satisfacción de alguno de los fines del propio Estado, en primer lugar, con el de contar con los recursos económicos suficientes para sufragar el gasto público.

Respecto de esa característica de unilateralidad FONROUGE, parafraseando las expresiones de la Corte Suprema de la República de la Argentina¹⁷⁰ señala que los tributos constituyen "*manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones*", y entonces el citado maestro agrega, pues son creados por la voluntad soberana de aquél con la prescindencia de la voluntad individual, circunstancia que los distingue de otros ingresos¹⁷¹.

Ese atributo de unilateralidad de la obligación tributaria, aun cuando significa prescindir de la voluntad del sujeto pasivo en la fijación del deber, no implica arbitrariedad¹⁷², pues el ejercicio de ese poder de imposición está regulado por diversos principios, entre los que se encuentran los establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, conocidos como de justicia fiscal,

¹⁷⁰ Invoca sobre el particular los fallos 218-596 ("La Ley", 61-801); 218-694; 226-22 ("La Ley", 71-151).

¹⁷¹ Cfr. FONROUGE, *op. cit.*, pp. 258 a 259.

¹⁷² Entendido ese término en el sentido de expresar una conducta incontrolada, caprichosa o antijurídica de un órgano de autoridad. Respecto de este último adjetivo *vid.* DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 14ª ed., Porrúa, México, 1986, p. 98.

conforme a los cuales se garantiza que el deber de contribuir de los particulares sea fijado, en cuanto a sus elementos esenciales, en un acto formal y materialmente legislativo (reserva relativa de ley); además, en respeto de las diferentes peculiaridades de los contribuyentes (equidad), con base en la capacidad económica de éstos (proporcionalidad) y con el propósito de sufragar el gasto público (principio del mismo nombre) y/o para la consecución de otras finalidades constitucionales (aspecto que examino más adelante).

La unilateralidad como característica del deber de contribuir tampoco implica, como lo aclara GRIZIOTTI, que la imposición relativa pueda aplicarse universalmente tan sólo por el poder de imperio y sin la adhesión de los contribuyentes, pues si bien entraña la expresión de una determinación unilateral de la norma jurídica y política que revela el criterio del reparto de las cargas públicas, en esa decisión participan indirectamente, si no todos los contribuyentes, sí aquéllos que al menos están dotados de capacidad para elegir a sus representantes ante el órgano legislativo, que es el encargado de establecer los tributos¹⁷³.

Por otra parte, la obligación de tributar resulta imperativa, en tanto implica para los gobernados afectos una situación de sujeción para contribuir a los gastos públicos, es decir, un mandato que deben obedecer sin renuncia, negociación o postergación alguna.

Ese principio de imperatividad determina que la voluntad de los particulares no pueda eximirlos de la observancia de las obligaciones públicas ni alterarlas o modificarlas, e impide la renuncia al cumplimiento de esos deberes, como el de contribuir, según puede derivarse, incluso, de lo establecido en el artículo 6° del Código Civil Federal, que consagra los principios de imperatividad plena y total, y de irrenunciabilidad de la ley¹⁷⁴.

¹⁷³ Cfr. GRIZIOTTI, *op. cit.*, p. 207.

¹⁷⁴ Sirven de apoyo a esta última aseveración, las consideraciones contenidas al respecto en la tesis I.3o.C.408 C, sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, que se encuentra

BURGOA ORIGUELA identifica a la imperatividad de que se trata con la subordinación de la voluntad del particular a la voluntad del Estado, de suerte que el primero tiene la obligación inexorable de cumplir lo dispuesto por el segundo¹⁷⁵, que en la especie es, esencialmente, pagar tributos, pero que también implica, según GIANNINI, una serie de limitaciones y comportamientos que se fijan directamente a la actividad de los particulares y de otras personas aunque no sean deudoras del tributo¹⁷⁶.

En efecto, la obligación de contribuir sujeta indefectiblemente a los gobernados tanto en el ámbito sustantivo, que entraña el simple pago el tributo; como en el rubro adjetivo o formal, que implica la realización de diversas conductas que nacen como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, entre las que pueden identificarse las de inscribirse en el registro federal de contribuyentes, tener un domicilio fiscal, presentar declaraciones, autodeterminarse los tributos, llevar una contabilidad determinada, expedir comprobantes fiscales, realizar retenciones de contribuciones, entre otros deberes no negociables, impostergables e irrenunciables que involucran tanto a contribuyentes como a terceros, según su participación en la relación tributaria afecta.

Por otra parte, la coercitividad¹⁷⁷ de la obligación de tributar significa que ante la rebeldía u oposición del gobernado a contribuir al gasto público, el Estado puede conminarlo al respecto, incluso, mediante el uso de la fuerza pública por parte del órgano de gobierno que disponga de ella¹⁷⁸.

publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Junio de 2003, p. 1028, cuyo rubro dice: "*NORMAS SUSTANTIVAS CIVILES. PUEDEN SER OBJETO DE RENUNCIA SI NO SE AFECTA EL INTERÉS PÚBLICO NI DERECHOS DE TERCEROS.*"

¹⁷⁵ Cfr. BURGOA ORIGUELA, Ignacio, *El Juicio de Amparo*, 22ª ed., Porrúa, México, 1985, p. 190.

¹⁷⁶ Cfr. GIANNINI, Achille Donato, *op. cit.*, p. 37.

¹⁷⁷ Coercitividad gramaticalmente deriva de coercibilidad, que significa: propiedad del Derecho que permite hacerlo valer por la autoridad en los casos en que no es cumplido o respetado voluntariamente. *Vid.* DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, *op. cit.*, p. 154.

¹⁷⁸ Respecto de la fuerza pública es importante aclarar que en la actualidad, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que para la procedencia del juicio de amparo es irrelevante que la autoridad responsable disponga de ella directamente o a través de otras autoridades. Criterio que no

Para GARCÍA NOVOA la coactividad o coercitividad en el ámbito de la obligación tributaria viene determinada por la decisión unilateral de los poderes públicos de exigir que se cumpla el deber de contribuir, siendo la propia Constitución la que impone ese cumplimiento y exige que ello se haga a través de la observancia de ciertos principios¹⁷⁹.

No soslayo que puede confundirse la obligatoriedad del tributo con el nota de coercitividad en comento, pues los dos se relacionan con el deber de tributar; sin embargo, la primera es una característica esencial del instituto que lo distingue de las aportaciones o prestaciones voluntarias o altruistas y que, por lo mismo, se dirige a los gobernados, quienes al actualizar el hecho imponible quedan constreñidos a pagar el tributo; mientras que la coactividad es una nota derivada de la naturaleza pública de la obligación de contribuir, que implica el poder para hacer cumplir el deber de tributar ante la renuencia injustificada del obligado; coactividad cuyo ejercicio, por tanto, corresponde al Estado.

De esa manera, la característica de coercitividad opera sobre la resistencia del contribuyente a cumplir con su obligación de pagar el tributo, anulando su voluntad negativa y permitiendo que el Estado logre el cumplimiento a través de la substanciación de procedimientos de comprobación, determinación, liquidación y ejecución forzosa.

Cabe destacar que esos procedimientos de comprobación, fijación y liquidación, en principio implican el ejercicio de facultades de accertamiento tributario, que pueden actualizarse tanto para verificar el pleno cumplimiento de la obligación de contribuir, como ante la evidencia de un acatamiento parcial o falta

desconoció a esa fuerza como característica de los actos públicos, sino sólo acotó el concepto de autoridad para efectos de ese juicio, superando uno anterior que exigía que la autoridad responsable contará de manera directa con la fuerza pública. Tal criterio aparece contenido en la tesis P. XXVII/97, visible en la Novena del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Febrero de 1997, p. 118, cuyo rubro dice: *"AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO. LO SON AQUELLOS FUNCIONARIOS DE ORGANISMOS PUBLICOS QUE CON FUNDAMENTO EN LA LEY EMITEN ACTOS UNILATERALES POR LOS QUE CREAN, MODIFICAN O EXTINGUEN SITUACIONES JURIDICAS QUE AFECTAN LA ESFERA LEGAL DEL GOBERNADO."*

¹⁷⁹ Cfr. GARCÍA NOVOA, <<Concepto constitucional de tributo: la experiencia española>>, *op. cit.*, p. 14.

de cumplimiento; siendo en estos últimos casos en los que se actualiza la coercitividad o coactividad en el empleo de las facultades para determinar la existencia de la obligación tributaria y, en su caso, para liquidarla, pues sirven para vencer la resistencia del particular a cumplir sus obligaciones tributarias, ya sea de apersonarse como contribuyente, de declarar sobre sus obligaciones o de determinarlas en cantidad líquida.

De acuerdo con esa precisión no sólo el procedimiento de ejecución forzosa es el único dato representativo de la coactividad de la obligación tributaria, pues ante la falta de cumplimiento de obligaciones formales como declarar el tributo y autodeterminarse su cuantía, el Estado se ve impedido para exigir un pago, por lo que debe allegarse oficiosamente de los elementos que le permitan determinar la causación del tributo y el crédito fiscal, para luego poder exigir su pago o ejecutarlo forzosamente a través del procedimiento administrativo de ejecución que es una expresión de la facultad económica coactiva del Estado.

En efecto, la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor se ha conocido tradicionalmente como facultad económica coactiva y, en el ámbito federal, el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 145 a 196-B, la regula con el procedimiento administrativo de ejecución, en el que prevé una serie de actos de carácter coercitivo que se inician con el embargo y terminan con la adjudicación y distribución del producto del remate.

Al respecto, debo insistir en aclarar que tanto la característica coercitividad, como las de unilateralidad e imperatividad, no son exclusivas del deber de tributar, sino propias de los actos del Derecho público, pues como lo señala GIANNINI, esa obligación no se distingue de otras por el simple hecho de que el ente público acreedor tenga a su disposición, para averiguar si se han producido los presupuestos del tributo y para liquidarlo, medios auxiliares y coactivos que no corresponden al acreedor privado, por la sencilla razón de que tales medios

constituyen relaciones jurídicas distintas de la deuda impositiva, aunque tengan respecto a ésta un valor instrumental; tampoco puede configurarse una diferencia esencial entre la deuda impositiva y las restantes tomando como base la circunstancia de que el ente público tiene el poder para realizar coactivamente el crédito sin previa decisión de la autoridad judicial; pues tanto las facultades de comprobación, liquidación y económico coactiva o ejecución forzosa de que dispone el Estado, son propias de los actos administrativos como actos de autoridad, no exclusivas de la obligación tributaria¹⁸⁰.

En conclusión, el elemento que integra el concepto de tributo es el de constituir una obligación de Derecho público, deber que por esa propia naturaleza reviste, implícitamente, las características de los actos del poder público que son la unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad; notas que, por tanto, no es necesario precisar de manera destacada en el citado concepto, como algunos autores lo hacen, entre otros, por citar ejemplos, PÉREZ ROYO y JARACH, que identifican expresamente al tributo como una prestación coactiva¹⁸¹.

4.2. La polémica sobre no considerar como elemento del tributo la exigencia de que se encuentre establecido en una ley

A colación con el tema de las características de unilateralidad, imperatividad y coercitividad de la obligación tributaria surge la necesidad de determinar si debe considerarse o no como un elemento del concepto de tributo, que éste se encuentre fijado en una ley, como expresión de un acto formal y materialmente legislativo.

¹⁸⁰ Cfr. GIANNINI, Achille Donato, *op. cit.*, pp. 87 a 91.

¹⁸¹ Las definiciones que estos autores brindan del tributo, en las que incluyen la nota de coactividad, quedaron precisadas en este trabajo, en el Capítulo 1, punto 1.2 denominado La ausencia de un concepto de tributo en México, por lo que considero innecesario reproducirlas en este apartado.

Una gran parte de la doctrina, representada por GONZÁLEZ GARCÍA¹⁸², MENÉNDEZ MORENO¹⁸³, FERREIRO LAPATZA¹⁸⁴, YEBRA MARTUL-ORTEGA¹⁸⁵, CALVO ORTEGA¹⁸⁶, DE LA GARZA¹⁸⁷ y VILLEGAS¹⁸⁸, entre otros distinguidos maestros, sostiene que el tributo es una obligación establecida en una ley, es decir, una obligación *ex lege*; con lo que al parecer condicionan la existencia del tributo a su establecimiento en una norma formal y materialmente legislativa o, en otras palabras, señalan que si la obligación de contribuir no se encuentra fijada en una ley no es tributo.

Otro sector de la doctrina, representado por VILLAR EZCURRA, MARTÍN JIMÉNEZ y GOMAR SÁNCHEZ, según lo apunta HERRERA MOLINA, niegan que el nacimiento *ex lege* de la obligación, es decir, el que el tributo se encuentre establecido en una ley, constituya una nota esencial del concepto del propio instituto¹⁸⁹; con lo que veladamente reducen la relevancia de la actualización de esa exigencia al ámbito de validez del propio tributo.

Esas posturas se erigen sobre la diferente apreciación de la observancia de la premisa consistente en que el tributo se encuentre establecido en una ley, que tuvo su origen en el principio del Parlamento, concebido en la famosa Carta Magna inglesa, firmada el 15 de junio de 1215 por el Rey Juan 'sin tierra' ante la presión de los barones¹⁹⁰, que como limitación al ejercicio del poder real señaló la

¹⁸² Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y GONZÁLEZ, Teresa, *op. cit.*, p. 179.

¹⁸³ Cfr. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *op. cit.*, p. 155.

¹⁸⁴ Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, p. 47.

¹⁸⁵ Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, <<Medidas Fiscales para el Desarrollo Económico>>, *op. cit.*, p. 347.

¹⁸⁶ Cfr. CALVO ORTEGA, Rafael, *op. cit.*, p. 135.

¹⁸⁷ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 323.

¹⁸⁸ Cfr. VILLEGAS Héctor B., *op. cit.*, p. 152.

¹⁸⁹ Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, <<La irrelevancia jurídica del Concepto Constitucional de Tributo>>, en *Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal*, números 21 y 22, Madrid, diciembre de 2003, pp. 107 y 108.

¹⁹⁰ Cfr. DE LA CUEVA, *Curso de Derecho... op. cit.*, p. 27

imposibilidad de fijar impuestos sin el consentimiento, en una asamblea, de los representantes de los que debían pagarlos, los contribuyentes con los nobles¹⁹¹.

La anterior precisión pone de manifiesto que los tributos existieron como imposiciones al patrimonio de los particulares para sustentar los gastos públicos del Estado y, luego, se logró condicionar su creación mediante la exigencia de que sea un órgano legislativo en el que los contribuyentes participen, por lo menos aquéllos dotados con capacidad electoral para elegir a sus representantes, el que cree la obligación tributaria, para que de esa manera sean los mismos obligados, los que se impongan el tributo de acuerdo con su capacidad contributiva.

En esos términos debe concluirse que el establecimiento en ley del tributo no constituye un elemento que determine la existencia de ese instituto y, entonces, no integra su concepto, sino sólo entraña una condición para su validez en los términos que exige el principio de reserva de ley, que en México se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Bajo el espectro de ese principio formal de la imposición tributaria, una autoridad diversa a la legislativa no puede establecer en una ley la obligación de contribuir para los gobernados, precisamente por carecer de facultades legislativas, pero materialmente puede hacerlo en otro acto, quizá en una disposición de carácter general, como en un reglamento, por ejemplo; lo que no impide que esa imposición surta sus efectos y conmine a los indicados como obligados ni tampoco que eventualmente, en algún medio de control constitucional pueda advertirse que esa imposición entraña un tributo y que, por tanto, se determine que no puede exigirse a los gobernados, precisamente por no estar establecida en una ley.

De acuerdo con esas reflexiones la exigencia de que el tributo se encuentre establecido en una ley, es de carácter formal, por lo que bien puede concluirse

¹⁹¹ AZUELA RIVERA, Salvador, *Curso de Derecho Constitucional* (apuntes de clases impartidas por el maestro), Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2011, p. 29.

que un tributo existe materialmente aunque no se encuentre fijado en una ley o a pesar de que alguno de sus elementos esenciales esté previsto en una norma de menor jerarquía a la ley; surtiendo efectos en ambos casos para obligar al sujeto pasivo a cumplir la prestación patrimonial, mientras no se declare la ausencia de esa formalidad en algún medio de control constitucional.

La adopción de una postura contraria en el caso de México podría conducir a la hipótesis absurda de que bastaría que una obligación de contribuir al gasto público no estuviera establecida en una ley, o por lo menos no lo estuviera alguno de sus elementos esenciales, para que se estimara que no es tributo y, por tanto, se concluyera que no tiene porque cumplir con los principios de justicia fiscal consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para empezar con el de reserva de ley, lo que toleraría que un verdadero tributo se fijara en un acto no legislativo. Es decir, que sería un contrasentido que se considerara que por no tener la imposición patrimonial su fuente en una ley no es tributo y que, por lo mismo, no tuviera porque establecerse en una ley ni respetar los demás principios de justicia fiscal.

A título de reflexión es necesario señalar que si bien el Estado puede imponer diversas cargas al patrimonio de los particulares, las de orden tributario son las únicas que pueden sustentarse en el principio de solidaridad que determina contribuir para los gastos públicos sin que exista mayor razón que la de cooperar con el Estado para la consecución de los fines colectivos, es decir, implican un sacrificio altruista en aras del interés general. En cambio, todas las demás imposiciones patrimoniales deben encontrarse sustentadas en la actualización de un supuesto relacionado con la especial conducta del individuo, ya sea como consecuencia de la comisión de un delito o infracción administrativa (multas); de la realización de una conducta que haya generado un daño o carga adicional al erario público, o ponga en peligro la economía del país (cuotas compensatorias y medidas de salvaguarda en materia de comercio exterior); o de

la necesidad de lograr un beneficio para la colectividad (expropiación o apropiación de los bienes producto del delito).

Luego, al considerar que el establecimiento en ley del tributo es un requisito para su validez formal y no un elemento que conceptúe su existencia, es factible analizar libremente las imposiciones patrimoniales que se encuentren en cualquier disposición de carácter general, aunque no sean leyes, para determinar si éstas constituyen o no verdaderos tributos que deban iluminarse por los principios de justicia fiscal.

Este criterio ha sido adoptado en México por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al establecer que los juzgadores constitucionales tienen facultades para analizar una prestación patrimonial de carácter público, con independencia de que formalmente se le considere como contribución o ingreso no tributario, a efecto de desentrañar su verdadera naturaleza y conforme a ésta, verificar si el contexto normativo que rige su establecimiento, liquidación y cobro se sujeta a los lineamientos que prevé la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tanto para los gobernados como para las autoridades constituidas, dependiendo de su naturaleza tributaria o no tributaria¹⁹².

Por lo expuesto respecto de la naturaleza pública de la obligación de contribuir y de acuerdo con la experiencia que sobre la indagación de la existencia de la obligación tributaria ha aportado la justicia constitucional en México, debo concluir que el establecimiento en ley del tributo no es una nota esencial que integre el concepto ese instituto, por no configurar su existencia material,

¹⁹² Este criterio aparece contenido en la jurisprudencia 2a./J. 19/2003, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Marzo de 2003, p. 301, cuyo rubro dice: *"INGRESOS PÚBLICOS. PARA VERIFICAR SU APEGO A LOS PRINCIPIOS QUE CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS RIGEN SU ESTABLECIMIENTO, LIQUIDACIÓN Y COBRO, DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA, CON INDEPENDENCIA DE LA DENOMINACIÓN QUE LES DÉ EL LEGISLADOR ORDINARIO."*

constituyendo sólo una exigencia formal relacionada con la validez del ejercicio de la potestad tributaria.

4.3. El tributo como una obligación pública consistente en una prestación patrimonial

Ya en apartados precedentes quedó precisado que el tributo es una obligación pública que se integra por un sujeto activo que es el Estado, investido del derecho de exigir el objeto del deber (crédito); un sujeto pasivo o deudor, quien tiene el deber de satisfacer la prestación relativa por haber actualizado el supuesto de causación de la obligación (débito); una relación jurídica que otorga al Estado el poder para exigir directamente del deudor la contribución al gasto público; y un objeto que se constituye por la conducta que integra la prestación de contribuir al gasto público, conducta que ahora importa distinguir por su contenido.

En efecto, lo que ahora interesa es precisar en qué consiste la contribución al gasto público, como la prestación que resulta ser el objeto de la obligación de que se trata, pues contribuir en una de sus acepciones gramaticales significa "[...] *ayudar y cooperar con otras personas al logro de un fin [...]*"¹⁹³; mientras que gasto público "[...] *es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos [...]*"¹⁹⁴, es decir, es el monto de los recursos materiales, personales o económicos aplicados por el Estado para el cumplimiento de sus fines; de ahí que la esencia del deber en estudio implica sencillamente ayudar o cooperar con la aportación de los recursos necesarios para que el Estado cumpla con sus fines, lo que entraña una cobertura conceptual más amplia que una simple aportación dineraria de la que habla FERREIRO LAPATZA, al

¹⁹³ LAROUSSE, *op. cit.*, p. 285.

¹⁹⁴ SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis, *op. cit.* p. 1809.

señalar que el Derecho tributario actual entiende y regula la obligación tributaria como una obligación de dar, y de dar precisamente una suma de dinero¹⁹⁵.

Para ilustrar esa amplitud hipotética de la prestación de contribuir, es meritorio considerar que según la investigación de RAMÍREZ REYNOSO, la palabra prestación, deriva del latín *praestatio-ionis* e inicialmente significó, acción de pagar o pago; aunque su origen no se desentiende del latín *praestare* (*prae*=delante, *stare*=estar) que implica proporcionar, entre otras acepciones. Pero su alcance se fue consolidando, precisamente como objeto de la obligación consistente en dar o hacer una cosa, es decir, como el objeto o contenido de un deber jurídico¹⁹⁶.

Sobre tales bases puedo afirmar que, en principio, la prestación de contribuir implica la realización de un pago, como expresión de una cesión patrimonial de carácter pecuniario; pero no existe razón para limitar el contenido de esa prestación sólo a un dar dinero, pues lo esencial es la cooperación para sufragar el gasto público, que también puede hacerse mediante la entrega de una cosa o un hacer cuantificables en dinero, que representan también una transmisión patrimonial, ya que a través de este último término -patrimonial- se indica lo perteneciente o relativo al patrimonio,¹⁹⁷ mientras que patrimonio, desde el punto de vista jurídico, "[...] es el conjunto de poderes y deberes, apreciables en dinero, que tiene una persona."¹⁹⁸

Con esta con estas ideas comulga HERRERA MOLINA, al referirse a la obligación de tributar como una prestación patrimonial pero no necesariamente monetaria y cita como demostración de este aserto el análisis que el Tribunal Constitucional Español realizó en la sentencia STC 233/1999 (RTC 1999, 233)¹⁹⁹

¹⁹⁵ Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho...*, op. cit., pp. 47 a 51.

¹⁹⁶ Cfr. SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis, op. cit., p. 2986.

¹⁹⁷ Cfr. DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, op. cit., p. 378.

¹⁹⁸ SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis, op. cit., 2794.

¹⁹⁹ El texto en comento, conducente al examen de la constitucionalidad de los artículos 118 a 120 de la Ley de Haciendas Locales de la sentencia SCT 233/99, dictada por el Tribunal Constitucional Español el 16 de diciembre de 1999, es el siguiente:

"32. Los tres recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra la L.H.L. impugnan la figura de las prestaciones personal y de transporte reguladas en los arts. 118 a 120 L.H.L. por contradecir el principio de igualdad. Difieren, sin embargo, en los motivos de esa pretendida inconstitucionalidad. Mientras que los Diputados recurrentes consideran que tales preceptos --y cualesquiera otros contenidos en la L.H.L. que a ellos se remitan-- violan los arts. 9.3, 14, 31, 139 y 149.1.1 C.E. al permitir la imposición de dichas prestaciones --o su redención a metálico-- exclusivamente a los vecinos de municipios con menos de cinco mil habitantes, "sin razón que se justifique aunque sea por asomo en el texto de la Ley", el Consejo Ejecutivo de la Generalidad y el Parlamento de Cataluña entienden que son únicamente los arts. 119.3 y 120.2 L.H.L. -- que permiten la redención a metálico de las prestaciones-- los que transgreden los arts. 14 y 31.1 C.E.

La resolución de la presente cuestión precisa, antes que nada, aclarar que los arts. 118 a 120 L.H.L. regulan dos tipos de prestaciones --ambas obligaciones de carácter positivo-- que podrán exigir a sus vecinos los Municipios de menos de 5.000 habitantes. Dispone, al efecto, el art. 118.1 que "los Ayuntamientos con población de derecho no superior a cinco mil habitantes podrán imponer la prestación personal y de transporte para la realización de obras de la competencia municipal o que hayan sido cedidas o transferidas por otras Entidades públicas". Así pues, son tales prestaciones la personal (a la que están obligados los residentes del Municipio no excluidos por el art. 119.1 L.H.L.) y la de transporte (que, de acuerdo con el art. 120.1 L.H.L., deben satisfacer, en principio, "todas las personas físicas o jurídicas, residentes o no en el Municipio, que tengan elementos de transporte en el término municipal afectos a explotaciones empresariales radicadas en el mismo"), ambas con el límite temporal que prevén los arts. 119.3 y 120.2 L.H.L., y con la posibilidad de efectuar en concepto de redención a metálico, también según los preceptos que acaban de citarse, una prestación pecuniaria sustitutiva cuyo importe coincide con el doble o el triple del salario mínimo interprofesional, según se trate, respectivamente, de la prestación personal o la de transporte.

Ambas prestaciones inciden sensiblemente en el principio general de libertad de los individuos que, conforme al art. 1.1 C.E., constituye un valor superior en nuestro ordenamiento jurídico, así como en el libre desarrollo de la personalidad, fundamento del orden político y de la paz social (art. 10.1 C.E.). Conviene asimismo precisar que no estamos ante la prohibición de realizar las actividades o establecer las relaciones que la libertad hace posible (obligaciones negativas), sino ante obligaciones positivas que consisten en un *dare* (la **prestación de transporte**) o en un *facere* (la prestación personal), en las que, seguramente, al menos por lo que a esta última se refiere, la afectación de la libertad es más acusada. No obstante su carácter preceptivo, se trata, indudablemente, de servicios que no pueden considerarse como "trabajo forzado u obligatorio" en el sentido del art. 4.2 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, en tanto que forman parte de "las obligaciones cívicas normales" [art. 4.3 d) del citado Convenio].

Ninguna dificultad existe para determinar, desde la perspectiva constitucional, la verdadera naturaleza de las prestaciones personales a que alude la L.H.L. Como es notorio, nuestra Constitución reconoce expresamente en su texto algunas de estas prestaciones de hacer: señaladamente, es el caso del derecho y el deber de los españoles de defender a España (art. 30.1 C.E.). Pero también contempla con carácter general la Norma fundamental la posibilidad de que los poderes públicos impongan a los ciudadanos prestaciones de esta naturaleza. Así lo hace el art. 31.3 C.E. al señalar que podrán establecerse prestaciones personales de carácter público con arreglo a la Ley, prestaciones que, trasladando aquí la doctrina que hemos sentado en las SSTC [185/1995](#) y [182/1997](#) en relación con las "patrimoniales" a las que se refiere el mismo precepto constitucional, deben identificarse con aquéllas que se imponen coactivamente -- esto es, las derivadas de una obligación establecida unilateralmente por el poder público "sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla" (STC [185/1985](#), fundamento

al calificar la <<prestación de transporte>> (deber de poner medios de transporte a disposición del municipio) de prestación patrimonial de carácter público, precisando que su naturaleza no es sustancialmente diferente de la prestación sustitutoria (redención a metálico); destacando el ilustre maestro que ese Tribunal parece afirmar, por tanto, que la mencionada prestación constituye un cumplimiento del pago de un tributo, de modo semejante a lo que sucede con el pago de bienes del Patrimonio Histórico²⁰⁰.

Otro sector de la doctrina representado por QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO, identifican el cumplimiento de la obligación tributaria, generalmente, como la entrega de un recurso de carácter monetario, aunque también admiten que en ocasiones pueda consistir en la entrega de determinados bienes de naturaleza no dineraria, destacando que en el ordenamiento español vigente cabe la posibilidad de que el pago de la deuda correspondiente al impuesto sobre sucesiones, al impuesto sobre el patrimonio, al que grava la renta de las personas físicas y al impuesto sobre sociedades, se efectúe mediante la entrega de bienes que formen parte del patrimonio histórico español²⁰¹.

Respecto de esa entrega de bienes del patrimonio histórico-artístico español, a título de satisfacción de la obligación tributaria, MENÉNDEZ MORENO señala que es sólo una dación en pago que funciona como modalidad de

*jurídico 3º)--, siempre que tengan una "inequívoca finalidad de interés público" (STC [182/1997](#), fundamento jurídico 15, in fine). Pues bien, no parece dudoso que las prestaciones personales creadas por la L.H.L., en tanto que prestaciones impuestas que persiguen un fin público --la realización de obras públicas (art. 118.1 L.H.L.)-- , constituyen especies del genus "prestaciones personales de carácter público" previstas en el art. 31.3 C.E. Idénticas notas son identificables en la **prestación de transporte** que, sin embargo, al consistir en un dare --concretamente, según se deduce del art. 118.2 L.H.L., poner a disposición del Municipio elementos de transporte--, debe calificarse como "prestación patrimonial de carácter público". En definitiva, tanto las prestaciones personales como las patrimoniales reguladas en los arts. 118 a 120 L.H.L. tienen un indudable anclaje constitucional en el art. 31.3 C.E."**

* <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/3975> (23/10/2012).

²⁰⁰ Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, <<La irrelevancia jurídica del Concepto Constitucional de Tributo>>, *op. cit.*, p. 106.

²⁰¹ Cfr. QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; POVEDA BLANCO, Francisco, *op. cit.*, p. 29.

cumplimiento, por lo que no altera en nada el carácter pecuniario del tributo, que se concreta al pago de una cantidad de dinero²⁰².

En opinión de FONROUGE, el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, que se satisface a través de dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar, no de hacer o dejar de hacer²⁰³. Cita al respecto varios casos en que el tributo ha sido fijado directamente en especie o pagadero en especie, entre otros: los que afectaban a la agricultura en Rusia, donde se estableció como obligatoria la entrega en especie al Estado o a las cooperativas, de una parte de las cosechas y de la producción agraria a precios inferiores al costo; en Argentina donde existieron diversos tributos en especie, con fines de regulación económica (granos, yerba mate, vino); y en Gran Bretaña, donde se estableció el supuesto de pagar el impuesto sucesorio con tierras, ciertos bienes muebles y objetos de valor artístico. Por lo que concluye, entonces, que "*el carácter pecuniario no constituye la esencia de la obligación tributaria*"²⁰⁴.

El maestro MICHELI sostiene al respecto que los tributos se distinguen en cuanto prestaciones coactivas que tienen generalmente como contenido dar una suma de dinero, aunque existen casos en que la prestación puede tener por objeto un "*facere*" o un "*dare*"²⁰⁵, una cosa distinta al dinero en contraprestación, pero esto no basta para concluir el carácter tributario de la prestación, cuando el

²⁰² Cfr. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *op. cit.*, p. 156.

²⁰³ Cfr. FONROUGE, Carlos M. Giulliani, *op. cit.*, p. 349.

²⁰⁴ Cfr. *Ibid.*, *op. cit.*, p. 259 a 260.

²⁰⁵ Según D'ORS, una obligación puede consistir en un *dare* o en un *facere*: <<*dare*>> quiere decir hacer propietario o constituir efectivamente un derecho, aumentar de algún modo el patrimonio del acreedor, o rendir efectivamente unos servicios; todos los demás actos son de <<hacer>>, es decir, de observar un determinado comportamiento, que puede ser incluso el abstenerse de algo (*non facere pati*). También señala para mayor claridad de la diferencia entre esos conceptos, que la antítesis entre *dare* y *facere*, parece proceder del lenguaje ritual, donde se distingue *dare donum* (consagrar una ofrenda de comida o bebida) de *facere sacrificium* (matar un animal). Cfr. D'ORS, Álvaro, *Derecho Privado Romano*, 10ª ed., EUNSA, Pamplona, 2004, pp. 432 a 435.

"facere" tenga carácter fungible y pueda ser coactivamente realizado en caso de incumplimiento a cargo del patrimonio del deudor²⁰⁶.

Sobre la base de esas ideas de MICHELI es factible afirmar que la obligación tributaria puede satisfacerse a través de la entrega de una suma de dinero, o también, mediante la entrega de otra cosa o un hacer estimables o valorables en dinero, postura con la que GARCÍA NOVOA coincide al señalar que la juridificación del tributo conduce a aseverar que el vínculo entre el obligado a pagarlo y quien lo exige sólo pueda explicarse como una obligación pecuniaria, que no obstante admite en caso singulares el *aliud pro alio*, a través del pago en especie pero, precisa el maestro, que todo instrumento para la obtención de recursos destinados a satisfacer los gastos públicos tiene que consistir en una transferencia de riqueza²⁰⁷.

En relación con el cumplimiento de la obligación tributaria a través de una transferencia de riqueza del deudor al acreedor, que identifica la patrimonialidad del tributo, GARCÍA NOVOA concluye:

"[...] y dada la aplicación de lo recaudado a la satisfacción de las necesidades públicas, dicha transferencia será prioritariamente en dinero. Si en su traducción jurídica, el deber de contribuir se encauza a través de una obligación, la necesidad de que consista en una transferencia de riqueza conlleva su patrimonialidad, es decir, su valoración en dinero. Ello no excluye transmisiones in natura por lo que difícilmente se puede configurar el carácter dinerario como un elemento definitorio y excluyente de una concepción constitucional de tributo. El tributo se concretará prioritariamente en una prestación pecuniaria, porque sólo el dinero actúa como medio o instrumento de cambio con carácter general y sólo la obtención de dinero garantiza

²⁰⁶ Cfr. MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, traducción de Julio Banacloche, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, p. 46.

²⁰⁷ GARCÍA NOVOA, <<Concepto constitucional de tributo: la experiencia española>>, *op. cit.* p. 16.

*la libre disposición de medios económicos para su aplicación a la satisfacción de las necesidades públicas, pero ello no eclipsa la prioritaria exigencia patrimonial, frente a la esencia dineraria del tributo.*²⁰⁸

Del análisis de las opiniones precisadas puede identificarse una coincidencia general en el sentido de que la prestación que constituye el objeto de la obligación de contribuir es de carácter patrimonial, en tanto implica una transferencia de recursos apreciables o valorables en dinero entre el contribuyente-deudor al Estado-acreedor.

Prestación que por regla general consiste en una acción de dar parte del patrimonio del contribuyente al Estado, es decir, dar dinero, ordinariamente, como expresión monetaria, pero que también puede consistir en un dar en especie, mediante la entrega de cosas o bienes valorables en dinero o, como hipótesis posible y quizá excepcional, la prestación que entraña el cumplimiento de la obligación de contribuir puede consistir también en un hacer por parte del contribuyente en beneficio del Estado acreedor, es decir, en la realización de un acto o actividad que sea estimable en dinero y que, por tanto, revista el carácter patrimonial que distingue al tributo.

En México, el tributo se paga, generalmente, mediante la entrega de dinero, como expresión monetaria, pero no existe impedimento jurídico alguno para que pueda fijarse de otra forma la satisfacción de la obligación tributaria, es decir, mediante un pago en especie o a través de la realización de un acto o servicio del obligado en favor del Estado, pues la Constitución Federal y la legislación ordinaria sólo se refieren al deber de contribuir al gasto público, sin limitar la forma de hacerlo.

²⁰⁸ *Ibíd*, pp. 16 y 17.

Es valioso recordar al respecto que el artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966²⁰⁹, establecía expresamente que el impuesto es una prestación en dinero o en especie; precisión que luego se suprimió, seguramente para evitar confusiones o limitaciones en relación con la forma de pago de las otras contribuciones, es decir, de los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras, en las que jamás ha existido una precisión de la forma de pago.

Como quiera que desee verse, en México no existe una disposición jurídica contenida en algún ordenamiento general, que considere al pago pecuniario como única hipótesis del cumplimiento de la obligación tributaria o que prohíba las otras hipótesis de pago; aun cuando esto no basta para el deudor pueda cumplir como mejor le parezca, pues siendo el pago una formalidad en la que deben convenir las partes por entrañar un procedimiento que se integra por derechos y deberes recíprocos, es necesario que en una ley o, al menos, en una disposición de carácter general, se establezca la procedencia y se regulen las otras formas de pago; además de que en todo caso es materialmente necesario que sea procedente la redención en dinero de la cosa materia del pago en especie, o del acto o servicio que el deudor realice a favor del Estado-acreedor.

Como ejemplos históricos en este país del pago en especie, DE LA GARZA cita los siguientes:

- En México, en la época colonial se acostumbró el pago de los tributos en especie. La derogada Ley de Impuestos y Fomento a la Minería (Art. 14) disponía que el impuesto al oro que se contenía en el producto presentado,

²⁰⁹ El texto íntegro de esa disposición, decía: "*Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que la ley fija con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos.*" Entró en vigor el 1º de enero de 1967 y fue reformada por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981, que cobró vigencia el citado 1 de octubre de 1982; su actual contenido corresponde a la reforma que entró en vigor el 1º de enero de 1986, que es el siguiente: "*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.*"

se cubriría en forma de afinado y según el tanto por ciento correspondiente a la forma de presentación; actualmente la Ley Federal de Derechos dispone que el derecho por la producción de oro se paga precisamente en especie.

- La Ley de Hacienda de los Municipios de N.L. (Art. 55) establece un impuesto en especie, consistente en el 15 por ciento del área vendible en los fraccionamientos que se autoricen, a cargo de los propietarios de los terrenos fraccionados, para dedicarse a usos y servicios públicos. Una Ley de Ingresos de la Federación (art. 23) dispuso hace algún tiempo que el pago del impuesto a la producción del cobre se pagara por los causantes a la Casa de Moneda, en especie.²¹⁰

Esos supuestos legales a que se refiere DE LA GARZA ya no se encuentran en vigor, pero son ilustrativos de que es posible que el legislador establezca hipótesis del pago en especie.

Sobre el cumplimiento de la obligación tributaria a través de una prestación de hacer, también son ilustrativas las palabras de DE LA GARZA, quien señala que en la antigüedad existieron tributos que consistían en tareas personales o en servicios personales, tales como abrir y limpiar caminos y acequias; que en la actualidad han desaparecido y cuya constitucionalidad puede ser cuestionada al tenor del artículo 5° de la Carta Magna, en la medida de que *"nadie podrá ser obligado a prestar servicios personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial"*²¹¹.

Debo puntualizar que no comparto ese cuestionamiento que DE LA GARZA realiza sobre la irregularidad constitucionalidad del pago del tributo a través de una prestación de hacer o servicio, pues considero, en principio, que esa modalidad de satisfacer el crédito fiscal no puede jamás imponerse como un deber, sino sólo

²¹⁰ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 322 y 323.

²¹¹ Cfr. *Ibid.*, p. 326.

como una opción de pago y, por tanto, de elección voluntaria para el contribuyente y en defecto o desprecio de la entrega del dinero; luego, no entraña la imposición de un trabajo obligatorio.

Asimismo, ese tipo de pago no puede consistir en la prestación de un trabajo personal subordinado, sino en una labor o actividad específica, a título de un contrato de prestación de servicios profesionales en el que no existen la dirección y la dependencia que caracterizan a la relación laboral.

En efecto, de acuerdo con el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación existe relación de trabajo cuando se actualizan la dirección y la dependencia laborales; entendiéndose por la primera, la facultad del patrón para disponer la realización del trabajo contratado conforme a sus fines, y por dependencia, la subordinación a la decisión del mando del patrón, así como la obligación de obediencia del trabajador en relación con el trabajo contratado; premisas que no se surten cuando la persona es vinculada mediante un contrato de prestación de servicios profesionales, en el que su actividad es de carácter profesional, quedando la dirección bajo su responsabilidad, su labor no se sujeta a horario fijo, se presenta a las oficinas del beneficiario a cualquier hora, pudiendo desempeñar su trabajo en su domicilio particular y, además, queda en libertad para ejercer su actividad personal²¹². Supuestos todos estos últimos que se actualizan en la prestación del servicio materia del pago del tributo, por lo que no entraña una relación de trabajo.

Además, la prestación de ese servicio, voluntario y sin subordinación jurídica, no puede estimarse gratuita, precisamente porque tiene una contraprestación específica que es el pago del tributo, pues el servicio necesariamente tiene que ser estimable en dinero y, por tanto, el monto de su

²¹² El criterio invocado aparece plasmado en la tesis sustentada por la Sala Auxiliar del Más Alto Tribunal del País, visible en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 24, Séptima Parte, materia laboral, p. 31, que lleva por rubro: "*PROFESIONISTAS, CONTRATO DE TRABAJO DE LOS.*"

valor relativo en beneficio del Estado implica un pago o amortización del crédito tributario.

Concluyo, por tanto, que el pago del tributo a través de un hacer o prestación de un servicio no viola la libertad de trabajo que consagra el artículo 5° de la Constitución Federal y entonces puede ser válidamente considerado por el legislador como una de las formas de cumplir con la obligación de contribuir, sin cuya prevención, por cierto, no sería posible estimarlo desde luego procedente, por entrañar una figura jurídica que debe estar regulada como cualquier otra forma de pago, lo que podría hacerse en una ley general tributaria, como el Código Fiscal de la Federación y en los ordenamientos generales tributarios de las entidades federativas, o, incluso, en la ley especial del tributo relativo.

Es importante considerar que respecto de ese tipo de pago del tributo existe en México un significativo y reciente caso relativo al impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes de dominio directo de la Nación, que se regula por la ley del mismo nombre contenida en el artículo noveno de la Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1968.

Conforme al artículo 1° de esa ley, el impuesto de que se trata grava el importe total de los pagos que se efectúen por los servicios prestados por empresas que funcionen al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del dominio directo de la Nación, cuando la actividad del concesionario esté declarada expresamente de interés público por la ley.

De acuerdo con el artículo 2° de ese ordenamiento normativo, son sujetos del impuesto las personas que realicen pagos ya sea al concesionario, a las empresas que por arreglos con el concesionario contraten los servicios y presten los que sean complementarios, o a cualquiera otra empresa que intervenga entre el que cubra el costo total del servicio y el concesionario; siendo responsables

solidarios del cumplimiento de las obligaciones tributarias, las personas que reciben esos pagos, quienes además deberán retener el impuesto a cargo de los sujetos y enterarlo a la Administración.

Asimismo, según el artículo 4° de la citada ley, la base de la contribución es el monto total de esos pagos que se hagan en efectivo o en especie, a la que se aplica una tasa del 25%, de acuerdo con el artículo 5°²¹³.

Debo puntualizar que en la misma fecha en que ese impuesto entró en vigor, 1 de julio de 1969, se publicó en el Diario Oficial de la Federación un acuerdo del Presidente de la República en el que modificó la forma de pago y procedimiento de liquidación del referido tributo en relación con los concesionarios de estaciones comerciales de radio y televisión, como obligados solidarios al pago del impuesto, exponiendo como fundamento la necesidad de que el Ejecutivo Federal disponga de tiempo para transmisión en las estaciones radiodifusoras comerciales, para el cumplimiento de sus propios fines, determinando que esos concesionarios pueden solicitar se les admita como tal, el 12.5% del tiempo diario de transmisión de cada estación, del que el Estado hará uso para realizar las funciones que le son propias de acuerdo con la Ley Federal de Radio y Televisión, precisando al respecto la observancia de diversas formalidades y el cumplimiento de diversos requisitos con los que se satisface íntegramente la obligación tributaria; aclarando que sólo en el supuesto de que el concesionario no proporcione los tiempos de transmisión, o no cumpla con las demás obligaciones del acuerdo, el impuesto sería cubierto en efectivo y se exigiría a través del procedimiento administrativo de ejecución²¹⁴.

El 10 de octubre de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto emitido en la misma fecha por el Presidente de la República, por el que autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a recibir de los

²¹³ Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1968, pp. 16 a 20.

*<http://www.dof.gob.mx/> (20/10/2012)

²¹⁴ Diario Oficial de la Federación del 1 de julio de 1969, p. 19. *Ibidem*.

concesionarios de estaciones de radio y televisión el pago del impuesto de que se trata y se abrogó aquel acuerdo del 1 de julio de 1969; decreto que en lo conducente establece lo siguiente:

"Los concesionarios que tengan la calidad de responsables solidarios al pago de dicho impuesto y, por tanto, como terceros interesados en el cumplimiento de esa obligación, pagarán la contribución que se menciona con dieciocho minutos diarios de transmisión en el caso de estaciones de televisión, y con treinta y cinco minutos diarios en las de radio, para la difusión de materiales grabados del Poder Ejecutivo Federal con una duración de veinte a treinta segundos, sin que ello implique que haga transmisiones que constituyan una competencia a las actividades inherentes a la radiodifusión comercial, a cuyo efecto se precisa que cuando aquél realice campañas de interés colectivo, promoviendo el mayor consumo de bienes y servicios, lo hará en forma genérica, en tanto que la industria de la radiodifusión comercial se ocupará de la publicidad y propaganda de marcas, servicios o empresas específicos."²¹⁵

Cómo es fácil de apreciar, el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes de dominio directo de la Nación, que tiene como sujetos pasivos a las personas que realicen pagos por los servicios de radio y televisión, y como retenedores y responsables solidarios a los propios concesionarios, puede ser pagado con un servicio, consistente en la difusión de materiales grabados del Poder Ejecutivo Federal, por dieciocho minutos diarios de transmisión en el caso de estaciones de televisión, y con treinta y cinco minutos diarios en las de radio.

²¹⁵ Diario Oficial de la Federación del 10 de octubre de 2002, ed. vespertina, P. 13. *Ibidem*.

Con independencia de las objeciones de constitucionalidad que puedan formularse a la determinación de esa modalidad de pago del tributo, en atención al cuestionamiento de las facultades del Ejecutivo Federal para cambiar la forma de pago establecida por el legislador y modificar la tasa del tributo del 25% del monto total de los pagos que se hagan en efectivo o en especie, por horas de tiempo aire²¹⁶, o por la extraña permisión de que retenedor del tributo incremente su patrimonio, quedándose con la cantidad que al respecto el contribuyente le entregó y pueda cumplir su obligación con la prestación de un servicio personal; lo cierto es que ese supuesto jurídico pone de manifiesto un caso en el que se permite en México el pago de un tributo mediante una prestación de hacer o servicio en favor del Estado, como es la difusión de mensajes televisivos o radiofónicos del Ejecutivo Federal, lo que se conoce como tiempo aire fiscal, que es estimable en dinero y que, por tanto, implica una prestación patrimonial o tipo de pago diverso al generalmente pecuniario, que implica la entrega de dinero o, al excepcionalmente en especie, que se traduce en la entrega de un bien.

Como colofón de lo anterior debo señalar que la contribución al gasto público que entraña la obligación pública que distingue al tributo en su concepto, implica una prestación de carácter patrimonial o dineraria, por consistir en una transmisión de riqueza del contribuyente al Estado, que puede satisfacerse con dar, ya sea como pago pecuniario, o bienes, como pago en especie; así como con un hacer, traducido en la realización de un acto, actividad o servicio por parte del obligado a favor del Estado, que sea traducible o valorable en dinero y que se encuentre relacionado con una finalidad estatal.

²¹⁶ Sobre el particular ver el artículo de ESQUIVEL CAMACHO, Victorino, <<Impuesto sobre Servicios expresamente Declarados de Interés Público por le Ley, en los que intervengan Empresas Concesionarias de Bienes del Dominio Público Directo de la Nación>>, en *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, Instituto de Estudios sobre Justicia Fiscal y Administrativa del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año 2, Número 5, diciembre de 2010, pp. 6 a 27.

CAPÍTULO 5

LA DEFINITIVIDAD DE LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTOS DEL CONCEPTO DE TRIBUTO

5.1. La prestación patrimonial que constituye el objeto de la obligación tributaria es a título definitivo

Ahora bien, de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal en relación con la obligación de contribuir para el gasto público, deriva que la prestación patrimonial que constituye el objeto de ese deber, no es cualquier transferencia riqueza del gobernado deudor al Estado acreedor, sino sólo aquella que constituye un desembolso definitivo, lo que permite al Estado la disponibilidad absoluta y sin condición de regreso del monto de lo tributado.

En efecto, la contribución apta para sufragar el gasto público sólo es aquella que implica la definitividad del desembolso patrimonial, lo que además la distingue del préstamo forzoso, con o sin interés, en el que también obliga la ley al gobernado a desembolsar una suma determinada de dinero en las Cajas del Estado, pero por un periodo de tiempo determinado o, en todo caso, adquiriendo un derecho de crédito frente al propio Estado²¹⁷, lo que no satisface las erogaciones que se generan por el cumplimiento de las finalidades públicas, pues ese préstamo sólo resuelve temporalmente un problema de insuficiencia de recursos o de liquidez económica.

MATAMALA PALACIO enfatiza esa característica del tributo al señalar que éste constituye un desembolso definitivo, en lo que se distingue claramente del préstamo, que es una transmisión temporal de riqueza²¹⁸.

²¹⁷ Cfr. GIANNINI, Achille Donato, *op. cit.*, p. 64.

²¹⁸ Cfr. MATAMALA PALACIO, Ángel, *El Sistema Tributario Español en relación con el Mercado Común*, Bosh, Barcelona, 1978, p. 100.

Sobre la misma característica de definitividad de la prestación patrimonial, HERRERA MOLINA, sumándose a las ideas de AGUALLO AVILÉS²¹⁹, considera que el tributo constituye en todo o en parte una transferencia definitiva, siempre que tal expresión se interprete en un sentido amplio, que abarque también la atribución de una ventaja financiera, aunque la prestación principal se reintegre al sujeto pasivo. Cita como ejemplo de esta apreciación, las obligaciones a cuenta en la hipótesis de que proceda una devolución, pues el ente público obtiene recursos sin coste financiero alguno²²⁰.

Esta última postura relativa a la posibilidad de equiparar la definitividad que reviste a los tributos con el provecho que pudiera resultar del cumplimiento de las obligaciones a cuenta, no puede compartirse plenamente, en la medida de que el ingreso que para el Estado representan esas obligaciones a cuenta, como son en el caso de México los llamados pagos provisionales del tributo, no actualiza un ingreso definitivo para el Estado en lo que constituye el monto de la devolución, sino sólo en lo que dinerariamente represente un ahorro para el Estado respecto de la disposición de recursos por un tiempo determinado sin costo financiero alguno y sólo cuando la ley no disponga para el beneficiario la actualización del valor del monto a devolver y la generación de un interés ordinario, pues al darse esto el financiamiento ya no resulta gratuito o sin costo.

GARCÍA NOVOA también considera como nota distintiva del tributo a la cesión definitiva de riqueza, en tanto advierte que la contribución al gasto público requiere de la disponibilidad de las sumas recaudadas y es precisamente la definitividad la que equivale a la disponibilidad y, por eso, es necesario que quien reciba la transferencia de riqueza lo haga a título de dueño, pues las facultades de dominio legitiman a retener indefinidamente el monto de lo recaudado, lo que

²¹⁹ Cfr. AGUALLO AVILÉS, Ángel, <<Una vez más cerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias>> en *I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, IEF (documento 12/02), Madrid, 2002, pp. 224-225.

²²⁰ Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, <<La irrelevancia jurídica del Concepto Constitucional de Tributo>>, *op. cit.*, p. 106.

distingue al tributo de otras cantidades ingresadas a título de préstamo -Deuda Pública- e incluso de cantidades supuestamente obtenidas a título de depósito, respecto a las cuales podría incluso dudarse de su condición de ingresos²²¹.

Es corolario de las ideas expuestas, que una nota más que distingue al tributo de otro tipo de prestaciones patrimoniales que el Estado recibe en funciones de Derecho público es también su definitividad a título de cesión definitiva de riqueza por parte del contribuyente en favor de la Administración, por lo que tal característica debe considerarse esencial y apta para integrar de manera autónoma el concepto de tributo, pues por su propia naturaleza la da a esta institución una fisonomía y distinción propias.

5.2. La obligación de tributar debe establecerse en una hipótesis de causación jurídica o de hecho cifrada en una manifestación de capacidad contributiva

El primer fundamento de los tributos se identificó con el simple ejercicio de la potestad de imperio del Estado, alimentada por la necesidad de obtener los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos²²². Tesis que quedó superada con la vigencia del Estado de Derecho que frente a las actuaciones autoritarias coloca a la seguridad jurídica, que gira en torno a la idea de certeza en relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por un sujeto de Derecho²²³.

Ese principio de seguridad jurídica en relación con el patrimonio de los particulares funciona en el sentido de impedir que el Estado cree imposiciones

²²¹ Cfr. GARCÍA NOVOA, César, <<Concepto constitucional de tributo: la experiencia española>>, *op. cit.*, p. 17.

²²² Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA concibe esa primera tesis como la teoría de la causa, en tanto revela que en el intento de encontrar un fundamento racional a la imposición, primero se fijó éste en la naturaleza del ente titular de la prestación. *Vid. Derecho Tributario I, op. cit.*, p. 180.

²²³ Cfr. CALVO ORTEGA, Rafael, *op. cit.*, p. 85.

económicas que no se encuentren fincadas en una razón objetiva de causación y en un límite, cualquiera que sea el ámbito típico en el que le dé vida, ya sea en el tributario, administrativo o penal, como parámetros en los que pueden actualizarse esas imposiciones públicas.

De esta manera, la seguridad jurídica se erige como una garantía de interdicción a la arbitrariedad en vía de protección del patrimonio de los gobernados, exigiendo al Estado que las imposiciones económicas no sólo tengan una causa eficiente, sino propia y diversa a la de otras exacciones y, además, un límite que justifique su congruencia con el hecho que les da origen.

Por tales razones es dable aseverar que si bien la imposición tributaria encuentra como fundamento total al principio de solidaridad conforme al cual todos los gobernados deben contribuir con los gastos públicos como espíritu de cooperación social, es comprensible que sólo debe contribuir el que puede hacerlo, es decir, el que manifiesta tener capacidad económica²²⁴ relacionada con la actualización de un hecho imponible lícito y en la medida que pueda soportar la carga patrimonial; lo que con claridad distingue al tributo de otras imposiciones públicas como las sanciones, multas o gravámenes que no encuentran su origen y justificación en la aptitud para contribuir y en la necesaria actualización de un hecho lícito.

Esa capacidad económica también es conocida como capacidad contributiva en latitudes jurídicas como México e Italia²²⁵, en este último país

²²⁴ Para MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, la capacidad económica es la *"potencia económica que resulta idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, conforme a las exigencias económicas y sociales que contiene la Constitución"*. Vid. <<Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad>>, en Gaceta Fiscal número 81, Madrid, 1990, p. 144.

²²⁵ Respecto al uso de esos términos GARCÍA BUENO, apoyándose en una armonización de las ideas de PONS MESTRES y MARTÍN DELGADO, concluye: *"Los vocablos de capacidad contributiva y capacidad económica, utilizados indistintamente en el sistema tributario italiano y español, emergen como un medio para captar y retener la justicia en la tributación y convergen hacia un mismo fin y con idéntico significado, bajo el argumento de que son limitantes materiales al poder tributario. En este sentido, tanto la capacidad económica como la contributiva tienen su sustento en ideas generales de riqueza. Se trata, en definitiva, de dos normas de rango constitucional con idéntico contenido, cuya finalidad es limitar la potestad tributaria del Estado, de acuerdo a lo que actualmente se entiende por justicia tributaria [...] El hecho de que a la*

puede estimarse adquirió carta de naturalización en palabras de MOSCHETTI, quien la significó no como toda manifestación de riqueza o expresión económica, sino sólo como 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 el ordenamiento constitucional, pues los términos riqueza y capacidad económica, según ese autor, no implican lo mismo para la obligación de contribuir, ya que el principio de solidaridad que a la contribución inspira, no entraña la destrucción, la compresión de las riquezas o la eliminación de la economía privada, sino la redistribución de la riqueza y la utilización de la economía privada (que debe subsistir en esencia) para la realización de fines generales²²⁶.

En palabras del mismo MOSCHETTI, la capacidad económica inspirada en la solidaridad (imprescindible para la satisfacción de las necesidades comunes), debe entenderse no sólo en el sentido de *“quien tiene debe pagar por quien no tiene”* y *“quien tiene más debe pagar por quien tiene menos”*, sino que precisamente, *“quien tiene más debe pagar más que proporcionalmente respecto de quien tiene menos”*²²⁷.

Por tanto, la obligación de tributar parte del principio de que se pague en función de lo que se tiene y de acuerdo con las necesidades del que debe pagar, por lo que la capacidad económica debe sustentarse en el volumen de los recursos y en el volumen de las necesidades del sujeto obligado²²⁸.

Es entonces la existencia de la capacidad económica la que permite establecer un tributo, erigiéndose como una condición para que el legislador

palabra capacidad se le una económica o se le añada contributiva, no altera su significado, pues la atención interpretativa ha de centrarse en la expresión capacidad que es la que la distingue de la inerte locución riqueza económica.” Vid. El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, p. 103.

²²⁶ Cfr. MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, 277.

²²⁷ *Ibid*, *op. cit.*, p. 280.

²²⁸ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Serie de conferencias...*, *op. cit.*, p. 18.

seleccione los hechos imponibles, es decir, una cualidad objetiva del presupuesto de hecho tributario y, además, un criterio de medición de la carga tributaria, conforme a lo cual los hechos elegidos han de ser lícitos y expresivos de dicha capacidad, no sólo como indicativos de la posibilidad genérica para contribuir, sino también de la aptitud específica para soportar el gravamen.

Sobre tales premisas, la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha identificado como el deber de contribuir conforme a la capacidad contributiva²²⁹, debe entenderse no sólo como un principio al que debe someterse el legislador al elegir los hechos imponibles en el rubro tributario, sino como una nota que distingue al tributo de otras exacciones y que determina su límite.

Con tal criterio coincide HERRERA MOLINA al señalar que el tributo debe estar limitado por la característica sustantiva de su orientación con arreglo a la capacidad económica, como carácter esencial del concepto y no sólo como principio al que debe someterse²³⁰.

En palabras de PÉREZ DE AYALA, la capacidad económica es un presupuesto lógico conceptual de la tributación, antes que un principio jurídico, pues al ser un tributo una detracción de riqueza, esa exacción deberá hacerse, forzosamente, donde la riqueza exista²³¹.

También FERREIRO LAPATZA se ha expresado en ese sentido, mediante las siguientes palabras:

²²⁹ Esa significación de la proporcionalidad tributaria en el ámbito constitucional ha sido reiterada y ampliada por el propio Tribunal Constitucional de México en la jurisprudencia P./J 10/2003, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, p. 144, cuyo rubro dice: "*PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.*"

²³⁰ Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Metodología del Derecho...*, op. cit., p. 203.

²³¹ Cfr. PÉREZ DE AYALA, José Luis, <<Artículo 3>>, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I, Ley General Tributaria, artículos 1 a 89, Edersa, Madrid, 1982, p. 28.

*"La Constitución coloca así a la capacidad económica en la parte nuclear o esencial de los tributos, de todos los tributos. De tal modo que el legislador sólo puede elegir como hechos que generan la obligación de tributar hechos que, directa o indirectamente, reflejen o revelen una cierta capacidad económica. Y no puede elegir como hechos significativos a la hora de repartir la carga tributaria hechos que no tengan significado económico, como hablar o respirar, o hechos que no revelen, en la normalidad de los casos, capacidad económica alguna. Y en este sentido debe decirse, según entiendo ahora, que la simple reparación de un daño o el reparto de los costes de un servicio no pueden justificar por sí solos el establecimiento de un tributo."*²³²

De acuerdo con tales ideas debe convenirse con MARTÍNEZ LAGO en el sentido de que la capacidad económica es un presupuesto lógico y conceptual del tributo, como criterio capaz de darle contenido técnico y circunstancia que permite hacer operativos a los demás principios de justicia fiscal²³³.

En esos términos, la capacidad económica es indudablemente un elemento esencial del concepto de tributo y es factible apreciar que se desplaza en dos sentidos: uno positivo, conforme al cual su presencia en una imposición de carácter patrimonial sobre la actualización de una conducta lícita, revela la presencia de un tributo, independientemente de que no sea así considerada en la ley²³⁴; y uno negativo, que ante la ausencia de esa capacidad, no es posible concluir la existencia de un tributo por más que la ley así denomine a la imposición patrimonial relativa²³⁵.

²³² FERERIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español...*, op. cit., p.57.

²³³ Cfr. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, op. cit., p. 144.

²³⁴ Al respecto, tomo algunas las ideas de GARCÍA NOVOA sobre la eficacia de la capacidad económica para definir al concepto de tributo y distinguir conforme a éste las diferentes categorías tributarias. Cfr. <<Concepto constitucional de tributo: la experiencia española>>, op. cit., p. 17.

²³⁵ En ese sentido es ilustrativa una de las conclusiones de AGUALLO AVILÉS, sobre el análisis de la sentencia 276/2000 del Tribunal Constitucional Español, consistente en que la capacidad económica permite entender que la prestación de carácter público a la que la ley denomine tributo que no se establezca como

CAPÍTULO 6

EL ESTABLECIMIENTO DEL TRIBUTO EN FUNCIÓN DE UNA CONDUCTA LÍCITA, COMO ELEMENTO QUE INTEGRA EL CONCEPTO ACTUAL DE TRIBUTO

6.1. El tributo debe establecerse en función de una conducta lícita

Hasta esta etapa de la investigación se ha evidenciado que el tributo es una obligación pública que consiste en una prestación patrimonial a título definitivo que se establece en función de una manifestación de capacidad económica cuya finalidad esencial es contribuir al gasto público; notas que integran un concepto tradicional de tributo y que en la actualidad parecen no distinguir lo suficiente a este instituto de otro tipo de ingresos públicos evolucionados como los aprovechamientos, cuya variedad es indeterminada en razón de que el propio Código Fiscal de la Federación, en su artículo 3º, los identifica con la aplicación de una fórmula residual que es del tenor siguiente:

"Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal."

Como es fácil de advertir, la disposición legal en comento, al igual que otras de contenido semejante que se encuentran establecidas en los diferentes códigos y leyes fiscales estatales, conceptúan a los aprovechamientos como ingresos de Derecho público, carácter que como se ha visto, también tienen los tributos; agregando sólo que son aquellos distintos de las contribuciones y de los otros ingresos citados; lo que implica que son aprovechamientos todos los ingresos de Derecho público que no sean contribuciones u otros de los ingresos indicados:

consecuencia de una circunstancia reveladora de riqueza *"no es que sea un tributo inconstitucional, sino que simplemente no es tributo; por ejemplo una sanción"*. Vid. <<Una vez más cerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias>>, *op. cit.*, p. 224.

fórmula de identificación residual de los aprovechamientos que obliga a saber primero si el ingreso es o no una contribución, lo que no resulta fácil, pues como ha quedado de manifiesto en este trabajo, no existe en la Constitución Federal o en las legislaciones federal o locales alguna definición o concepto de lo que es un tributo.

Debo puntualizar que esa fórmula de identificación residual de los aprovechamientos puede no considerarse suficiente e idónea para distinguir la naturaleza de los ingresos en comento, pues bastaría que el legislador no considerara como contribución a una prestación patrimonial impuesta a los gobernados para que tuviera entonces que reputarse como aprovechamiento y, por consecuencia, libre del cumplimiento de los principios de justicia fiscal, lo que implicaría reconocer para el legislador una facultad arbitraria y absoluta, precisamente por no existir mayor elemento objetivo de distinción entre esos institutos que la voluntad legislativa.

Sobre ese escenario resulta necesario identificar alguna nota más del concepto de tributo que lo distingue de otros ingresos públicos como son los aprovechamientos, que también entrañan una obligación de Derecho público consistente en una prestación de carácter patrimonial a título definitivo, destinada a satisfacer el gasto público y cuyo apego a la capacidad económica puede incluso polemizarse, pues existen imposiciones pecuniarias, como las sanciones, que son clasificadas como aprovechamientos, en las que se pondera la suficiencia económica del sujeto infractor, como elemento de graduación de su monto, a título de peculiaridades del delincuente o infractor, aunque jamás como dato determinante de su imposición, como sucede con las contribuciones que deben tener siempre su origen y justificación en la posibilidad de contribuir al gasto público, es decir, en la evidencia objetiva de la capacidad económica del sujeto obligado al pago.

Con ese cometido identifico con claridad un elemento más del concepto de tributo que hermanado con la capacidad económica del obligado distingue a este instituto de cualquier otro ingreso de Derecho público, a saber, el consistente en que debe establecerse en función de una conducta lícita, pues como lo señala GIANNINI, la finalidad esencial de las contribuciones es procurar un ingreso al Estado en el campo de la solidaridad social, lo que distinguen a éstas de las penas pecuniarias (multas impuestas por la comisión de delitos o multas por faltas administrativas) ya que tales sanciones, aunque reportan una ventaja económica para el Estado no están dispuestas para ese único fin, sino para otro sustancialmente diverso, el cual es el infligir un castigo al transgresor de la norma²³⁶.

Esa licitud en la conducta objeto de la imposición constituye un elemento objetivo que distingue a los tributos de los aprovechamientos, pues la regla general es que éstos se presentan como sanciones, multas o gravámenes económicos compensatorios, establecidos en función de la comisión de delitos, infracciones administrativas o prácticas desleales de comercio, para reprimir o sancionar conductas no toleradas o no permitidas, y cuyo propósito esencial no es generar recursos dinerarios que sirvan para sufragar el gasto público, consecuencia que si bien se actualiza, es secundaria y eventual; mientras que los tributos deben tener siempre como objetivo fundamental, aunque no único, el de allegar al Estado los medios económicos para sufragar el gasto público.

Con estas ideas coincide VARONA ALABERN al señalar que *"La finalidad fiscal permite, además, distinguir el tributo de la sanción pecuniaria. Ciertamente, ambos institutos generan ingresos públicos, pero el objetivo pretendido por uno y otro es distinto. En efecto, aunque la sanción también sea una prestación patrimonial coactiva, no persigue recaudar dinero sino castigar una conducta*

²³⁶ Cfr. GIANNINI, Achille Donato, *op. cit.*, p. 64.

*antijurídica; es la finalidad punitiva la que constituye el elemento diferenciador más importante respecto del tributo.*²³⁷

Tales reflexiones obligan a distinguir el tipo de conducta sobre la que deben erigirse los tributos, que ha de ser lícita o, por lo menos, tolerada. Característica que distingue esencialmente a las contribuciones de las sanciones, en tanto éstas se cifran en la comisión ya sea de delitos o de infracciones administrativas o conductas contrarias a la buenas prácticas comerciales (caso de las cuotas compensatorias).

No escapa a mi atención que respecto de la integración del elemento licitud de la conducta gravada al concepto de tributo pueden identificarse posturas contrarias que conciben la posibilidad de aceptar como jurídica la tributación sobre actos ilícitos; posturas que BRAVO CUCCI resume en tres diferentes tesis²³⁸, que a continuación preciso de manera esencial:

1. La tesis de la sujeción en virtud del principio de capacidad económica, que relaciona con las ideas de SOLER ROCH, en el sentido de que la tributación debe identificar cualquier manifestación de riqueza, pues la licitud o ilicitud de la actividad que genera la riqueza es ajena al Derecho Tributario.
2. La tesis de la sujeción en virtud del principio de equidad, abanderada por los comentarios de CHICO DE LA CÁMARA, en cuanto a considerar actualizada una violación al principio de igualdad si sólo se gravan los beneficios producidos por actos lícitos, pues esto supondría una exención respecto de aquéllos provenientes de actos ilícitos.

²³⁷ VARONA ALABERN, Juan Enrique, <<Extrafiscalidad y Justicia Tributaria>> en *Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por una Maestro*, Tomo I, 1ª ed., Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2010, p. 182.

²³⁸ Cfr. BRAVO CUCCI, Jorge, <<Los actos ilícitos y el concepto de renta>>, *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Lima. 2004, p. 4. Vid. Ponencia publicada en la página http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf (22 /10/2012).

3. La tesis de la autonomía del legislador tributario e irrelevancia de la licitud o ilicitud del negocio jurídico frente al nacimiento de la obligación tributaria, sostenida también por su autor en las ideas de SOLER ROCH en torno a estimar facultado al legislador para optar por considerar como gravables actos que para otras materias de la ley califican como ilícitos, en mérito a la autonomía del Derecho Tributario.

Sin menoscabar en lo mínimo la respetabilidad de las anteriores tesis debo expresarme en el sentido de no compartirlas por las diferentes razones jurídicas que a continuación señalo de manera sintética y respectiva.

No comulgo con la primera de esas tesis relativa a la sujeción de la capacidad económica, porque la tributación se sustenta en el principio de solidaridad como expresión de cooperación social²³⁹, de ahí que sólo puede entenderse apta para contribuir aquella manifestación económica del sujeto obligado relacionada con una conducta que no afecte a la sociedad y al orden público, no siendo por tanto reveladora de capacidad contributiva la acumulación de bienes o dinero producto de una actividad contraria a la integración y respeto sociales, pues además entraña la evidencia de un patrimonio ilícito que en rigor no pertenece a la persona que actuó contra el Derecho, sino a la sociedad y en concreto a los gobernados que fueron las víctimas del ilícito a quienes se arrebataron los bienes relativos o en cuyo sacrificio se creó la riqueza; por lo que de imponerse al respecto un tributo, contra el elemental principio de justicia social, se convertiría a las víctimas de los delitos en los contribuyentes materiales y al Estado en el cómplice de esa injusta privación.

Tampoco coincido con la segunda de aquellas tesis que vincula a la sujeción con el principio de equidad, pues si bien de acuerdo con ese axioma²⁴⁰ deben contribuir de la misma manera todos aquellos sujetos que tengan idéntica

²³⁹ Al respecto son ilustrativos los ya citados comentarios de D'ORS, Álvaro, en *Nueva Introducción...*, op. cit., pp. 148-149.

²⁴⁰ Ya precisé en el capítulo 3 de este trabajo (apartado 3.1) que en términos generales tal principio implica dar un trato tributario igual a los iguales y desigual a los desiguales.

capacidad económica, por las razones expuestas en el párrafo anterior no puede considerarse que las actividades ilícitas sean reveladoras de capacidad contributiva y menos aun de la aptitud de tributar del autor de las fechorías relativas; consecuentemente, esa manifestación económica no es equiparable a la expresión de riqueza que emerge de la realización de actividades lícitas, de ahí que al no gravarse con tributos, no se actualiza violación alguna a la equidad.

Por razones semejantes no puedo convenir con la tercera de aquellas tesis que pregona la autonomía del legislador tributario para gravar cualquier tipo de actos, incluso los ilícitos, en tanto ese ente sólo puede imponer tributos sobre evidencias de capacidad contributiva, las que no existen en los patrimonios ilícitos; además de que la observancia de ese postulado actualizaría una incongruencia, pues el Estado no puede fomentar actividades antisociales, como son los delitos o ilícitos, mediante la coartada de gravar su producto económico para allegarse de recursos afectos a lograr sus finalidades sociales entre las que se encuentra, precisamente, el combate a la delincuencia y a otras actividades que atentan contra la colectividad.

En esos términos es patente que el acervo de un patrimonio ilícito, como es el obtenido o relacionado con la comisión de conductas ilícitas, no puede ser objeto de imposición tributaria sino de la aplicación de otros medios jurídicos que no permitan el enriquecimiento de los delincuentes o infractores, como son el decomiso o la figura de la extinción de dominio que actualmente se encuentra autorizada y regulada en México, y de otras figuras afines que se lleguen a establecer en los ámbitos federal y estatales.

Para una mayor claridad en cuanto a la idoneidad de esas medidas relacionadas con la afectación del producto de las actividades delictivas o lícitas, es pertinente tener en cuenta que de acuerdo con el criterio del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el decomiso es una figura jurídica afín a la confiscación en el rubro de la apropiación de bienes, pero con notas propias

que la distinguen, pues se impone a título de sanción por la realización de actos contra el tenor de leyes prohibitivas o por incumplimiento de obligaciones de hacer a cargo de los gobernados, reduciéndose a la apropiación estatal de los bienes que guardan relación con la conducta que se investiga o castiga, es decir, los que han sido utilizados como instrumento para la comisión de un delito o infracción administrativa, los que han resultado como fruto de tales ilícitos o bien los que por sus características, representan un peligro para la sociedad²⁴¹.

En relación con la extinción de dominio es importante tener presente que su antecedente directo se encuentra en la suscripción que el 13 de diciembre de 2000, el Estado Mexicano realizó de la Convención de la Organización de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional²⁴², celebrada en Palermo Italia, conforme a cuyo artículo 12 este país se comprometió a adoptar en la forma en que lo permitiera su ordenamiento jurídico interno, las medidas para autorizar el decomiso del producto de los delitos comprendidos en la propia convención o de bienes cuyo valor corresponda al de dicho producto; así como de los bienes, el equipo o instrumentos utilizados o destinados para la comisión de los delitos.

Según lo establecido en el artículo 2º, inciso g) de esa convención, por *decomiso* se entiende la privación con carácter definitivo de bienes por decisión de un tribunal o de otra autoridad competente. Sin embargo, para esa fecha en que México se adhirió al mencionado tratado, la Constitución Federal no establecía una hipótesis que permitiera proceder de tal forma, antes bien, su artículo 22 prohíbe expresamente la confiscación de bienes y no establecía salvedad alguna en relación con la privación del producto de los delitos o de bienes relacionados con la comisión de ilícitos.

²⁴¹ Tal criterio aparece plasmado en la tesis identificada con la clave LXXXIV/96, ya antes citada, cuyo rubro es: "*CONFISCACION Y DECOMISO. SUS DIFERENCIAS BÁSICAS.*"

²⁴² Convención aprobada por la Cámara de Senadores el 22 de octubre de 2002 y publicada en el Diario Oficial de la Federación del 11 de abril de 2003, cuyo texto íntegro puede consultarse en la sitio web <http://www.unodc.org/documents/treaties/UNTOC/Publications/TOC%20Convention/TOCebook-s.pdf> (22/10/2012).

No fue sino hasta el 18 de junio del 2008 que se publicó en el Diario Oficial de la Federación la reforma constitucional en materia de justicia penal y en ella se modificó el artículo 22 de la Carta Magna, para establecer otra excepción en el sentido de no considerarse como confiscación, también a la aplicación a favor del Estado de aquellos bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia dictada en un procedimiento jurisdiccional y autónomo del de materia penal²⁴³.

Como es fácil de advertir, la intención de esa reforma constitucional fue salvar a nivel interno la prohibición relacionada con la confiscación de bienes, distinguiendo ésta del decomiso de los bienes objeto o relacionados con la comisión de delitos, con cuya autorización se había comprometido internacionalmente este Estado.

En vía de regulación reglamentaria a esa reforma al artículo 22 constitucional, el 29 de mayo de 2009 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de Extinción de Dominio que entró en vigor el 14 de agosto de 2011²⁴⁴, de cuyo artículo 3° se evidencia que por extinción de dominio se puede comprender la pérdida en la propiedad de un bien²⁴⁵ a favor del Estado, sin compensación o contraprestación alguna para su dueño ni para quien se ostente o comporte como tal, por la existencia de datos suficientes para considerar que ese bien es un instrumento, objeto o producto de actividades de la delincuencia.

La extinción de dominio constituye una acción de carácter real, de contenido patrimonial y cuyo titular es el Ministerio Público, según lo dispuesto en

²⁴³El texto original de ese artículo 22 sólo establecía como excepciones a la connotación de confiscación en relación con la apropiación de bienes por el Estado, a las siguientes: a. Cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos; b. Cuando se determine por la autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito; c. Cuando se aplique con motivo del enriquecimiento ilícito planteado por el artículo 109 constitucional y d. En los casos de abandono de bienes.

²⁴⁴ <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFED.pdf> (23/10/2012).

²⁴⁵ El artículo 2°, fracción I, de la citada ley, precisa que esos bienes son todas las cosas materiales que no estén excluidas del comercio, ya sean muebles o inmuebles, y todo aquel derecho real o personal, sus objetos, frutos y productos, susceptibles de apropiación, que se encuentren en los supuestos señalados en el artículo 8 de la misma ley.

el artículo 5° del citado ordenamiento legal; además de que no es una pena especificada en el Código Penal, sino una consecuencia testimonial que pone en duda el origen de los recursos de determinadas personas, dada su probada participación delictiva; además de que en términos del artículo 10 del mismo cuerpo de leyes, su procedimiento es autónomo, distinto e independiente de cualquier otro de naturaleza penal.

De la interpretación sistemática y teleológica de los preceptos de la Ley Federal de Extinción de Dominio se desprende que los elementos de la acción relativa son los siguientes:

I. Sujetos de la relación jurídica:

a) Parte activa: el Estado en representación de la sociedad, a través del Ministerio Público (artículo 5°, párrafo segundo).

b) Parte pasiva: el dueño del bien o quien se ostente o comporte como tal (artículo 3°).

II. Causa eficiente: la obligación del Estado y el correlativo derecho de los gobernados a que el primero combata la delincuencia en todos sus ámbitos, según lo establecido en los artículos 18 a 21 de la Constitución Federal, no permitiendo que las actividades ilícitas resulten lucrativas e impidiendo que los delincuentes conserven los instrumentos, objetos o el producto de sus reprochables actividades (artículos 1, 2 y demás relativos).

III. Objeto de la acción: la aplicación a favor del Estado de los bienes que se encuentran relacionados con actividades delictivas relativas a delincuencia organizada, secuestro, delitos contra la salud, robo de vehículos y trata de personas. En las siguientes hipótesis: a) los que sean instrumento, objeto o producto del delito; b) los que se hubiesen utilizado o destinado para ocultar o mezclar los bienes producto del delito; c) los que fueron utilizados para la comisión de delitos, cuando el dueño sea un tercero y éste tuvo conocimiento de esta

circunstancia; y, d) los bienes a nombre de testaferros, cuando el acusado por los delitos se comporte como dueño de dichos bienes (artículos 3° y 8°).

Resulta importante precisar que la figura de la extinción de dominio está concebida para establecerse también a nivel estatal, como se ha hecho en varias entidades federativas en México, por lo que ante su vigencia federal y local, es posible concluir que no existe razón para pretender cifrar al tributo en base a la actualización de hipótesis diseñadas con base en conductas ilícitas o delictivas, pues el producto económico de éstas e, incluso, de los bienes e instrumentos de los sucesos antijurídicos debe ser materia del ejercicio de la acción de extinción de dominio en comento.

Es corolario de lo anterior que el producto económico de las actividades delictivas o ilícitas no puede ser gravado mediante tributos, por no responder a la evidencia de capacidad contributiva, siendo materia de la aplicación de otros medios jurídicos idóneos para extinguir las fuentes económicas antisociales y privar a los infractores y delincuentes del resultado patrimonial de sus conductas injustas.

6.2 Fundamento constitucional del establecimiento del tributo en función de una conducta lícita

La comentada distinción jurídica entre tributos y sanciones también responde al resultado de una interpretación armónica y teleológica de lo dispuesto en los artículos 18, párrafo primero, 21, párrafos tercero y cuarto, y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como a continuación pongo de manifiesto.

En efecto, de lo establecido en el artículo 18, párrafo primero, de la Constitución Federal²⁴⁶ se arriba a la convicción de que por la comisión de delitos es factible la imposición de penas privativas de libertad, pero no de contribución alguna.

Sobre esa base constitucional debe concluirse que en el ámbito jurídico mexicano no es procedente establecer un tributo ya sea sobre el ilícito mismo o sobre su producto, pues esto resultaría contrario a la obligación estatal de combatir las conductas delictivas y, por consecuencia, no sería moralmente admitido al Estado tener como objetivo manifiesto el beneficiarse económicamente de la comisión de actos contrarios a la sociedad y al orden público.

Además, como ha quedado evidenciado en capítulos precedentes de esta investigación, las contribuciones públicas se sustentan en el principio de solidaridad social, como la expresión del espíritu altruista de cooperación, por lo que no puede identificarse como aportación altruista y solidaria de los gobernados, a la derivada del pago de una sanción por la comisión de un ilícito o por la gravación económica de los resultados de la conducta antijurídica y culpable de un miembro de la sociedad.

En esos términos, sería contrario a la naturaleza constitucional, funcional, moral y teleológica de las contribuciones que se fijaran por la perpetración de un delito sobre el resultado económico de la conducta ilícita respectiva, por más expresión patrimonial que pudieran tener en ciertos casos, como los relativos a los delitos contra la salud en todas sus modalidades, los de robo, fraude, abuso de confianza, secuestro, cohecho, enriquecimiento ilícito, entre otros actos antijurídicos.

²⁴⁶ Esa disposición, en lo conducente, establece lo siguiente:

*"Art. 18. Sólo por delito que merezca pena privativa de libertad habrá lugar a prisión preventiva. El sitio de ésta será distinto del que se destinare para la extinción de las penas y estarán completamente separados.
[...]"*

A su vez, de los párrafos tercero y cuarto del artículo 21 de la Carta Magna²⁴⁷ se distingue, por una parte, el postulado restrictivo de la aplicación de penas sólo por la autoridad judicial y de sanciones administrativas por la autoridad administrativa; y, por otra, el principio de que las sanciones administrativas únicamente pueden consistir en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo en favor de la comunidad; de lo que se sigue que tampoco por la comisión de infracciones administrativas es procedente la imposición de contribuciones.

Establecer tributos sobre la expresión económica que puedan tener ciertos delitos o infracciones, entrañaría además un contrasentido de justicia, pues se desvirtuaría la naturaleza esencialmente sancionatoria de las penas o multas, dejándose al descubierto un interés perverso del Estado de aprovecharse económicamente de una conducta que daña tanto a la sociedad como a las víctimas de los delitos, tolerándose de cierta forma, cuando el único objetivo de su establecimiento debe ser el de reprimirlas para evitar su reiteración o propagación en beneficio del orden público y del interés social.

MICHELI enriquece estas ideas al señalar que tributo se diferencia de las prestaciones pecuniarias que la ley establece como sanciones, en la medida de que el carácter sancionador de la prestación pecuniaria, cualquiera que sea su denominación, califica ulteriormente la coactividad de la sanción y la diferencia de la coactividad del tributo, en tanto la primera postula el restablecimiento del orden jurídico violado y, en consecuencia, la previa violación de dicha norma, mientras que el cumplimiento del deber contributivo está ligado a un deber constitucional de

²⁴⁷ Esos párrafos establecen lo siguiente:

" Art. 21. [...]

La imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de la autoridad judicial.

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

[...]"

solidaridad²⁴⁸; deber que no entraña restablecimiento alguno sino espíritu de cooperación social.

De adoptarse esa postura tributaria sobre delitos e infracciones, a su vez se infringiría la naturaleza propia de los ingresos derivados del producto de las sanciones pecuniarias que según MATAMALA PALACIO, no tienen como finalidad la de obtener un ingreso²⁴⁹ y se establecen para no recaudarse, presupuestándose sólo bajo una estimación probable pero incierta; a diferencia de las contribuciones que se crean para causarse y para obtener de ellas un ingreso cierto, determinable, cuantificable y de segura obtención, tanto en las leyes de ingresos como en los presupuestos de egresos tanto de la Federación como de las entidades federativas.

En esa línea de pensamiento lo consideran QUERALT, LOZANO SERRANO Y POVEDA BLANCO al resumir el fin del tributo *como "obtención de ingresos o, en su caso, consecución de determinados objetivos de política económica"* que no puede identificarse con lo que constituye el objetivo básico de las sanciones, cuya finalidad es reprimir un acto realizado contra lo dispuesto en las leyes, restableciendo así la vigencia de éstas²⁵⁰.

La postura esbozada también encuentra sustento en el artículo 22 de la Constitución Federal que comenté en el apartado precedente de este mismo capítulo, por consagrar la figura de la extinción de dominio como forma de apropiación estatal de los bienes que se encuentran relacionados con actividades delictivas, lo que corrobora que el tributo no está concebido constitucionalmente para afectar las manifestaciones económicas relacionadas con las conductas delictivas o contrarias a la sociedad y al orden público.

²⁴⁸ Cfr. MICHELI, Gian Antonio, *op. cit.*, p. 43.

²⁴⁹ Cfr. MATAMALA PALACIO, Ángel, *op. cit.*, p. 100.

²⁵⁰ Cfr. QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; POVEDA BLANCO, Francisco, *op. cit.*, p. 29.

Además de las citadas justificaciones constitucionales y deontológicas para no establecer contribuciones sobre delitos o conductas ilícitas, existen razones prácticas que determinan la improbabilidad de una recaudación cierta y determinable en ese rubro.

En efecto, dada la opacidad en la que se cometen los delitos y se perpetran las infracciones administrativas, resultaría difícil llevar un control fiscal no sólo de los casos en que se actualizan, sino principalmente de su entidad económica y, por ello, menos aún sería factible contabilizar con alguna eficiencia su reflejo económico, pues no es posible vincular a los delincuentes o infractores con el cumplimiento de obligaciones formales o de control como son las consistentes en presentar declaraciones, llevar cierta contabilidad fiscal, realizar enteros y retenciones, y más aun difícil sería que la Administración ejerciera alguna facultad de comprobación respecto de los tributos que al respecto se quisieran establecer.

Con esa idea de no conceptualizar al tributo como una prestación patrimonial que sancione un acto ilícito coincide GARCÍA NOVOA, al señalar que *"Los tributos no son sancionadores ni consisten en la sanción de un ilícito en la medida en que sean verdaderos tributos, esto es, responden a su función constitucional."*²⁵¹

Comulga también con esa idea FERREIRO LAPATZA, quien abogó por la inclusión de una definición de tributo en la Ley General Tributaria del Reino de España, a efecto de garantizar el respeto al principio de reserva de ley, destacando que podría formularse del siguiente modo:

"A los efectos de esta ley se entiende por tributo toda prestación patrimonial impuesta por una norma a favor de un ente público para que éste pueda realizar las tareas que la Constitución y las leyes le

²⁵¹ GARCÍA NOVOA, César, <<Concepto constitucional de tributo: la experiencia española>>, *op. cit.*, p. 23.

*encomiendan. No son tributos las prestaciones patrimoniales impuestas por una norma con el fin de sancionar un acto ilícito.*²⁵²

De acuerdo con esas reflexiones, es innegable que dentro del concepto de tributo necesariamente debe incluirse al elemento consistente en que la prestación patrimonial debe recaer sobre la expresión de una conducta lícita y asociarse con las demás características identificadas de este instituto, fundamentalmente con la relativa a la capacidad económica.

²⁵² FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Ensayo sobre Metodología...*, op. cit. p. 44.

CAPÍTULO 7

LA FINALIDAD RECAUDATORIA COMO ELEMENTO TRADICIONAL Y FUNDAMENTAL DEL CONCEPTO DE TRIBUTO

7.1. Fundamento de la función recaudatoria

No resulta prolijo recordar, por más que sea bien sabido, que el Estado²⁵³, como órgano jurídico y político, fue concebido y auspiciada su existencia y permanencia, sobre la idea de coadyuvar a la satisfacción de las necesidades del ser humano y hacer posible su armónica convivencia en sociedad.

Para lograr esas finalidades fundamentales el Estado debe cumplir funciones complejas, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas -pecuniarios o de otra especie- y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye, según FONROUGE, la actividad financiera; cuyas manifestaciones fundamentales son los ingresos, los gastos y la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos²⁵⁴: manifestaciones que se han erigido en disciplinas autónomas del Derecho Financiero que se conocen, respectivamente, como Derecho Tributario, Derecho Presupuestario y Derecho Patrimonial.

En el ámbito de esta investigación destaca la necesidad del Estado de obtener los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos que requiere para el cumplimiento de los fines públicos; necesidad que alimenta la relación imperativa gastos-ingresos, en la que ese ente se ve exigido a obtener tales recursos a través de diferentes vías, entre otras, mediante la imposición de

²⁵³ D ÓRS, Álvaro, señala que el Estado puede definirse como el "*establecimiento soberano de un orden social pleno y éticamente coactivo dentro de un territorio determinado.*" Vid. "*Nueva introducción...*", *op. cit.*, p. 144.

²⁵⁴ Cfr. FONROUGE, Carlos M. Giulliani, *op. cit.*, pp. 4 y 5.

contribuciones a los gobernados, actividad compleja que concreta el objeto y materia del Derecho Tributario²⁵⁵.

Para satisfacer esa necesidad, en México el artículo 31, fracción IV, de su Constitución Federal establece la obligación de los gobernados de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o de la entidad federativa y municipio en que residan. Disposición que precisa con claridad la función esencial del tributo que es la de obtener los ingresos indispensables para sufragar el gasto público, que en palabras de MEHL se identifica como financiera, por revestir la aptitud de proporcionar recursos al Estado²⁵⁶.

En rigor, no cualquier aportación o cooperación patrimonial de los gobernados en favor del Estado puede calificarse como tributo, sino sólo aquella que además de revestir las otras características de esta institución, tenga como destino sufragar el gasto público, que según FONROUGE es *"toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales."*²⁵⁷

Por tanto, no toda erogación que el Estado realiza puede conceptuarse como gasto público, sino sólo aquella que esté destinada a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Inspirada en esas ideas, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el gasto público tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto a que del propio texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se desprende que el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la

²⁵⁵ FONROUGE, Carlos M. Giuliani, define al Derecho Tributario como *"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 éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos."* Vid. *Op. cit.*, p. 34.

²⁵⁶ Calificación que deriva de la aptitud para proporcionar recursos al Tesoro, según MEHL, Lucien. Vid. *Elementos de Ciencia Fiscal*, Bosh Casa Editorial, Barcelona, 1964, p. 214.

²⁵⁷ FONROUGE, Carlos M. Giuliani, *op. cit.*, p. 190.

satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; por lo que el concepto material de gasto público estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad²⁵⁸.

Desde esa óptica, para poder considerar como tributo a una imposición económica no basta que sea creada por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, sino que es preciso que tenga precisamente el objetivo de contribuir con el Estado para sufragar las erogaciones que resultan indispensables para la satisfacción de las finalidades públicas o colectivas.

En otras palabras, lo que interesa a la categoría del tributo es que su producto se destine a la satisfacción de una finalidad colectiva, se encuentre ésta o no plenamente identificada al crearse la propia contribución, pues lo jurídicamente no permitido es que el tributo sea destinado a cubrir necesidades privadas o individuales, es decir, que el producto de su recaudación se utilice en beneficio de una sola persona o de un grupo especial de personas²⁵⁹.

Al tenor de esa función financiera del tributo, como medio para allegar al Estado recursos para sufragar el gasto público, asociada con el principio de solidaridad, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha justificado la existencia y juridicidad del tributo, como desprendimiento patrimonial para dar sostén al aparato estatal y lograr la redistribución de la riqueza²⁶⁰.

²⁵⁸ El criterio aparece sustentado en la tesis 2a. IX/2005 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 605, cuyo rubro es el siguiente: "*GASTO PÚBLICO.*"

²⁵⁹ Así lo ha considerado el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al analizar el destino a gasto público del tributo, como principio de justicia fiscal, en la jurisprudencia P./J. 15/2009, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, p. 1116, cuyo rubro es: "*GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.*"

²⁶⁰ La tesis relativa se identifica con la clave P. LXI/2011 y aparece publicada en la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1, p. 582, cuyo rubro es el siguiente: "*DEPÓSITOS EN EFECTIVO. EL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO (LEGISLACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE OCTUBRE DE 2007).*"

Debo significar que el citado artículo 31, fracción IV, constitucional, establece que la contribución debe estar destinada a satisfacer el gasto público, sin acotar en forma alguna que el producto de la recaudado por una contribución se aplique a la satisfacción de una necesidad colectiva plenamente identificada o que ingrese a una caja común en la que se mezcle con el producto de otros tributos, pues lo implícitamente prohibido es que a título de tributos se creen imposiciones patrimoniales a cargo de los gobernados que tengan como objetivo el sufragar una necesidad personal o interés privado; por lo que debe entenderse que ambas formas de aplicar el producto de lo recaudado con los tributos son perfectamente posibles y, por tanto, puede concluirse que constituye un tributo tanto aquél cuyo producto ingresa a una caja común para satisfacer diversas finalidades colectivas, no necesariamente identificadas nominalmente, como aquel que por disposición del legislador tiene afectada su recaudación a una finalidad colectiva específica²⁶¹.

También debo acotar que no desnaturaliza la característica de destino a gasto público que el tributo se establezca por un nivel de gobierno específico y el producto de la recaudación correspondiente a esa contribución sea reservado a satisfacer una necesidad pública de otro nivel de gobierno, pues esa nota esencial del tributo se determina por su objeto material y no por la entidad pública que lo opere, es decir, porque la contribución se asocie con la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, sin interesar qué entidad resulte ser la beneficiaria, pues lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal señala es que las contribuciones se destinen al gasto público que pueden realizar tanto la Federación como las entidades federativas o los municipios, esto es, no

²⁶¹ Tal criterio se desprende de la jurisprudencia P./J. 106/99 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999, p. 26, cuyo rubro es del tenor siguiente: "*CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.*"

puede entenderse que el gasto público se ligue exclusivamente con un nivel de gobierno que cree la contribución²⁶².

7.2. La regulación de la función recaudatoria del tributo

Es importante considerar que desprendiéndose el destino a gasto público como exigencia esencial del tributo de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, se encuentra regulada por lo establecido en los artículos 126 y 134 de la misma Carta Magna.

Al respecto, el artículo 126 de la Constitución Federal prohíbe expresamente efectuar pagos no comprendidos en el presupuesto o determinados en una ley posterior.

Ese postulado constitucional ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional de México en el sentido de albergar una garantía que salvaguarda el régimen de gasto público, conforme a la cual los pagos a cargo del Estado, que obviamente limitan el concepto de gasto público, deben efectuarse sólo si están previstos en el Presupuesto de Egresos y, como excepción, establecidos en una ley posterior expedida por el legislador competente de la Unión; y, además, si se encuentran ceñidos a un marco normativo presupuestario sustentado en la eficiencia, eficacia y economía en la erogación de los recursos públicos²⁶³.

Por su parte, el artículo 134 constitucional establece los principios del correcto ejercicio del gasto público al señalar que *"Los recursos económicos de*

²⁶² Tal criterio ha sido sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXIII/2005 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Octubre de 2005, p. 696, cuyo rubro dice: *"DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE."*

²⁶³ Tal criterio fue sustentado por la Primera Sala del Máximo Tribunal del País y se encuentra contenido en la tesis 1a. CXLIV/2009 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Septiembre de 2009, p. 2712, cuyo rubro dice: *"GASTO PÚBLICO. PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL RÉGIMEN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 126 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS."*

que dispongan la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados."

De la interpretación teleológica, funcional y extensiva de ese precepto fundamental, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación identificó la existencia de seis principios reguladores del gasto público, que también definió²⁶⁴ de la siguiente forma:

1. Legalidad, que establece como requisito indispensable para la existencia del gasto, su establecimiento en el Presupuesto de Egresos o, en su defecto, en una ley posterior expedida por el legislador competente.

2. Honradez, que dispone no realizar gasto alguno de manera abusiva ni para un destino diverso al programado.

3. Eficiencia, que entraña la obligación de las autoridades de disponer de los medios necesarios para que el ejercicio del gasto público logre el fin para el cual se programó y destinó.

4. Eficacia, que obliga a lograr con el gasto determinado las metas estimadas.

5. Economía, que implica que los servidores públicos siempre deben buscar las mejores condiciones de contratación para el Estado.

6. Transparencia, para permitir hacer del conocimiento público el ejercicio del gasto estatal.

²⁶⁴ Tal criterio aparece plasmado en la tesis 1a. CXLV/2009, que aparece publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Septiembre de 2009, p. 2712, cuyo rubro es: *"GASTO PÚBLICO. EL ARTÍCULO 134 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ELEVA A RANGO CONSTITUCIONAL LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, EFICIENCIA, EFICACIA, ECONOMÍA, TRANSPARENCIA Y HONRADEZ EN ESTA MATERIA."*

Sobre tales premisas es patente que la función esencial del tributo, como medio para allegar al Estado los recursos afectos a sufragar las erogaciones patrimoniales que resultan necesarias para la satisfacción de las finalidades colectivas que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, se encuentra asegurada y enriquecida a través de esos principios que el Tribunal Constitucional de México despejó de lo dispuesto en los artículos 126 y 134 constitucionales, que regulan el ejercicio del gasto público en los ámbitos jurídico, económico, práctico y hasta teleológico.

En esos términos es factible entender que los motivos y justificaciones esenciales para crear las contribuciones y la aplicación del producto de su recaudación no quedan al arbitrio del Estado y desde esa óptica existen bases objetivas para que los contribuyentes adquieran la convicción de tributar de manera voluntaria y bajo el derecho de poder cuestionar a través de sus legítimos representantes, los legisladores, la debida aplicación de los recursos que están obligados a aportar en atención al principio de solidaridad social y bajo un esquema de justicia en la distribución de las cargas económicas.

A título de conclusión debo señalar que la naturaleza del tributo es esencialmente recaudatoria, por lo que esa nota debe integrar como elemento fundamental cualquier concepto que de este instituto quiera formularse, independientemente de poder considerar compatible al tributo con la consecución de otras necesidades colectivas o finalidades constitucionales.

CAPÍTULO 8

LA FUNCIÓN EXTRAFISCAL COMO ELEMENTO DEL CONCEPTO ACTUAL DEL TRIBUTO EN MÉXICO

8.1. Las funciones del tributo de acuerdo con la opinión de la doctrina

Ante el reto que representa identificar los elementos que distinguen el concepto actual de tributo, debo ponderar que la función recaudatoria de este instituto consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, no es la única que desde antaño ha tenido, pues quizá desde su concepción el tributo se ha empleado para el logro de otros fines paralelos, agregados, secundarios, accesorios o subsidiarios, por lo que la búsqueda de su concepto real y actual no debe limitarse a identificar sólo su naturaleza recaudatoria, sino determinarse que el tributo también tiene otros objetivos constitucionalmente reconocidos que le dan existencia, contenido y distinción frente a otras imposiciones públicas patrimoniales.

Por extraño que pudiera parecer, el uso de los tributos con fines accesorios o paralelos a los fiscales no es un fenómeno de los sistemas tributarios contemporáneos, ya cita MATEO que Livio se refiere a la existencia de impuestos sin fines fiscales en Roma, cual es el caso de los *ultra tributa* creados por Catón Censor para contrarrestar la decadencia de las costumbres, o también, que un cameralista como SONNENFELS, en el siglo XVIII, recomendó instrumentos tributarios para guiar la actividad de los súbditos hacia los caminos deseados por el Estado y apartarlos de aquellos no deseados por el Estado²⁶⁵.

También MATEO destaca que no fue sino hasta mediados del siglo XIX cuando aparecieron intentos teóricos profundos para asignar al tributo, justo a su finalidad fiscal, funciones de intervención económica dirigida, fundamentalmente a

²⁶⁵ Cfr. MATEO, Luis, <<Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral>>, en REDF, número 39, Civitas, Madrid, julio-septiembre 1983, p. 343.

corregir la distribución de la riqueza originada por el libre desenvolvimiento del mercado²⁶⁶.

Es fácil entender que el tributo, por constituir una detracción del patrimonio individual, desde su origen generó una consecuencia económica no perseguida intencionalmente, como fue la distribución de las rentas de los contribuyentes. Efecto que plenamente identificado se empezó a utilizar de manera consciente para lograr otros fines además del recaudatorio, en principio en el ámbito económico y después en el rubro social, siendo un antecedente remoto de esa utilización extrafiscal que hasta la fecha tiene intensa aplicación, los tributos aduaneros²⁶⁷ que se establecen no sólo para obtener ingresos pecuniarios, sino también para regular el comercio internacional en beneficio de la economía del país impositor.

Corroboran esas evidencias las palabras de MATAMALA PALALCIO en el sentido de que en el transcurso del tiempo se advirtió que el tributo influía en la vida económica de los Estados, por lo que se aprovechó esta circunstancia para orientar la actividad de los administrados en una u otra dirección, con lo que surgió la concepción moderna de la Hacienda Pública, en la que el tributo es un método para intervenir en la vida económica y social, a efecto de lograr determinados objetivos, entre otros muchos, la protección del comercio de una Nación frente a la concurrencia extranjera, mediante la imposición de derechos de aduana, que revisten una doble función: la fiscal, al procurar fondos dinerarios; y la de regular la entrada al país de mercancías extranjeras o la salida de mercancías propias²⁶⁸.

Así nació la llamada hacienda funcional, en la que el tributo no tiene como único propósito asegurar la cobertura de los gastos públicos y dividir las cargas según los criterios de justicia e igualdad, sino también el objetivo de intervenir en el terreno social y económico con fines de tutela, redistribución, equilibrio,

²⁶⁶ Cfr. *Ibíd.*, p. 343.

²⁶⁷ Cfr. GIANNINI, Achille Donato, *op. cit.*, p. 64.

²⁶⁸ Cfr. MATAMALA PALACIO, Ángel, *op. cit.*, pp. 101 y 102

ocupación y desarrollo, mediante la división de las cargas públicas según criterios de igualdad sustancial, legitimadores de una carga económica superior, en algunos casos, e inferior en otros²⁶⁹.

Respecto de esa diversa utilidad del tributo, CASADO OLLERO asevera que la función fiscal y extrafiscal constituyen dos funciones inseparables que se presentan como las dos caras de una misma realidad del tributo; advirtiendo que el origen de este planteamiento, tal vez se encuentra en la tesis de GRIZZIOTI, que ponía de manifiesto la importancia del aspecto extrafiscal de la imposición como una faceta inescindible del fenómeno tributario²⁷⁰.

Dentro de una tendencia intermedia de admisibilidad de la función no únicamente recaudatoria en el concepto de tributo, MICHELI estructura su opinión, asumiendo que *“Los tributos son prestaciones coactivas y sólo excepcionalmente pueden llevar directamente, con su resultado, a la satisfacción de un interés público específico y no al genérico de procurar al ente los medios para hacer frente a los gastos necesarios para su vida y su actividad institucional para conseguir los fines normales o excepcionalmente que se produzcan.”*²⁷¹

Sobre esta línea de pensamiento, VICENTE-ARCHE DOMINGO señala que el Derecho positivo español, llama tributos tanto a las figuras que constituyen contribuciones al sostenimiento de gastos públicos como a otras en las que el principio o idea contributiva está ausente²⁷².

Por su parte, HERRERA MOLINA concluye, al comentar críticamente los pronunciamientos que sobre el particular ha emitido el Tribunal Constitucional del Reino de España, que el tributo se caracteriza como una prestación patrimonial,

²⁶⁹ Cfr. MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 281.

²⁷⁰ Cfr. CASADO OLLERO, Gabriel, *Los fines...*, *op. cit.*, p. 103.

²⁷¹ MICHELI, Gian Antonio, *op. cit.*, p. 48.

²⁷² Cfr. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, <<Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español>>, *REDF*, número 7, Civitas, Madrid, 1975, p. 477.

coactiva, percibida por un ente público, con una finalidad financiera que no excluye fines extrafiscales²⁷³.

De acuerdo con la evolución de estas ideas se han emitido diversas conclusiones doctrinales que parten desde la postura de desencajar del concepto de tributo la función recaudatoria, hasta incluir en él, como nota distintiva, la función extrafiscal.

El primer supuesto de esa evolución ha sido extremo, al erradicar de plano del concepto de tributo cualquiera de sus funciones, para no limitar la significación a la actividad recaudatoria. Esa tendencia está representada por el concepto que aportan QUERALT y otros estudiosos del tema, en el sentido de conceptualizar al tributo como un *“[...] ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica que no constituye la sanción de un ilícito.”*²⁷⁴

Concepto que, como es fácil de advertir, no distingue en forma alguna las finalidades o funciones del tributo, aportando una idea muy amplia del instituto que quizá resulte peligrosa, pues permite, al menos pensar, que los ingresos recaudados con motivo de los tributos pudieran no ser utilizados para la satisfacción del gasto público.

Otro paso de esa evolución es el representado por la propuesta del Modelo de Código Tributario para América Latina del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT de 1997, que en su artículo 9º establece que los tributos:

²⁷³ Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, <<La irrelevancia jurídica del “concepto constitucional de tributo”>>, *op. cit.*, p. 106.

²⁷⁴ QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; POVEDA BLANCO, Francisco, *op. cit.*, p. 28.

“Son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.”²⁷⁵

Apreciación del tributo que parece muy completa e ilustrativa, pues además de definir la naturaleza de la prestación, establecer su origen y limitar su aplicación en función de la capacidad económica; destaca con puntualidad meridiana la utilidad fundamental del tributo, que es la recaudatoria, sin soslayar la precisión de una hipótesis abierta a otras funciones, tantas como la imaginación alcance a concebir en el ámbito del interés general.

Importante también resulta destacar respecto de esa evolución, la opinión de MATAMALA PALACIO al precisar que el tributo, desde su concepción y especialmente en su actual organización, ha tenido dos funciones perfectamente marcadas: una, la de allegar recursos para el desarrollo de sus fines y para la prestación de sus servicios públicos; y, otra, delimitada en los últimos tiempos, la de adoptar medidas de regulación y protección de su comercio interior ante la competencia extranjera, a la vez que impulsar o limitar actividades para conseguir una mejor distribución de la riqueza dentro del Estado²⁷⁶.

GONZÁLEZ GARCÍA, con la agudeza que caracteriza a sus comentarios, acepta la función extrafiscal como elemento esencial del concepto de tributo, destacando que la fiscalidad y la extrafiscalidad no son fines contrapuestos, sino que se presentan unidos prácticamente en la totalidad de las figuras tributarias, siendo sus diferencias una cuestión de grado y no de esencia, que terminan por

²⁷⁵ <http://www.unav.es/tributario> (24/10/2012).

²⁷⁶ Cfr. MATAMALA PALACIO, Ángel, *op. cit.*, p. 100.

definirse en las resoluciones sobre el control de la constitucionalidad de las normas relativas²⁷⁷.

En el mismo sentido AMATUCCI ha concluido que es posible que en un tributo coexistan objetivos fiscales y extrafiscales, aun cuando los primeros han de estar condicionados, limitados o subordinados por la obtención de los segundos, y a pesar de que el fin primordial no sea el recaudatorio, el que bien puede resultar sacrificado, pero no hasta la extinción, por la consecución de los diversos propósitos que encuentren su origen en la satisfacción del interés general²⁷⁸.

A su vez, CHECA GONZÁLEZ, al referirse a las funciones actuales del impuesto, como especie de tributo, señala:

“[...] no puede ya sostenerse en la actualidad que los impuestos tengan como única función la de allegar los medios necesarios para cubrir o tratar de cubrir los gastos, aspecto que sigue siendo aún fundamental, sino que junto a éstas tienen que intentar conseguir <<directa y automáticamente, en concurso con otros instrumentos, la realización de los fines del ordenamiento>>.”²⁷⁹

De acuerdo con esas evidencias, es evidente que el concepto de tributo ha evolucionado a la luz de las opiniones de la doctrina, cambiando la idea tradicional de entenderlo, exclusivamente, como medio para obtener los ingresos necesarios para sufragar el gasto público, dándose paso a una corriente de pensamiento que se atreve a reconocer una realidad histórica y material, en la que el tributo tiene también otras funciones que realizar en los ámbitos económico y social.

²⁷⁷ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, <<Los beneficios fiscales como instrumentos de desarrollo>>, *op. cit.*, p. 286.

²⁷⁸ Cfr. AMATUCCI, Andrea <<Medidas Fiscales para el desarrollo económico>>, XXI, *Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Volumen 1, Parte II, Barcelona-Génova, 2002, p. 411.

²⁷⁹ Pronunciamiento que hace apoyado en ideas de FICHERA. *Vid.* CHECA GONZÁLEZ, Clemente, <<Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional>>, *REDF*, número 40, Civitas, Madrid, 1983, p. 514.

Ante esa evidencia de la diversidad de funciones del tributo deben actualizarse las notas tradicionales de su concepto y reconocerse que además de representar un medio para obtener recursos para sufragar el gasto público, constituye un instrumento efectivo para el desarrollo social, político y económico, con lo que cumple así una finalidad extrafiscal, que se incorpora al propio concepto de tributo²⁸⁰.

En efecto, la aceptación del tributo con fines extrafiscales da paso a un nuevo concepto de tributo en el que se considera a este instituto como un medio efectivo para satisfacer no sólo el objetivo contributivo, sino cualquier fin del Estado reconocido constitucionalmente.

Debo advertir que el reconocimiento práctico de la función extrafiscal del tributo ha servido a los estudiosos del tema para acuñar diversos términos que indican la presencia de su función no sólo recaudatoria tales como: tributos extrafiscales, tributos con fines no fiscales, tributos con fines no financieros, impuestos de ordenamiento, tributos intervencionistas, tributos finalistas, tributos con carácter extrafiscal o tributos no fiscales.

Esas diversas expresiones de la función no recaudatoria del tributo resultan ilustrativas e ingeniosas, pero han perdido preponderancia terminológica autónoma, pues identificado el concepto de tributo con su elemento relativo a la consecución de otros propósitos constitucionales, sería difícil identificar alguna contribución que en realidad no tuviere un efecto o motivación extrafiscal; de ahí que para referirse a ese instituto jurídico lo propio es concretar la expresión al término tributo sin intentar adjetivarlo, pues de otra manera, la calificación de extrafiscalidad tendría integrarse a la expresión, necesariamente, en la mayoría de los casos.

²⁸⁰ Cfr. BORRERO MORO, Cristóbal, J., *op. cit.*, p. 50.

8.2. El origen y la justificación de la función extrafiscal del tributo

Como lo he precisado, en la actualidad el tributo es empleado con fines fiscales, pero también abiertamente para intervenir en el ámbito social y económico, a efecto de satisfacer de manera directa algunos servicios sociales y reencauzar de forma directa o indirecta conductas económicas y sociales; proceder que identifico bajo el esquema de un Estado social que interviene en favor de los gobernados²⁸¹.

A diferencia de que lo que caracteriza a los Estados liberales, cuya protección de los derechos individuales del ser humano es el único fin de la estructura política, por lo que su posición es abstencionista ante el ejercicio de un catálogo de libertades individuales, incluida la económica (la que preconiza como absoluta)²⁸²; los Estados sociales se organizan bajo la observancia de postulados que evidencian una política encauzada por una intervención activa para solucionar los problemas sociales y económicos del país, brindando relevante importancia no sólo a los derechos individuales, sino también a los derechos sociales y comunitarios.

Esa forma social de organización de la función del Estado en palabras de VALADÉS, inspiradas en la concepción helleriana sobre el tema, plantea sustancialmente la viabilidad de un orden justo de la autoridad sobre la economía, particularmente mediante la limitación de la propiedad privada, la intervención coercitiva del Estado en el proceso productivo y la traslación de la actividad económica del ámbito del derecho privado al campo del interés público²⁸³. O, como lo entiende PEREIRA MENAUT, bajo un diseño del Estado cuya arquitectura esencial consiste en intervenir más y más en la vida social y económica, en

²⁸¹ Ante la concepción del Estado Social de Derecho, el objetivo es lograr condiciones sociales y económicas más justas para todos, mediante la intervención estatal en favor de los gobernados y, sobre todo, de las clases económicas menos favorecidas. Cfr. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo*, Primer Curso, Porrúa, México, 2008, p. 12.

²⁸² Según la opinión de PORRÚA PÉREZ; Francisco. Cfr. *Op. cit.*, p. 480 a 489.

²⁸³ Cfr. VALADÉS, Diego, *Problemas Constitucionales del Estado de Derecho*, 2ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2004, p. 25.

reconocer derechos sociales y económicos, en ofrecer prestaciones a las clases sociales necesitadas, entre otros supuestos²⁸⁴.

Las notas del Estado social bien pueden identificarse en diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que revelan proyecciones normativas de tipo estatal que regulan todo el sistema jurídico.

A título de evidencia de esta última aseveración y sin ánimo de proyectar un catálogo de esas notas, sólo con efectos ilustrativos cito las siguientes disposiciones:

Primera: las contenidas en el artículo 1º²⁸⁵ relativas al goce de los derechos humanos reconocidos por el Estado Mexicano en el propio Texto Fundamental y en los tratados internacionales en los que sea parte, y a su promoción, respeto, protección y garantía por todos los medios posibles y por todas las autoridades y seres humanos; así como la aceptación de la igualdad, entendida como principio regulador del sistema constitucional y como norma correctora de las desigualdades sociales, de acuerdo, entre otros, con los artículos 2º²⁸⁶ y 4º²⁸⁷.

Segunda: concernientes al apoyo a las diversas culturas y clases sociales del país; disposiciones consagradas, entre otros artículos, en el 2º²⁸⁸, 27, fracción VII²⁸⁹ y 123²⁹⁰.

²⁸⁴ Cfr. PEREIRA MENAUT, Antonio Carlos, *op. cit.*, p. 91.

²⁸⁵ Consagra la igualdad en el disfrute de los derechos humanos y el respeto a la dignidad humana, además de proscribir la esclavitud y la discriminación.

²⁸⁶ Reconoce y garantiza el respeto a la composición pluricultural de la Nación, promueve la igualdad de oportunidades de los indígenas y prohíbe su discriminación.

²⁸⁷ Prevé la igualdad entre el hombre y la mujer.

²⁸⁸ Prevé diversas acciones estatales para impulsar el desarrollo social, educativo, económico, político y cultural de los indígenas.

²⁸⁹ Reconoce, regula y fortalece con acciones estatales a las comunidades ejidales y comunales.

²⁹⁰ Regula e impulsa a la clase obrera a través de diversas acciones estatales.

Tercera: tocantes a la regulación del proceso económico y del estatuto de sus principales protagonistas contenidos en la llamada Constitución económica, principalmente en los artículos 25²⁹¹, 26²⁹², 27²⁹³ y 28²⁹⁴.

Cuarta: vinculadas con el reconocimiento a nivel fundamental de determinados derechos y libertades de claro contenido social (los llamados derechos económico-sociales) establecidos en tres dimensiones: en las relaciones de producción, conforme a los artículos 25²⁹⁵ y 123²⁹⁶; en la asistencia social, de acuerdo con los diversos 3^o²⁹⁷, 4^o²⁹⁸, 17²⁹⁹, 27, párrafo tercero, 73, fracción XXIX-C y 115, fracciones VI³⁰⁰; y en la limitación en sentido social de los clásicos derechos liberales como el de la propiedad, en términos del artículo 27³⁰¹.

Esas evidencias ponen de manifiesto que a pesar de que en el Ordenamiento Fundamental de México no aparece señalada expresamente la función extrafiscal del tributo, sí se encuentra claramente definida una política de

²⁹¹ Establece la rectoría económica del Estado, la distribución equitativa de la renta nacional, el fomento de actividades de interés general, la concurrencia del sector público en el sector social y privado, el apoyo a la empresa y el establecimiento de mecanismos para la organización y expansión de la actividad económica del sector social.

²⁹² Dispone el impulso estatal al crecimiento de la economía.

²⁹³ Establece, entre otros postulados relativos, el dominio estatal de los recursos naturales y el aprovechamiento exclusivo del Estado de las actividades relacionadas con los hidrocarburos, energía eléctrica y la energía nuclear.

²⁹⁴ Prevé, entre otras disposiciones, la prohibición de los monopolios y de la concentración de artículos de consumo necesario, la regulación de precios máximos y el otorgamiento de subsidios temporales a actividades prioritarias

²⁹⁵ Precisa al respecto el fomento estatal al empleo.

²⁹⁶ Reconoce diversos derechos sociales vinculados con los trabajadores, entre otros, el derecho al trabajo mismo, la duración de la jornada laboral, el salario mínimo, la participación de los trabajadores en la utilidades de las empresas, la previsión social, el derecho a la sindicación, los derechos de huelgas y paros, el derecho al arbitraje la solución de conflictos a través del arbitraje y el derecho a la indemnización por despido.

²⁹⁷ Dispone la educación pública gratuita.

²⁹⁸ Precisa las garantías a la alimentación, al medio ambiente sano, al acceso, disposición y saneamiento de agua, y al interés superior de la niñez; y los derechos a la salud, al medio ambiente, a la vivienda, el acceso a la cultura social y física y a la práctica del deporte.

²⁹⁹ Consagra el derecho al acceso a la justicia gratuita, completa, pronta e imparcial y la garantía de la existencia de una defensoría pública.

³⁰⁰ Estos últimos tres artículos se refieren a la planeación y regulación conjunta y coordinada de los tres niveles de gobierno en el desarrollo de los asentamientos humanos y centros urbanos, en protección del derecho urbano del individuo.

³⁰¹ Reserva a la Nación la propiedad originaria de las tierras y aguas del territorio del país, y precisa el derecho estatal de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público.

Estado que interviene en la vida social y económica del país, con el propósito de solucionar diversos problemas y reencauzar ciertas conductas, lo que puede hacer mediante el empleo de medios directos como el establecimiento de políticas públicas y la creación de instituciones afectas a la obtención de esos fines, pero también puede lograrlo de forma indirecta, utilizando como mecanismo económico al sistema tributario, con el que puede alentar o desalentar ciertas conductas sociales y económicas en beneficio de los intereses colectivos, lo que sirve de fundamento a aquella función.

8.3. Preceptos constitucionales que refiriéndose al deber de contribuir revelan evidencias directas de la función extrafiscal del tributo

En México, los objetivos financieros, económicos y sociales se encuentran esencialmente plasmados en su Constitución Federal que precisa el goce de los derechos humanos, así como principios dogmáticos o garantías y postulados programáticos o lineamientos de la integración, desarrollo y límites del Estado³⁰², por lo que es necesario indagar en sus disposiciones para definir prácticamente cuáles son aquellas que pueden ser motivo y sustento directo del uso de la función extrafiscal del tributo como expresión de la política social intervencionista antes citada.

En primer lugar, de lo dispuesto en el artículo 123, apartado A, fracciones XII, XIV y XXIX, y apartado B, fracción XI, de la Constitución General de la República³⁰³, es fácil advertir establecidas, por una parte, las aportaciones al

³⁰² En estos últimos asertos, diversos a los derechos humanos, se consulta a ARTEAGA NAVA, Elisur, *Derecho Constitucional*, Oxford, México, 1999, p. 3.

³⁰³ Esas fracciones señalan, en lo que interesa, respectivamente:

"Art. 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo:

Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y, por otra, las aportaciones de seguridad social; imposiciones patrimoniales que revisten el carácter de contribuciones de acuerdo con lo establecido en el artículo 2º, fracción

***XII.** Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.*

[...]

***XIV.** Los empresarios serán responsables de los accidentes del trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patronos deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aún en el caso de que el patrono contrate el trabajo por un intermediario.*

***XXIX.** Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.*

***B.** Entre los Poderes de la Unión, el Gobierno del Distrito Federal y sus trabajadores:*

XI. La seguridad social se organizará conforme a las siguientes bases mínimas:

a). Cubrirá los accidentes y enfermedades profesionales; las enfermedades no profesionales y maternidad; y la jubilación, la invalidez, vejez y muerte.

b). En caso de accidente o enfermedad, se conservará el derecho al trabajo por el tiempo que determine la ley.

c). Las mujeres durante el embarazo no realizarán trabajos que exijan un esfuerzo considerable y signifiquen un peligro para su salud en relación con la gestación; gozarán forzosamente de un mes de descanso antes de la fecha fijada aproximadamente para el parto y de otros dos después del mismo, debiendo percibir su salario íntegro y conservar su empleo y los derechos que hubieren adquirido por la relación de trabajo. En el período de lactancia tendrán dos descansos extraordinarios por día, de media hora cada uno, para alimentar a sus hijos. Además, disfrutarán de asistencia médica y obstétrica, de medicinas, de ayudas para la lactancia y del servicio de guarderías infantiles.

d). Los familiares de los trabajadores tendrán derecho a asistencia médica y medicinas, en los casos y en la proporción que determine la ley.

e). Se establecerán centros para vacaciones y para recuperación, así como tiendas económicas para beneficio de los trabajadores y sus familiares.

f). Se proporcionarán a los trabajadores habitaciones baratas, en arrendamiento o venta, conforme a los programas previamente aprobados. Además, el Estado mediante las aportaciones que haga, establecerá un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de dichos trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, o bien para construirlas, repararlas, mejorarlas o pagar pasivos adquiridos por estos conceptos.

Las aportaciones que se hagan a dicho fondo serán enteradas al organismo encargado de la seguridad social regulándose en su Ley y en las que corresponda, la forma y el procedimiento conforme a los cuales se administrará el citado fondo y se otorgarán y adjudicarán los créditos respectivos; [...]"

II, del Código Fiscal de la Federación³⁰⁴ y con las jurisprudencias emitidas por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁰⁵.

Es patente que el objetivo de esos tributos no sólo es el recaudatorio, sino también tienen otras finalidades constitucionales que cumplir, entre las que se encuentran proporcionar a los trabajadores seguridad social y vivienda digna, en salvaguarda de los cuales el Estado ha intervenido, sustituyendo a los patrones en la obligación de otorgar a los trabajadores esos servicios, a cambio del pago de ciertas aportaciones periódicas que deben ser proporcionales al salario del trabajador, conocidas como cuotas obrero patronales.

Asimismo, el artículo 131 de la Constitución Federal³⁰⁶, en su párrafo primero, puntualiza la potestad exclusiva de la Federación para gravar el comercio exterior y en su párrafo segundo establece el denominado decreto delegado, del que puede evidenciarse consagrada constitucionalmente una diversa función o

³⁰⁴ Que las define como las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

³⁰⁵ La jurisprudencia relativa a la naturaleza de tributo de las aportaciones al Infonavit se identifica con el número P./J.35/98 y aparece publicada en el Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Julio de 1998, p. 28, cuyo rubro es el siguiente: "*INFONAVIT. LAS APORTACIONES PATRONALES TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.*"

* La jurisprudencia que reconoce el carácter de contribuciones a las aportaciones de seguridad social es la número P./J. 18/95, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta II, Septiembre de 1995, p. 62, cuyo rubro es: "*SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS.*"

³⁰⁶ Ese artículo establece:

" Art. 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

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

finalidad del tributo, adicional y diferente de la recaudatoria, al establecer que el Congreso de la Unión podrá facultar al Ejecutivo Federal para que en casos urgentes, aumente, disminuya o suprima las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país³⁰⁷.

De la interpretación relacionada de las anteriores disposiciones se desprende que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin dejar de estimar al tributo como una obligación de carácter patrimonial cuyo principal objetivo es allegar recursos económicos para sufragar el gasto público, también lo considera como un medio para lograr otros fines consagrados en el Pacto Federal, entre los que se identifican los previstos expresamente en el artículo 123, apartado A, fracciones XII, XIV y XXIX, y apartado B, fracción XI, en cuanto a proporcionar vivienda digna y seguridad social a los trabajadores del país; y en el diverso 131, párrafo segundo, en el sentido de regular el comercio exterior, proteger la economía nacional, estabilizar la producción nacional y conseguir cualquier otro propósito en beneficio del país.

8.4. Disposiciones constitucionales que sin aludir al deber de contribuir, sirven también de fundamento a la función extrafiscal del tributo

Otras disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que sirven de sustento a la función extrafiscal del tributo bajo el esquema de un Estado social son las del orden económico consagradas en los artículos 25, 26 y 28, que tiene una inmediata y natural relevancia para el instituto jurídico en estudio por ser éste una forma de ingreso para sufragar las necesidades económicas del país, lo que actualiza la necesidad de interpretar

³⁰⁷ Con esta apreciación coincide ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 40.

esos preceptos fundamentales de acuerdo con su propio texto y también mediante su natural relación.

El artículo 25 del Pacto Federal³⁰⁸ deposita en el Estado la rectoría del desarrollo nacional, autorizándolo a intervenir de diferentes formas en la actividad económica del país para fomentar el crecimiento, el empleo y una justa distribución del ingreso y la riqueza.

Disposición que evidencia autorizada constitucionalmente la aplicación de una política social intervencionista que involucra la utilización del sistema tributario y que se justifica, compartiendo las palabras de RAMÍREZ FONSECA, en la medida de que el Estado moderno no puede ser abstencionista ante los graves problemas políticos, sociales, jurídicos y económicos que confronta la humanidad;

³⁰⁸ Prevé:

"Art. 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.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el Artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución, manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y el control sobre los organismos que en su caso se establezcan.

Asimismo podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución."

antes bien, debe ser un promotor del bien común respetando un mínimo de derechos públicos individuales para que el ser humano pueda desenvolverse a través de una actividad acorde con sus inclinaciones y facultades.³⁰⁹

Luego, esa disposición fundamental alberga la autorización para dar al tributo funciones extrafiscales en los ámbitos económico y social, según se corrobora de lo establecido en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que ha identificado en ese artículo 25 constitucional el fundamento de los fines no contributivos del instituto en comento, al considerar el empleo del sistema tributario como un medio de control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, con el que además, ha señalado, es factible alcanzar un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público³¹⁰.

³⁰⁹ Cfr. RAMÍREZ FONSECA, Francisco, *Manual de Derecho Constitucional*, 4ª ed., Pac, México, 1985, p. 151.

³¹⁰ La jurisprudencia en comento es la identificada con la clave 1a./J. 28/2007, de la Primera Sala de ese Alto Tribunal, publicada en Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Marzo de 2007, p. 79, que por su relevancia transcribo íntegramente:

"FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS. De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos

A su vez, el artículo 26 de la Carta Magna³¹¹ señala los lineamientos que debe seguir el Estado Mexicano para organizar un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía nacional.

Planeación democrática del desarrollo nacional que de acuerdo con el criterio del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, implica la ordenación racional y sistemática de acciones que con base en el ejercicio de las atribuciones en materia de regulación y promoción de la actividad económica, social, política, cultural, de protección al ambiente y aprovechamiento racional de los recursos naturales, tiene como propósito la transformación de la realidad del país, de conformidad con las normas, principios y objetivos que la propia Constitución y las diversas leyes que las desarrollan establecen³¹².

con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación."

³¹¹ Precepto que en su apartado A, conducente al tema de que se trata, establece:

"Art. 26. [...]

A. El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación.

Los fines del proyecto nacional contenidos en esta Constitución determinarán los objetivos de la planeación. La planeación será democrática. Mediante la participación de los diversos sectores sociales recogerá las aspiraciones y demandas de la sociedad para incorporarlas al plan y los programas de desarrollo. Habrá un plan nacional de desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la Administración Pública Federal.

La ley facultará al Ejecutivo para que establezca los procedimientos de participación y consulta popular en el sistema nacional de planeación democrática, y los criterios para la formulación, instrumentación, control y evaluación del plan y los programas de desarrollo. Asimismo, determinará los órganos responsables del proceso de planeación y las bases para que el Ejecutivo Federal coordine mediante convenios con los gobiernos de las entidades federativas e induzca y concierte con los particulares las acciones a realizar para su elaboración y ejecución.

En el sistema de planeación democrática, el Congreso de la Unión tendrá la intervención que señale la ley."

³¹² Tal criterio aparece plasmado en la jurisprudencia P./J. 76/2009 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Julio de 2009, p. 1543, cuyo rubro es del tenor siguiente: **"PLANEACIÓN DEMOCRÁTICA DEL DESARROLLO NACIONAL Y SISTEMA NACIONAL DE DESARROLLO SOCIAL. SE FUNDAMENTAN EN LOS ARTÍCULOS 25 Y 26 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS."**

Precepto que en esos términos patentiza también la intervención de un Estado rector que haga realidad la justicia social, entendida como tal el acceso de cualquier ser humano a un nivel de vida decoroso que le propicie y facilite el logro de sus valores³¹³.

Sobre la misma línea de axiomas, el artículo 28 de la Constitución Federal³¹⁴ autoriza la intervención del Estado en la economía, para garantizar en ésta la libre e igualitaria concurrencia de todos los sectores que la componen, disponiendo para tal efecto: la prohibición de los monopolios, los estancos, las exenciones de impuestos³¹⁵ y las limitaciones a título de protección a la industria; la posibilidad de que se fijen precios máximos y modalidades de distribución en artículos necesarios para la economía nacional y el consumo popular; la limitación en favor del Estado para la realización de ciertas actividades en áreas estratégicas, mediante la creación de organismos y empresas en las que participe por sí o con los sectores social y privado; la existencia de un banco central, autónomo de los Poderes de la Unión, que procure la estabilidad del poder adquisitivo de la moneda y fortalezca la rectoría del desarrollo nacional; los supuestos que no constituyen monopolios; la posibilidad de concesionar los servicios públicos o la explotación de bienes del dominio público de la Federación, bajo determinadas modalidades y condiciones; y la facultad para otorgar, en ciertos casos, subsidios a actividades prioritarias, siempre que sean generales, de carácter temporal y no afecten las finanzas de la Nación.

³¹³ Cfr. RAMÍREZ FONSECA, Francisco, *op. cit.*, p. 156.

³¹⁴ Artículo cuya transcripción considero innecesaria por extensa y por haber resumido antes su contenido esencial.

³¹⁵ Esa prohibición de establecer exenciones fue interpretada por la anterior integración del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de descubrir que la intención del Constituyente al respecto fue la de prohibir todo acto de autoridad que tienda a conceder exención total o parcial de impuestos, en favor de persona determinada, por constituir una ventaja indebida en perjuicio de la libre competencia, pero no cuando el beneficio alcanza a toda una categoría de personas según lo dispuesto en leyes de carácter general. Tal criterio, que ha sido reiterado en diversas ejecutorias por la actual integración del Tribunal Constitucional de México, entre otros precedentes está contenido en la tesis sin número, publicada en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 12 Primera Parte, p. 30, cuyo rubro dice: "*IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE POR MEDIO DE LEYES DE CARACTER GENERAL.*"

En resumen, según las ideas de RAMÍREZ FONSECA, que comparto, de acuerdo con el artículo 28 del Pacto Federal el Estado vigila y regula la actividad económica del país, y sustituye a los particulares en aquellos casos en que lo considera necesario³¹⁶.

Ahora bien, de la interpretación relacionada de esos artículos 25, 26 y 28 constitucionales, que integran el bloque conocido como Constitución Económica o Financiera, se desprende que el Estado tiene a su cargo la rectoría económica y el desarrollo nacional, por lo que está autorizado para intervenir de diferentes formas en la economía del país, a efecto de fomentar el crecimiento de ésta y del empleo, la justa distribución del ingreso y la riqueza, y la libre concurrencia de todos los sectores del mercado; siendo inconcuso que una de esas formas de intervención de que dispone para lograr tales objetivos es el uso del sistema impositivo, mediante el que respetando los principios de justicia tributaria que consagra la Carta Magna, puede alentar en ciertos sectores la producción, distribución, exportación, importación y consumo de bienes y servicios, otorgando estímulos o beneficios fiscales, ya sea no imponiendo contribuciones o, en relación con los tributos existentes, estableciendo supuestos de no causación, exenciones totales o parciales, reduciendo las tasas, tarifas o cuotas, incrementando las deducciones o bonificaciones, fijando ciertas reducciones o condonaciones, o a través de la aplicación de cualquier otro elemento del diseño impositivo³¹⁷.

Además, según el criterio que sobre el particular ha emitido la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Estado puede y debe encaminarse a diseñar los estímulos fiscales, los sujetos que los reciben, sus fines y efectos sobre la economía, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva

³¹⁶ Cfr. RAMÍREZ FONSECA, *op. cit.*, p. 179.

³¹⁷ Con esta postura de emanar de esos artículos constitucionales el fundamento del tributo como instrumento de intervención económica, coincide FIGUEROA NERI, Aimeé, <<Los Tributos Medioambientales en México. Una aproximación a su fundamentación constitucional>>, en *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí*, Facultad de Derecho, números 5-7. Editorial Universitaria Potosina, San Luis Potosí, 1997, p. 58

en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional³¹⁸.

En contraste, con el mismo fundamento constitucional el Estado también puede, en beneficio de la economía nacional y en consecución de los objetivos afines, desalentar ciertas actividades económicas o usos sociales que no considere útiles para el desarrollo armónico del país, estableciendo medidas tributarias que respetando los principios de la imposición caminen en sentido inverso a los estímulos fiscales, como pueden ser la creación de contribuciones especiales o, en relación con los tributos existentes, determinen la eliminación de exenciones, el incremento de tasas, cuotas o tarifas, la reducción o eliminación de deducciones, bonificaciones, reducciones o condonaciones, o a través de la aplicación de cualquier otro elemento del diseño del tributo.

Asimismo, a las notas de Estado social de Derecho que identifican la forma de participación estatal en México y que justifican la función extrafiscal del tributo, pueden sumarse las de un concepto que le resulta hermano, el de Estado de bienestar, que según VALADÉS, suele caracterizarse por la prestación creciente de servicios públicos de interés social, como educación, vivienda, abasto, atención médica y asistencia social; un sistema impositivo progresivo; la tutela de los derechos urbano, obrero y agrario, y la redistribución de la riqueza³¹⁹.

Tales beneficios se encuentran en su mayoría consagrados en favor de los gobernados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con diversos de sus artículos, entre otros, los siguientes:

- Artículo 3° que se refiere al derecho humano a la educación pública que eleva al rango de garantía al asegurar su impartición gratuita por parte del

³¹⁸ Contenido en la jurisprudencia 1a./J. 105/2011, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, p. 374, cuyo rubro es: "*ESTÍMULOS FISCALES. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA DETERMINARLOS CONFORME A LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.*"

³¹⁹ Cfr. VALADÉS, Diego, *op. cit.*, p. 27.

Estado y obligar a éste a satisfacer la preescolar, primaria, secundaria y media superior, y a promover y atender todos los tipos y modalidades educativos, incluyendo a la educación inicial y a la superior.

- Artículo 4° que precisa los derechos a la alimentación, al medio ambiente sano, al acceso, disposición y saneamiento de agua, y al interés superior de la niñez (derechos que eleva al rango de garantías); y los derechos a la salud, al medio ambiente, a la vivienda, el acceso a la cultura social y física y a la práctica del deporte.
- Artículo 17 que consagra el derecho al acceso a la justicia gratuita, completa, pronta e imparcial y la garantía de la existencia de una defensoría pública.
- Artículos 2° y 27, fracción VII, que se relacionan con los derechos humanos a la protección de las comunidades indígenas y la protección de la propiedad ejidal y comunal.
- Artículo 25 que dispone, mediante la rectoría estatal del desarrollo nacional, el fomento a la justa distribución del ingreso y la riqueza.
- Artículos 27, párrafo tercero, 73, fracción XXIX-C y 115, fracciones VI, que se refieren a la planeación y regulación conjunta y coordinada de los tres niveles de gobierno en el desarrollo de los asentamientos humanos y centros urbanos, en protección del derecho urbano del individuo³²⁰.
- Artículo 31, fracción IV, que establece un sistema impositivo cifrado en los derechos humanos de justicia y solidaridad, mediante la apreciación de la

³²⁰ El derecho urbanístico o urbano, regula las conductas humanas que inciden en el funcionamiento de las ciudades, para la adecuada organización de su territorio y la correcta operación de sus servicios públicos, con el fin de otorgar a sus moradores el hábitat requerido por la dignidad humana. Según la opinión de FERNÁNDEZ RUÍZ, Jorge, <<Derecho Urbano en México Administración Federal>>, en *Revista Jurídica del Instituto de Investigación Jurídicas de la UNAM Boletín de Derecho Comparado*, Biblioteca Jurídica Virtual. (<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/79/art/art2.htm> - 27/08/2012).

capacidad contributiva del contribuyente que puede ser gravada de manera proporcional y también progresiva³²¹.

- Artículo 123 que establece el derecho humano a la protección al salario mínimo (apartado A, fracción VIII); la prohibición de fijar gravámenes reales a los bienes que constituyan el patrimonio familiar que determine la ley (apartado A fracción XXVIII); el derecho a la seguridad social (apartado A fracción XXIX); y la protección de las sociedades cooperativas (apartado A, fracción XXX).

En esas y otras tareas de bienestar, el Estado mexicano proporciona a los gobernados, en el ámbito del Derecho público, algunos bienes y servicios necesarios para su desarrollo en ciertos sectores, lo que genera a su favor la causación de diversas contribuciones, en cuyo diseño puede introducir elementos que le permiten lograr objetivos constitucionales en el ámbito de la economía o de la sociedad, ya sea mediante la creación de beneficios fiscales o medidas inversas, como las antes indicadas en sus respectivos ámbitos de aplicación, que persigan la justa distribución del ingreso y la riqueza, favorezcan a los sectores de la población más desprotegidos económica y socialmente, fomenten la creación de empleos o persigan cualquier otro objetivo constitucional.

Vale acotar que a los objetivos adicionales, coetáneos o paralelos a la recaudación que pueden alcanzarse a través del uso del sistema tributario, según la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se les conoce como fines extrafiscales, al distinguir al tributo no sólo como un medio para allegarse de recursos económicos para satisfacer el gasto público, sino también como instrumento eficaz de la política financiera, económica y social que el Estado

³²¹ La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido a la progresividad como criterio propio del principio de capacidad económica (en México se conoce con el nombre de principio de proporcionalidad tributaria), en la tesis 1a. CCXLIX/2007 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, p. 144, que lleva por rubro: *"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LA PROGRESIVIDAD COMO CRITERIO PROPIO DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO SE LIMITA AL ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN, SINO QUE TAMBIÉN PUEDE INCLUIR JUICIOS EN TORNO AL REPARTO DIFERENCIADO DEL GASTO PÚBLICO."*

tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, en función de ser considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país, mientras se respeten los principios constitucionales que rigen la imposición de contribuciones³²².

8.5. Delimitación de la función extrafiscal dentro del concepto de tributo

8.5.1. Ámbito tributario de la extrafiscalidad

Identificadas las funciones no fiscales del tributo en su evolucionado concepto, es necesario poner de relieve que todas ellas se enmarcan dentro de una expresión breve *la extrafiscalidad*, que en palabras de CASADO OLLERO es vaga y “*apenas significa algo en sí misma y con la que –por contraposición– pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición*”³²³.

Es cierto, esa expresión no aporta gran ilustración de su contenido y alcances, como tampoco lo hace, incluso, su acepción gramatical, pues con el prefijo *extra* que significa <<fuera de>>³²⁴, se pretende identificar algo que de acuerdo con su relación inmediata con la palabra *fiscalidad*, se encontraría fuera de ella y al entender a ésta como la utilización de los tributos con fines recaudatorios, podría concluirse por *extrafiscalidad* la utilización de los tributos con otros fines distintos de los recaudatorios. Tal vez, con la ponderación del significado coloquial del prefijo *extra*, que indica *más, aparte, además*, bien podría arribarse a una significación cercana a la realidad y no contrapuesta con la palabra

³²² Entre otras jurisprudencias que recogen ese concepto, se encuentra la sustentada por el Tribunal Pleno, identificada con el número P./J. 18/91 y visible en la Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Junio de 1991, p. 52, que lleva por rubro: “CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.”

³²³ Cfr. CASADO OLLERO, Gabriel, *Los fines...*, op. cit., p. 103.

³²⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, op. cit., p. 694.

fiscalidad, a saber: que la extrafiscalidad implica una función más del tributo, que se suma a la recaudatoria; con la cual se armoniza la contradicción terminológica de la que habla CASADO OLLERO³²⁵.

Quizá, entonces, esta última acepción de la expresión extrafiscalidad, por más simple y burda que parezca, sea la que mejor refleja el contenido de las funciones no fiscales del tributo, pues en realidad la función recaudatoria de la contribución debe coexistir con otras finalidades deseadas con ese instituto y no tiene por qué sacrificarse totalmente frente a ellas.

Expongo tal aserto, ya que si bien el legislador puede establecer tributos bajo una intención estrictamente recaudatoria, que en la práctica puedan tener otro efecto anexo al recaudatorio³²⁶ (tributos estrictamente recaudatorios o fiscales) o, así como establecer tributos en los que además de la pretensión de recaudar, tenga otra de orden económico o social (tributos con fines extrafiscales); no sería jurídico que estableciera, a título de tributo, una prestación patrimonial que no persiguiera la cobertura del gasto público, ya que entonces a esa prestación podría denominársele de cualquier forma, menos tributo³²⁷, dado que, como se ha visto, la función recaudatoria es una de las notas esenciales y distintivas del instituto en comento.

En ese orden de ideas, no debe soslayarse, por una parte, que la extrafiscalidad es inmanente al tributo, toda vez que cualquier imposición del genero produce, se quiera o no, consecuencias tanto recaudatorias, como diversas en los rubros social o económico; y, por otra, que no puede hablarse de tributo si la imposición no persigue un fin recaudatorio, por lo que los tributos

³²⁵ Señala “[...]El tributo extrafiscal es casi por definición una contradicción a los términos”, CASADO OLLERO, Gabriel. *Vid. Serie de conferencias sobre Derecho Tributario*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994, p. 70.

³²⁶ Según BORRERO MORO estos tributos no escapan del ámbito recaudatorio, pues lo que interesa es la intención y sería imposible que el legislador pudiera prever todos los efectos que en la economía y en la sociedad pudiera tener el establecimiento de una contribución. *Cfr. La tributación...*, *op. cit.*, p. 51.

³²⁷ En este sentido se ha pronunciado AMATUCCI. *Vid. Op. cit.*, p. 411.

extrafiscales no existen o por lo menos no pueden ser catalogados como tales³²⁸. de lo que se sigue que la regulación de la función extrafiscal debe actuar a partir de que el legislador pretende conscientemente otros objetivos, además del recaudatorio³²⁹.

Es importante significar, compartiendo las ideas de VARONA ALABERN, que es legítimo que la función recaudatoria del tributo se combine con la actividad extrafiscal en consecución de otros fines de interés común amparados por la Constitución, siempre que la segunda no anule a la primera hasta vaciarla de contenido, en cuyo caso el tributo perdería su naturaleza y se convertiría en una figura irregular³³⁰.

De acuerdo con lo anterior es posible que en un tributo coexistan objetivos fiscales y extrafiscales, aun cuando los primeros han de estar condicionados, limitados o subordinados por la obtención de los segundos, y a pesar de que el fin primordial no sea el recaudatorio, el que bien puede resultar sacrificado, pero no hasta la extinción, por la consecución de los diversos propósitos que encuentren su origen en la satisfacción del interés general³³¹.

En suma, la extrafiscalidad debe entenderse determinada por la intención del legislador de dotar al tributo y a las normas que le son relativas por sistema, de otras finalidades, sin prescindir totalmente de la función recaudatoria. Por lo que de no aparecer revelada claramente esa pretensión en la estructura jurídica del tributo o del sistema impositivo relativo, no sería correcto examinar la juridicidad del tributo bajo la particular óptica de la justificación extrafiscalidad, pues entonces se tendría que adivinar la intención del legislador, lo que indudablemente se apartaría de un análisis objetivo, ya que quedaría a la subjetividad del operador de la ley la identificación de los comentados fines.

³²⁸ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, *op. cit.*, p. 24.

³²⁹ Cfr. BORRERO MORO, Cristóbal J., *op. cit.*, p. 51.

³³⁰ Cfr. VARONA ALABERN, *op. cit.*, p. 182.

³³¹ Cfr. AMATUCCI, Andrea, *op. cit.*, p. 410 y ss.

Respecto de la necesidad de que el legislador manifieste expresamente su intención de hacer uso de la extrafiscalidad, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado jurisprudencia³³², en el sentido de que siendo los tributos, además de medios recaudatorios para sufragar el gasto público, instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado puede emplear en los sectores que tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), ineludiblemente debe ser el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición.

Esa Sala del Tribunal Constitucional de México ha justificado el criterio en comento en la premisa de que al cumplir con la tarea de analizar la constitucionalidad de leyes tributarias, 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.

También ese Alto Tribunal acotó en la citada jurisprudencia, que existen casos excepcionales en los que puede advertirse con claridad que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales o de otra forma necesitadas, en cuyo caso el fin extrafiscal puede evidenciarse con objetividad, al tratarse de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley, el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.

En esos términos resulta indudable que en beneficio de la certeza jurídica, por regla general, la aplicación de la extrafiscalidad no debe adivinarse por el

³³² La jurisprudencia aludida es la identificada con la clave 1a./J. 46/2005, que aparece publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Mayo de 2005, p. 157, cuyo rubro es del siguiente tenor: "*FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.*"

operador de la ley, sino en todo caso identificarse clara y objetivamente del resultado del trabajo legislativo previo a la emisión de la ley relativa o del propio texto de la norma general correspondiente a la modalidad tributaria afecta.

8.5.2. Modalidades que adopta la extrafiscalidad

Para poder identificar la existencia de la función extrafiscal del tributo, es necesario dimensionar su ámbito normativo, que no se agota con el simple diseño del tributo, sino que puede impactar a todo el sistema tributario tanto en el rubro de las obligaciones tributarias sustantivas como de las obligaciones fiscales formales, mediante el empleo de mecanismos ya sea de represión o de promoción de conductas, lo que revela un aspecto negativo o positivo en el modo de funcionar de la extrafiscalidad³³³.

Será por tanto, en función del fin de interés general que se pretenda alcanzar que debe estructurarse la extrafiscalidad, es decir, si se pretende reprimir o desincentivar alguna conducta, habrán de elegirse mecanismos que agraven la carga tributaria, ya sea sustantiva o formal, mientras que si lo que se quiere es promocionar o incentivar alguna actividad, deben seleccionarse instrumentos que aligeren la carga impositiva o faciliten la aplicación del sistema tributario³³⁴.

Dentro de esos ámbitos de represión o promoción, la extrafiscalidad puede tener diversos grados, pudiendo representar un papel principal, secundario o exclusivo³³⁵, según sea la dimensión de la intención por lograr el fin no fiscal.

De acuerdo con ese orden, en el primer supuesto (papel principal), la finalidad extrafiscal resulta fundamental y la recaudatoria queda relegada a segundo término, lo que revela una fuerte pretensión de lograr el fin de interés

³³³ Cfr. CUBERO TRUYO, Antonio M, *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1997, p. 15.

³³⁴ Cfr. CASADO OLLERO, Gabriel, *Los fines...*, *op. cit.*, p. 128.

³³⁵ Cfr. BORRERO MORO, Cristóbal J., *op. cit.*, p. 47.

general a pesar del sacrificio del monto de los ingresos; en el segundo caso (función secundaria), la recaudación de ingresos es el objetivo principal y el fin extrafiscal secundario, lo que revela una relajada o leve intención de conseguir el propósito diverso; y el tercero (labor exclusiva), en el que el único fin perseguido es el extrafiscal, mientras que el recaudatorio se presenta como accesorio y puede incluso no tenerse previsto o no lograrse (ejemplo de esto es el supuesto de la no sujeción)³³⁶.

Bajo ese panorama, es posible realizar una clasificación enunciativa de las normas extrafiscales, sobre la base de dos grandes grupos atinentes al tipo de mecanismo, a precisar: el represivo o desincentivo y el promocional o de incentivo³³⁷.

1. Normas extrafiscales represivas o de desincentivo

Cuando el objetivo de la extrafiscalidad consiste en desincentivar, disuadir, frenar, reprimir o limitar alguna conducta económica o social que el Estado estime nociva o, por lo menos, no conforme con el interés general, establece en su regulación alguna o algunas medidas que incrementen la carga tributaria o las obligaciones formales relativas, entre otras pueden citarse, a título de una subclasificación, las siguientes:

a) La creación de nuevos tributos de corte extrafiscal

³³⁶ Sobre los papeles exclusivo y principal de la extrafiscalidad GÓNZALEZ GARCÍA realiza una interesante crítica al referirse a los impuestos, señalando que no existen aquellos exclusivamente fiscales, ni exclusivamente extrafiscales, que es cierto, pueden cubrir fines extrafiscales, pero estos nunca serán preponderantes, ya este tributo se creó para recaudar y además puede servir para otras cosas, pero no al contrario. *Cfr. Serie de Conferencias..., op. cit.*, p. 21.

³³⁷ Para esta clasificación se toma auxilio de la compilación realizada por AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari, en *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, p. 85 y ss. Así como de las ideas de CASADO OLLERO, Gabriel, *Cfr. Los fines..., op. cit.*, p. 128 y ss.

Mediante el establecimiento de nuevos tributos que, además de recaudar, tengan la finalidad de que el Estado actúe como represor de alguna conducta no deseada. En este caso, es patente que la recaudación habrá de incrementarse por el nacimiento de un nuevo tributo que tendrá los mismos elementos constitutivos de cualquier otro, sólo que alguno de ellos habrá de revelar, por su especial contenido, la intención de obtener, además, otro fin de interés general. Como ejemplos de éstos pueden citarse los diversos y novedosos impuestos en materia ambiental³³⁸.

b) Utilización de tributos ya existentes

También es posible que la extrafiscalidad se vincule con los tributos existentes en el sistema jurídico, ajustándolos en sus elementos o en las obligaciones formales relativas para conducir el fin extrafiscal. En este ámbito es posible, citar los siguientes:

- a) Ampliar el hecho imponible.
- b) Vincular a otras personas como sujetos pasivos.
- c) Aumentar la base o la cuota.
- d) Crear cuotas adicionales.
- e) Limitar o negar las deducciones.
- f) Suprimir los beneficios fiscales que extrañamente pudieran existir en el sistema.

³³⁸ Sobre estos tributos se han escrito excelentes trabajos, entre otros, el de BORRERO MORO, Cristóbal J. *La tributación...*, *op. cit.*, y el de GARCÍA NOVOA, César, <<Instrumentos fiscales de protección del medio ambiente. La problemática para su adopción>>. *XXI Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Volumen 1, Parte II, Barcelona-Génova, 2002, p. 665 y ss. y el de HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

- g)** En relación con otras obligaciones no necesariamente sustantivas, establecer o agravar recargos, determinar mayores requisitos o medidas especiales para declarar la situación fiscal, entre otras.

De esas medidas que sirven para disuadir o limitar una conducta determinada se desprende que a diferencia de lo que algunos autores señalan³³⁹, el empleo de la extrafiscalidad no necesariamente trae consigo una caída en la recaudación, por el contrario es capaz de obtener mayores ingresos para la Hacienda Pública, ya que la nota común en estas medidas es el incremento de la carga tributaria; aunque es cierto, no se establecen para propiamente obtener fondos, sino casi puede decirse que para dejar de obtenerlos, pues la no recaudación es síntoma de que el diverso fin se ha alcanzado³⁴⁰, esto es, si la medida de represión ya no produce ingresos, quiere decir que ya no se está actualizando la hipótesis de hecho que, por no deseada, se había agravado en su aspecto impositivo.

2. Normas extrafiscales de incentivo o promocionales.

A diferencia de lo anterior, cuando el Estado desea fomentar, estimular, promocionar, alentar o mejorar alguna actividad social o económica, utiliza mecanismos de desgravación o minoración tributaria³⁴¹, así como privilegios o tratos especiales en el cumplimiento de obligaciones formales, que son conocidos como beneficios fiscales o medidas de fomento³⁴², de muy diferente contenido, entre otros, los siguientes:

- a)** La supresión de tributos.

³³⁹ Entre otros, SOLER ROCH, Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, S.A., Madrid, 1983, p. 36.

³⁴⁰ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *op. cit.*, p. 23.

³⁴¹ Cfr. BORRERO MORO, Cristóbal J., *op. cit.*, p. 56.

³⁴² Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, <<Medidas fiscales para el desarrollo económico>>, *op. cit.*, p. 365.

- b)** El establecimiento de no sujeción para determinada actividad o acto específico.
- c)** La elección de un tributo o gravamen específico.
- d)** La exención parcial o total del tributo.
- e)** El establecimiento de mínimos exentos (gravar a partir de determinada cantidad).
- f)** La minoración o reducción de la base gravable. de las cuotas o tarifas.
- g)** Las deducciones (en mayor número o cantidad).
- h)** Las bonificaciones.
- i)** Las reducciones.
- j)** Las subvenciones
- k)** Las condonaciones.
- l)** La inmunidad fiscal (internacional y nacional).
- m)** Otros beneficios en el rubro de obligaciones formales, como la consolidación fiscal, la declaración mediante presentación de dictamen de estados financieros, fomento al cumplimiento voluntario (amnistía respecto del pago de créditos anteriores), etcétera.

De este señalamiento enunciativo de mecanismos de incentivo extrafiscal se advierte como nota común preponderante, el sacrificio de la recaudación en beneficio de la consecución del fin diverso, al grado incluso de prescindir de ésta en una determinada situación, como es la relativa a la no sujeción sobre cierta manifestación de capacidad económica, en la que la regla general de supuestos es la imposición; aspecto que debe entenderse representa una excepción dentro

de un sistema tributario, pues la regla general debe ser la obtención de recursos como característica propia del tributo.

No está por demás señalar que esas técnicas de aliento a determinadas conductas en sacrificio de la recaudación son las más criticadas a nivel de la doctrina, sobre la base de que es posible que sean sustituidas por otras medidas que restauren el equilibrio patrimonial en acatamiento del principio de justicia financiera³⁴³; sin embargo, esas medidas diversas de restauración quedan fuera del ámbito tributario y su establecimiento depende de decisiones económico políticas ajenas a esta investigación.

En México existen muchos ejemplos prácticos de algunas de esas modalidades de desincentivo o incentivo que adopta la extrafiscalidad, entre otros, los siguientes:

1. La defensa de la moneda frente al aumento desmedido de la circulación dineraria, mediante el establecimiento de tributos a esa circulación injustificada, siendo un ejemplo de éstos el impuesto a los depósitos en efectivo³⁴⁴, que a pesar de no haber sido concebido expresamente con ese objetivo, materialmente si logra reducir las transacciones de dinero en efectivo.
2. La dirección cualitativa del consumo que puede obtenerse, entre otros medios, estableciendo gravámenes especialmente intensos sobre determinados artículos, como el impuesto especial sobre producción y

³⁴³ SOLER, ROCH, Teresa, *op. cit.*, p. 45.

³⁴⁴ Corroboración esta postura, la hipótesis prevista en el artículo 1° de la Ley del Impuesto a los Depósitos en efectivo publicada el 1 de octubre de 2007 en el Diario Oficial de la Federación, que es del tenor siguiente:

"Artículo 1. Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley respecto de todos los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero.

No se considerarán depósitos en efectivo, los que se efectúen a favor de personas físicas y morales mediante transferencias electrónicas, traspasos de cuenta, títulos de crédito o cualquier otro documento o sistema pactado con instituciones del sistema financiero en los términos de las leyes aplicables, aún cuando sean a cargo de la misma institución que los reciba."

servicios sobre el tabaco, bebidas alcohólicas, gasolina, diesel y bebidas energizantes³⁴⁵.

3. La protección de ramas especiales de la producción o de determinadas formas de empresa, o el otorgamiento de beneficios a ciertos consumidores, mediante bonificaciones o tasas tributarias especiales para la enajenación de cierto tipo de bienes, prestación de determinados servicios, uso o goce temporal de algunos bienes o exportación de mercancías o servicios específicos, como el caso de la tasa 0% que establece el artículo 2°-A de la Ley del Impuesto al valor Agregado en vigor³⁴⁶.

³⁴⁵ Es ilustrativo de esta aseveración lo dispuesto en el artículo 2° de la Ley Especial sobre Producción y servicios en vigor que establece contribuciones específicas sobre el valor de actos y actividades relacionadas con ciertos productos cuyo consumo se pretende regular, que es del siguiente texto conducente:

"ARTICULO 2°. Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:

- 1. Con una graduación alcohólica de hasta 14°G.L. 25%*
- 2. Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20°G.L. 30%*
- 3. Con una graduación alcohólica de más de 20°G.L. 50%*

B) Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables. 50%

C) Tabacos labrados:

- 1. Cigarros. 160%*
- 2. Puros y otros tabacos labrados. 160%*
- 3. Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano. 30.4% [...]*

D) Gasolinas: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2°-A y 2°-B de esta Ley.

E) Diesel: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2°-A y 2°-B de esta Ley.

F) Bebidas energizantes, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizantes 25% [...]"

³⁴⁶ Ese artículo es del tenor conducente siguiente:

"ARTICULO 2°-A. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación de:

- a). Animales y Vegetales que no estén industrializados, salvo el hule. [...]*
- b). Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:[...]*
- c). Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.*
- d). Ixtle, palma y lechuguilla.*
- e). Tractores para accionar implementos agrícolas [...]*
- f). Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.*

4. La corrección del reparto tradicional de la renta y del patrimonio, concebida como uno de los instrumentos más decisivos en el terreno de la socialización, a través del establecimiento de tributos redistributivos, como el impuesto sobre la renta o el impuesto predial, entre otros, que establecen tasas o tarifas progresivas que se incrementan a medida de que aumenta la base imponible³⁴⁷.

Esos ejemplos son sólo muestras de la gran variedad de supuestos que puede adoptar el tributo en beneficio de la consecución de objetivos constitucionales diversos al estrictamente recaudatorio y establecen señales de alerta en cuanto a la necesidad de precisar los principios que permiten el uso de esa función extrafiscal, a efecto de evitar la desnaturalización del tributo y un ejercicio arbitrario de esa noble y legítima tarea.

Las precisadas explicaciones y evidencias acerca del ámbito y modalidades que adopta la extrafiscalidad comprueban plenamente que el tributo no es sólo un

g). Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

h). Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

i). Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. [...]

II. La prestación de los siguientes servicios independientes:

a). Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos [...]

b). Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.

c). Los de pasteurización de leche.

d). Los prestados en invernaderos hidropónicos.

e). Los de despepite de algodón en rama.

f). Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

g). Los de reaseguro.

h). Los de suministro de agua para uso doméstico.

III. El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.

IV. La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley.

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley."

³⁴⁷ Es el caso del impuesto sobre la renta para las personas físicas, entre otros ejemplos, el de los contribuyentes que obtienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado para los que se establece una tasa progresiva según el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En el supuesto del impuesto predial, es ilustrativo el ejemplo del artículo 130 del Código Fiscal del Distrito Federal, que establece una tarifa progresiva en función del valor del inmueble relativo.

medio que el Estado tiene a su alcance para allegarse de recursos económicos a efecto de sufragar el gasto público, sino también es un instrumento de política financiera, económica y social para la obtención de otros propósitos constitucionales plenamente identificados; por lo que esa diversa función debe integrarse como elemento esencial del concepto de tributo, precisamente por formar parte de la naturaleza de ese instituto.

Una vez identificado ese último elemento esencial del tributo, la extrafiscalidad, debo advertir que se encuentra naturalmente relacionado con los demás elementos que quedaron de manifiesto en capítulos precedentes según el resultado de la interpretación de diversos preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que me permite arribar a un concepto de ese instituto que propongo en los siguientes términos:

- Tributo es la obligación pública consistente en una prestación patrimonial a título definitivo a cargo de la persona que realiza una conducta lícita que es reflejo de capacidad económica, cuyo objeto es obtener los recursos necesarios para financiar el gasto público y atender a la realización de otros fines contenidos en la Constitución.

Ese concepto de tributo bien podría legislarse a nivel federal en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación que se refiere a las contribuciones y las clasifica; mientras que a nivel estatal, sería factible incluirlo en las disposiciones que se relacionen con la idea de contribuciones o con la clasificación de éstas.

CAPÍTULO 9

NECESIDAD DE RECONOCIMIENTO EXPRESO Y REGULACIÓN DEL ELEMENTO EXTRAFISCAL QUE INTEGRA EL CONCEPTO DE TRIBUTO

9.1. Falta de reconocimiento expreso de la función extrafiscal del tributo en la Constitución y en leyes ordinarias de México

Una vez que ha quedado de manifiesto que en la actualidad el tributo no tiene exclusivamente una finalidad recaudatoria, sino es posible que también persiga otros propósitos a través de diversas formas de promoción o desincentivo, es momento de magnificar que no existe en la Constitución Federal ni en la legislación ordinaria de México, alguna norma que reconozca de manera expresa esa función extrafiscal, sólo ciertas disposiciones como el artículo 123, apartado A, fracciones XII, XIV y XXIX y apartado B, fracción XI, así como el artículo 131, párrafo segundo, de la Carta Magna (antes analizados), aportan evidencias directas de la existencia de esa función y escasos esfuerzos interpretativos de la academia, la doctrina y la jurisprudencia han logrado descubrir en esos y otros preceptos constitucionales, como son los artículos 25, 26 y 28 (también antes estudiados), los fundamentos torales de la posibilidad de utilizar al sistema tributario con un objetivo paralelo, accesorio o adicional al estrictamente recaudatorio.

En otras palabras, comprobado como elemento del concepto de tributo el de ser un instrumento para obtener otros propósitos constitucionales sumados al recaudatorio, a través de la evidencia de algunas de las hipótesis que autorizan o entrañan el ejercicio de la función extrafiscal, parece extraño que no exista en la actualidad un precepto constitucional o legal que contenga una norma de carácter general, abstracta, impersonal y obligatoria que identifique por su nombre a la extrafiscalidad y menos aun que la delimite en su contenido esencial y regule su ejercicio de manera eficiente y en respeto de los relativos derechos de los gobernados.

Por consecuencia, tampoco existe disposición jurídica alguna que obligue al legislador a revelar el empleo, sustento y objetivos de la función extrafiscal del tributo, apenas se han bordado escasos criterios de jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación que brindan determinados lineamientos que informan sobre el ejercicio de la extrafiscalidad y su correcto uso.

En efecto, de lo dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se advierte expresamente precisada sólo la función recaudatoria del tributo, en su artículo 31, fracción IV, sin que algún precepto de ese Ordenamiento Fundamental reconozca de manera expresa que los tributos pueden emplearse con otras finalidades además de la fiscal³⁴⁸, aunque es cierto, tampoco existe alguna disposición que prohíba expresamente las funciones extrafiscales del tributo; antes bien, como ha quedado evidenciado en capítulos precedentes, existen preceptos fundamentales que de manera directa e indirecta, aunque no expresa, permiten el uso de los tributos para la consecución directa de fines de política económica y social reconocidos constitucionalmente.

Meritorio resulta señalar que en México existen disposiciones en la Constitución General de la República cuya interpretación bien podría confundir el entendimiento hasta el grado de conducir a pensar que están prohibidos los tributos que no tengan fines fiscales, a saber, los que a continuación se transcriben textualmente:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

I. [...]

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.”

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

³⁴⁸ Así lo han corroborado las palabras de DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Cfr. Op. cit.*, p. 287 y ss.; GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, *Cfr. Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, Porrúa, México, 2000, p. 69; y FLORES ZAVALA, Ernesto, *Cfr. Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Porrúa, México, 1965, p. 254.

I. [...]

IV: Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

[...]”

Del resultado de la interpretación sistemática de esos preceptos de la Constitución Mexicana en relación con el citado artículo 31, fracción IV, del mismo Ordenamiento Fundamental, doctrinarios como DE LA GARZA han concluido que los ingresos públicos tributarios constituyen el medio para cubrir el gasto público y, en consecuencia, existe el deber constitucional de que los tributos sólo se empleen para satisfacer la necesidad de recaudar³⁴⁹.

También se han emitido otras opiniones extremas en el sentido de considerar que en México no está permitido establecer tributos con fines extrafiscales, debido a que según lo dispuesto en el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal, el Congreso de la Unión sólo debe decretar los tributos que basten para satisfacer el presupuesto de egresos, es decir, se ha enarbolado la opinión de que no existe la facultad del legislador federal para dar al tributo otra finalidad que no sea la de sufragar los gastos públicos³⁵⁰.

No puedo compartir esas respetables posturas, pues es patente que parten de una interpretación literal³⁵¹ y aislada de los citados preceptos constitucionales, los que es evidente sólo precisan los órganos legislativos en los que radica la potestad tributaria en el ámbito federal, dotándolos de la facultad para imponer

³⁴⁹ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 325.

³⁵⁰ Cfr. GORDOA LÓPEZ, *op. cit.*, pp. 68 y 69.

³⁵¹ A este tipo de interpretación hace referencia GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, como reminiscencia de la Revolución Francesa y debatida en la época del Código Napoleónico, para indicar que no constituye una verdadera interpretación sino un reflejo para evitar las interpretaciones arbitrarias y desconectadas del texto de la ley. Cfr. <<La interpretación de las normas tributarias>>, en *Efectos de la Ley del Presupuesto sobre el Ordenamiento Tributario*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, número 15, Aranzadi, Navarra, 2000, p. 47.

contribuciones, mas de manera alguna limitan las funciones del tributo y, en todo caso sólo determinan cuál debe ser el destino del producto de la recaudación, no la única función del tributo.

En esos términos, los fines extrafiscales de los tributos no están reconocidos expresamente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero tampoco están prohibidos en forma alguna, lo que autoriza en cierta forma su uso.

Asimismo, en la legislación ordinaria de México tampoco hay un reconocimiento de la función extrafiscal del tributo, a diferencia de lo que acontece en otros países, como puede citarse el caso en del Reino de España en el que la previsión de los fines extrafiscales de los tributos se encuentra expresamente reconocida desde hace más de cuarenta años en su Ley General Tributaria, ordenamiento jurídico que es equivalente a la naturaleza y contenido del Código Fiscal de la Federación de este país.

En efecto, en España, el artículo 4º de su Ley General Tributaria del 28 de diciembre de 1963 ya establecía, en lo conducente, lo siguiente:

*"Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos, han de servir como instrumentos de la política económica general, para atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional."*³⁵²

Esa disposición legal, actualmente abrogada, pero de contenido semejante a la vigente en ese país, indudablemente que reconocía en el tributo además de la finalidad recaudatoria, otras funciones y objetivos en los ámbitos económico y social.

³⁵² Actualmente abrogada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003.

Al respecto, YEBRA MARTUL-ORTEGA³⁵³ distinguió en esa disposición legal cuatro finalidades, una primera principal o implícita y tres secundarias o adicionales, a precisar en ese orden:

- a) Recaudar ingresos públicos.
- b) Servir como instrumento de la política económica.
- c) Coadyuvar en la estabilidad y progreso sociales.
- d) Lograr una mejor distribución de la renta nacional.

El mismo YEBRA MARTUL-ORTEGA destacó en su momento, que el precepto legal (ya no vigente) establecía los fines extrafiscales como un imperativo legal, esto es, como un deber del legislador de utilizar los tributos no sólo con fines recaudatorios, según las expresiones *“además de [...] han de servir [...]”* demostrativas de que las finalidades no fiscales del tributo debían considerarse como una exigencia legal; de otra manera, concluyó el maestro, *“sería necesario suprimir el término <<además>> y utilizar en la redacción la expresión <<podrán servir>>”*³⁵⁴.

Esos comentarios fueron evidentemente observados en la redacción que se dio a la nueva disposición legal en la que también se albergó el reconocimiento de los fines extrafiscales de los tributos, a saber: el artículo 2.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria Española en vigor, que es del tenor siguiente:

“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender

³⁵³ Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, <<Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria>>, *Hacienda Pública Española*, número 32, Madrid, 1975, p. 148.

³⁵⁴ Cfr. *Ibid.* pp.146 y 147.

*a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.*³⁵⁵

La apreciación literal de esta nueva disposición corrobora que se adoptaron plenamente comentarios como los de YEBRA MARTUL-ORTEGA, pues se eliminó el término “*además*” y la expresión “*han de servir*”, se sustituyó por la de “*podrán servir*”. Cambio que evidentemente otorga otra dimensión a la aceptación legal de los fines extrafiscales, en tanto que la interpretación del texto anterior, como bien lo aseveró el destacado maestro, conducía a la convicción de que la utilización del tributo con fines no fiscales era un deber del legislador. Ahora, la nueva expresión empleada es indicativa de una opción o posibilidad, mediante la que no se constriñe al creador de la ley a hacer uso de la extrafiscalidad, pues el término “*podrá*”³⁵⁶, derivado del verbo “*poder*”, considerado en abstracto, implica “*Tener expedita la facultad o potencia de hacer una cosa. Tener dominio, autoridad o manejo.*”³⁵⁷

A pesar de que se transformó lo que en principio implicaba un deber del legislador de utilizar el tributo con diversos fines, en una posibilidad u oportunidad de darle también finalidades no recaudatorias, lo cierto es que se conservó su reconocimiento y emitió un pronunciamiento acorde con la propia naturaleza del tributo que es eminentemente recaudatoria y constituye la base para entender que no puede constreñirse al legislador a darle a este instituto siempre otra finalidad diversa, pues de así imperarlo, se exterminaría la aceptación de los tributos cuya única finalidad expresa fuera la fiscal, lo que resultaría un contrasentido en función de la naturaleza eminentemente recaudatoria de las contribuciones.

³⁵⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003.

³⁵⁶ Es importante destacar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una tesis en la que plasmó el criterio de que el empleo del verbo “*poder*”, en ciertos casos (no como en el presente), no necesariamente implica una facultad o poder de decisión. Esa tesis es la identificada como 2a. LXXXVI/97, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Agosto de 1997, p. 217, que tiene el siguiente rubro: “*PODER. EL USO DE ESTE VERBO EN LAS DISPOSICIONES LEGALES, NO NECESARIAMENTE IMPLICA UNA FACULTAD DISCRECIONAL.*”

³⁵⁷ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de autoridades*, ed. facsimilar de la de 1737, Madrid, Gredos, 1990. p. 87.

La nueva redacción legislativa del reconocimiento de la extrafiscalidad, en realidad amplió la dimensión de la función y para corroborarlo, siguiendo la metodología de YEBRA MARTUL-ORTEGA, es posible distinguir en el nuevo precepto legal en comento una finalidad fundamental en el uso del tributo y otras paralelas, secundarias, accesorias o adicionales, a precisar:

- a) Obtener recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.
- b) Servir de instrumento de la política económica general.
- c) Atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

La primera de esas finalidades de rango fundamental en la determinación del tributo ya se encontraba contenida en el artículo 4º de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963; sin embargo, se advierte fue precisada en el sentido de que los ingresos o recursos, producto de los tributos, serán para el sostenimiento de los gastos públicos.

La segunda finalidad se encontraba señalada en los mismos términos en la ley abrogada y, en realidad, con la precisión de la nueva redacción de la tercera (que a continuación se comenta), quizá ya no era necesario indicarla en el texto del nuevo artículo.

Ahora bien, la tercera de las finalidades indicadas representa un cambio sustancial, ya que al precisarse que los tributos pueden servir para atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución, no solamente se aclara el ámbito de los propósitos no fiscales de los tributos, sino se magnifica en la propia extensión de la Constitución Española, pues la expresión no limita el uso del tributo ya a algún económico, social o de distribución de la renta nacional, sino lo proyecta sobre todos y cada uno de los principios y fines constitucionales, de ahí que pueda aseverar que el legislador español reconoce que los tributos pueden servir para la consecución directa de cualquiera de los postulados de la

Carta Fundamental, lo que en realidad representa un avance significativo en la aceptación y regulación de la extrafiscalidad.

Esa experiencia española debe ponderarse en México y, porqué no, emularse, en la medida que representa una prueba práctica no sólo de la posibilidad de reconocer normativamente en el tributo fines extrafiscales, sino también a efecto de establecer lineamientos para su uso y regulación, en beneficio de los legisladores que crean las contribuciones, de la Administración tributaria que las aplica y de los gobernados que tienen el deber de pagarlas.

Evidencia muy diferente se presenta en la legislación ordinaria de México, en la que para empezar el Código Fiscal de la Federación, que tiene el carácter de legislación fiscal federal, no reconoce en el legislador la facultad de hacer uso de los tributos con fines extrafiscales. Sólo establece en su artículo 1º como finalidad del tributo, la de sufragar el gasto público³⁵⁸ y, en su artículo 2º, sin definir al tributo lo clasifica en impuestos, derechos³⁵⁹, aportaciones de seguridad social³⁶⁰ y contribuciones de mejoras³⁶¹.

Además, el examen exhaustivo de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación revela que sólo reconoce de manera expresa el empleo de algunas medidas extrafiscales, como las previstas en su artículo 39; disposición en la que faculta al Presidente de la República para emitir resoluciones de carácter general, en ciertos casos y en beneficio de determinadas actividades, mediante las que condone contribuciones o autorice su pago en parcialidades, facilite el

³⁵⁸ El texto conducente señala: *“Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.”*

³⁵⁹ Equivalentes a las tasas de que trata el artículo 2º de la Ley General Tributaria Española.

³⁶⁰ Contribuciones a cargo de las personas físicas o morales que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones en materia de seguridad social. En España son identificadas como parafiscales por tener un destino específico dentro del gasto público.

³⁶¹ Equivalente a las contribuciones especiales de que habla el artículo 2.b. de la Ley General Tributaria Española, pero con una definición más reducida, pues en México sólo se distinguen a las que sean producto del beneficio directo de obras públicas, mientras que en España se reconocen también a las que sean producto del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

cumplimiento de las obligaciones formales o, conceda subsidios o estímulos fiscales³⁶².

Es corolario de la anterior que en la Constitución y en la legislaciones mexicanas no existe un reconocimiento expreso y puntual de los fines extrafiscales de los tributos, cuyo uso ha sido salvado exclusivamente por los criterios de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que más adelante analizo.

9.2. Examen jurisprudencial de la función extrafiscal del tributo

En México, la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación se ha encargado de justificar en la práctica la función extrafiscal del tributo, así como de establecer su contenido, algunos de los límites y ciertas condiciones para su uso; sin embargo, esa noble y ardua labor jurisprudencial no es suficiente para considerar integrada a la extrafiscalidad como un elemento destacado y autónomo

³⁶² Al realizar la aseveración en cuanto la naturaleza extrafiscal de los supuestos previstos en ese artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, no escapa a mi atención que existe la tesis 2a. LXXIX/2008, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, Junio de 2008, p. 435, que lleva por rubro: "*ACTIVO. EL DECRETO DEL EJECUTIVO FEDERAL POR EL QUE EXIME DEL PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO Y OTORGA DIVERSAS FACILIDADES A LOS CONTRIBUYENTES QUE INDICA, CON BASE EN EL ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.*"

El criterio contenido en esa tesis fue aprobado por mayoría de tres votos contra dos de los señores Ministros de esa Sala, y en él se esbozo el criterio de que los decretos expedidos por el Presidente de la República, conforme al artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación no participan de la naturaleza fiscal, ya que, se afirmó, nacen por virtud de contingencias naturales, económicas o sociales y su fin es mitigar estos males inmediatamente, entre otros medios, a través de la no recaudación, pero este elemento accidental es el único aspecto relacionado con el ámbito tributario, porque no pretende regular la estructura de una contribución, su mecánica, el vínculo con otros tributos o los efectos de su aplicación como la devolución, compensación, acreditamiento u otras figuras. Sin embargo, tal criterio no es obligatorio y aun refiriéndose sólo al supuesto de la citada fracción I del artículo 39, no puede compartirse ni considerarse extensivo a las demás hipótesis de ese artículo 39, pues cualquiera que sea la razón y condiciones para exentar o condonar el pago de contribuciones o modificar sus condiciones de pago, es indudablemente una medida que reviste la naturaleza fiscal, pues impacta en la recaudación, por más que resulte temporal, transitoria o de orden privativo y, como tal, debe regirse por los principios de justicia fiscal, pero examinarse desde la óptica de una modalidad extrafiscal, como un incentivo para sectores necesitados, por lo que bajo el tamiz del principio de equidad tributaria podría encontrar una justificación en relación con aquellos sectores no afectados que no requieren del estímulo.

del concepto de tributo y menos para estimar legitimado y eficientemente regulado el empleo de esa función, por las razones que más adelante preciso.

En la línea de reconocimiento de la función extrafiscal del tributo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversos criterios jurisprudenciales en los que acepta que además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público tienen los tributos, éstos pueden servir *accesoriamente* como instrumentos fiscales de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país, mientras no violen los principios que rigen la imposición de los propios tributos³⁶³.

El primer comentario que sobre el particular debo realizar se orienta en el sentido de advertir que la función no fiscal del tributo fue reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación bajo la puntualización de accesoria a la recaudación y, por cierto, en los primeros precedentes jurisprudenciales sin citar fundamento alguno, esto es, los pronunciamientos iniciales de ese Alto Tribunal del País que aceptaron la extrafiscalidad no invocaron para sustentar su uso algún fundamento constitucional o legal, sólo expresaron razones derivadas de la realidad práctica del tributo que justificaron en la medida de no ser contrarias a la finalidad esencial de ese instituto, que es la recaudatoria.

Asimismo, los primeros precedentes jurisprudenciales del reconocimiento de la función extrafiscal en México determinaron que ésta es legítima siempre que

³⁶³ Uno de esos criterios se encuentra plasmado en la jurisprudencia P./J. 18/91 emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, Junio de 1991, p. 52, cuya sinopsis dice:

“CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.”

responda, de manera general, a los principios que rigen a los propios tributos, que no sólo son los estrictamente tributarios, sino también otros principios formulados de modo genérico, pero de aplicación directa y reiterada como son los relacionados con la seguridad jurídica, el derecho a la intimidad personal, la inviolabilidad del domicilio y los relativos al derecho sancionador.

Esa precisión en cuanto a los principios fundamentales que de manera genérica rigen también el uso de la extrafiscalidad aunque correcta, parecería ociosa, pues no podría concebirse la constitucionalidad de un tributo que no respete todos los principios fundamentales que regulan el ejercicio de los actos de autoridad.

Con el paso del tiempo y al tenor de nuevos precedentes, la Suprema Corte de Justicia de la Nación precisó que los límites a los que debe ajustarse la función extrafiscal son los principios de justicia fiscal de legalidad, proporcionalidad³⁶⁴, equidad y destino al gasto público consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos³⁶⁵; pero debo aclarar que esto no significa ni debe entenderse en el sentido de que los tributos con fines extrafiscales o las modalidades que adopta la extrafiscalidad ya no deban responder también a todos los demás principios exigibles constitucionalmente en función a cada una de las situaciones jurídicas afectas de los gobernados, pues reitero, cada acto de autoridad debe observar los principios constitucionales que determinan su existencia, definen su contenido y limitan su ejecución.

³⁶⁴ Principio que exige al creador del tributo establecer el deber de contribuir en forma proporcional a la capacidad económica del contribuyente.

³⁶⁵ Así lo definió el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis P. CIV/99 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: X, Diciembre de 1999, p. 15, cuyo rubro dice: "*CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.*"

Ya en su nueva integración³⁶⁶ el Tribunal Supremo de México reiteró el reconocimiento a la extrafiscalidad como función accesorio del tributo, pero además precisó la obligación que el legislador tiene de justificarla expresamente en el proceso legislativo correspondiente, bien sea en la exposición de motivos, en los dictámenes legislativos o en la misma ley, a efecto de revelar su existencia y contenido no sólo para el conocimiento y defensa de los particulares, sino también ante la posibilidad del examen de constitucionalidad de las normas extrafiscales que precisa del análisis de las verdaderas razones que el legislador tuvo en cuenta para crearlas³⁶⁷.

Quizá el precedente más significativo y reciente sobre el tema de la extrafiscalidad está representado por la jurisprudencia 1a./J. 28/2007 sustentada por la Primera Sala del Tribunal Constitucional de México, que finalmente identifica un fundamento de la extrafiscalidad en el artículo 25 de la Constitución Federal, al advertir que este precepto establece funciones del Estado que bien pueden coadyuvarse con el uso del sistema tributario, entre otras: la rectoría económica del desarrollo nacional encaminada a la justa distribución del ingreso y de la riqueza; la planeación, coordinación y orientación de la actividad económica; la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades; la participación con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; el apoyo e impulso a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente; el fomento y protección de la actividad económica de los particulares³⁶⁸.

³⁶⁶ A partir de las reformas constitucionales que reestructuraron la integración y competencias de ese Alto Tribunal, publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1994.

³⁶⁷ Ese criterio fue sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia identificada con la clave 1ª./J. 46/2005, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXI, Mayo de 2005, p.157, cuyo rubro es el siguiente: "*FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.*"

³⁶⁸ Esa jurisprudencia fue publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Marzo de 2007, p. 79 y lleva por rubro: "*FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL*

Las anteriores precisiones revelan que el reconocimiento de la función extrafiscal del tributo ha evolucionado satisfactoriamente en la jurisprudencia mexicana, al grado de establecerle un marco jurídico propio en el que se justifica su ejercicio, se establecen algunos de sus límites, se crean ciertas condiciones necesarias para su debido uso por parte de las autoridades legislativas y se fomenta, incluso, su utilización correcta.

Esa evolución acelerada del reconocimiento y regulación de los fines extrafiscales de los tributos en la jurisprudencia mexicana encuentra su origen en la necesidad de justificar jurídicamente una realidad práctica, como es el empleo de la extrafiscalidad no reconocido expresamente en la Constitución Federal ni en las leyes ordinarias de México.

9.3. Necesidad de reconocimiento expreso y regulación de la función extrafiscal

La falta de aceptación general de la función extrafiscal del tributo como elemento que integra el concepto del propio instituto, ha determinado que hasta ahora no se haya tenido la plena convicción de reconocerla y regularla expresamente en la Constitución Federal y en la legislación de México, lo que constituye un obstáculo para su absoluta legitimidad³⁶⁹ y correcto uso; sin que permita arribar a una conclusión diversa la inexistencia de alguna prohibición respecto del empleo de esa función o su reiterada aceptación jurisprudencial.

Me pronuncio en ese sentido, pues mientras en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el tributo tiene reconocida expresamente la

ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS."

³⁶⁹ LASARTE ÁLVAREZ, Javier, se ha pronunciado en términos semejantes, al señalar que la falta de reconocimiento constitucional de la función extrafiscal de los tributos, lógicamente, supone un primer obstáculo para el reconocimiento de la constitucionalidad de las normas en que aparezca una utilización del tributo como instrumento de política económica o social. *Cfr. El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, p. 43.

finalidad recaudatoria y su consecución se encuentra regulada no sólo por los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, sino también por otros axiomas de índole económica, práctica y teleológica que se desprenden de los artículos 126 y 134³⁷⁰; la finalidad extrafiscal del tributo no aparece aceptada de manera expresa en el Pacto Federal y aun cuando éste tampoco la prohíbe, la justificación de su uso sólo puede derivarse, como se ha visto, de la interpretación de algunos preceptos constitucionales, lo que deja a la función extrafiscal en evidente minusvalía jurídica y a las resultas del constante cuestionamiento de su legitimación y utilización en los ámbitos legislativo, económico, jurídico y social, por más que su intención también responda a intereses plasmados en la Carta Magna, en tanto que ante esa falta de reconocimiento y regulación siempre podrá alegarse la facultad para emplear medios directos de satisfacción a esos intereses que estén constitucionalmente reconocidos y no invadan la materia tributaria.

Además, la ausencia de reconocimiento constitucional expreso de la función extrafiscal, que determina por consecuencia su falta de regulación, sin duda es capaz de permitir que bajo esa figura pueda encubrirse un excesivo juego en el que prácticamente todo sea posible³⁷¹, al grado extremo de poder dar lugar a arbitrariedades al encubrirse en la extrafiscalidad tratos injustificados para determinados contribuyentes.

No puedo dejar de apuntar que la extrafiscalidad ha presentado en la doctrina intensa polémica, no sólo por utilizar al tributo para satisfacer directamente otros fines diversos al recaudatorio (ya superada)³⁷²; sino también, por la delimitación del fenómeno, tanto en el rubro de los supuestos en que puede

³⁷⁰ Principios que ya precisé en este trabajo, en el apartado 6.2. titulado *"La regulación de la función recaudatoria del tributo."*

³⁷¹ Cfr. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, *op. cit.*, p. 178.

³⁷² CASADO OLLERO, Gabriel, señala que el problema ya no radica en la aceptación o legitimidad constitucional del intervencionismo fiscal, pues es una realidad que el tributo "[...] junto a la función recaudatoria (recaudar para gastar), puede conseguir directa y autónomamente (sin atravesar el ciclo tradicional de ingreso-presupuesto-gasto) la realización de los fines del ordenamiento constitucional." Cfr. *Los fines...*, *op. cit.*, p.113 y 115.

concretarse³⁷³, como en la instrumentación extrafiscal del mecanismo tributario, particularmente, en su aplicación en el seno de los principios tributarios, pues se ha aseverado que, en cierta medida se aparta de ellos³⁷⁴, al grado de tener concedida una libertad desmedida para su empleo, pues no existe una doctrina coherente en cuanto a sus límites, siendo esto lo que preocupa a los planteamientos menos rígidamente dogmáticos³⁷⁵.

En voz de YEBRA MARTUL-ORTEGA, la doctrina se pregunta en cuanto a la extrafiscalidad ¿qué fronteras constitucionales existen para esa legislación impositiva intervencionista? pues al margen de encontrarse constitucionalmente legitimada, debe analizarse si esa intervención tiene límites constitucionales³⁷⁶.

No es fácil contestar esa pregunta, menos aun en sistemas jurídicos en los que constitucionalmente ni siquiera se encuentra reconocida expresamente la función extrafiscal del tributo³⁷⁷ y, entonces, su legitimidad debe buscarse, incluso, en las normas constitucionales que consagran objetivos o principios de interés general. Por lo que en esos casos, la falta de regulación del fenómeno es todavía más severa, pues sus límites quedan sólo en manos de la legislación ordinaria, claro, de estar ahí regulada la extrafiscalidad³⁷⁸, o de los criterios jurisprudenciales de los tribunales y, en todo caso, de la doctrina.

³⁷³ Cfr. MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, 282.

³⁷⁴ Cfr. GARCÍA FRIAS, María Ángeles, *op. cit.*, p. 172.

³⁷⁵ Cfr. PALAO TABOADA, Carlos, <<Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva>>, *Estudios en Homenaje al profesor Federico de Castro*, Tomo II, Tecnos, Madrid, 1976, p. 396.

³⁷⁶ Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, <<Medidas fiscales para el desarrollo económico>>, *op. cit.*, p. 366.

³⁷⁷ Es el caso de España, México, Italia y Alemania, entre otros, aun cuando el primero y el último de estos países en sus respectivas leyes tributarias sí reconocen la función extrafiscal del tributo, según lo precisa YEBRA MARTUL-ORTEGA, al destacar que el artículo 4º (actualmente 2.1, párrafo segundo) de la Ley General Tributaria Española, otorga al tributo la cualidad de medio de intervención económica y de realización de objetivos sociales; y que el artículo 3º de la Ordenanza Tributaria Alemana, establece que la función recaudatoria del tributo puede ser, incluso, un fin secundario. Cfr. <<Medidas fiscales para el desarrollo económico>>, *op. cit.*, p. 348 a 354.

³⁷⁸ Al respecto, no debe entenderse como regulación de la extrafiscalidad, el simple reconocimiento legal de la función no fiscal del tributo, sino el establecimiento de las bases para su utilización y relativos límites; de ahí que ni siquiera en España o Alemania, en cuyas legislaciones ordinarias se acepta la multifuncionalidad del tributo, puede estimarse ésta regulada.

Son al respecto atendibles las opiniones de YEBRA MARTUL-ORTEGA, en el sentido de que si bien no se opone del todo a la utilización del tributo con fines no fiscales, por lo menos, sí lo hace en la medida de que no está regulada la coordinación entre la extrafiscalidad y los demás institutos tributarios³⁷⁹; y la de GONZÁLEZ GARCÍA, que señala:

*“Los fines extrafiscales resultan legítimos, siempre que no prescindan de la capacidad contributiva, en el sentido que no sea impuesta una incidencia fiscal sobre una reducida capacidad económica por parte de un impuesto gravoso o un tributo leve sobre una notable capacidad económica.”*³⁸⁰

En suma, la falta de aceptación general de la función extrafiscal como elemento del concepto de tributo y la ausencia de su reconocimiento y regulación en la Constitución de México generan conflictos en cuanto a la justificación de su uso, polémica respecto a la primacía o armonía de los principios que rigen la imposición tributaria y, además, es susceptible de dar margen a la arbitrariedad no sólo en su utilización, sino también en su entendimiento jurídico y en el análisis de constitucionalidad.

Son ilustrativos en esta línea de pensamiento los comentarios de CASADO OLLERO en el sentido de que el problema de los fines extrafiscales del tributo no radica ya en la aceptación o legitimidad del intervencionismo fiscal, sino en *“la delimitación constitucional del fenómeno.”*³⁸¹ Contundente aseveración que corrobora la necesidad de que constitucionalmente también se reconozca que el tributo también tiene una función no fiscal y se regule ésta mediante lineamientos esenciales.

³⁷⁹ Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, *ibíd.*, p. 369.

³⁸⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Medidas fiscales...*, *op. cit.*, p. 32.

³⁸¹ Cfr. CASADO OLLERO, Gabriel, *Los fines...*, *op. cit.*, p. 20.

También, LEJEUNE VALCÁRCEL comulga con la idea de adecuar y delimitar constitucionalmente las funciones del tributo a través de las siguientes palabras:

*"Un perfecto conocimiento de lo que hoy es el tributo exige considerarlo como parte integrante del total marco jurídico en el cual surge, es decir, la Constitución. Y esta consideración constitucional del tributo exige a su vez: *Entenderlo como una de las diversas instituciones constitucionales, todas las cuales, en conjunto, deben hacer posible el cumplimiento de los fines que la Constitución persigue. Como consecuencia, es necesaria la adecuación de la institución tributaria en su conjunto, y al igual que las demás instituciones constitucionales, al principio o principios básicos de carácter constitucional, y en virtud de cuya actuación será posible que las diferentes instituciones constitucionales permitan alcanzar esos fines que la Constitución busca como deseables para la sociedad."*³⁸²

Muchas opiniones, como las anteriores, se han formulado en el sentido de evidenciar la necesidad jurídica de reconocer de manera expresa la función extrafiscal del tributo, así como los lineamientos esenciales y límites de su empleo, lo que implicaría establecer una regulación mínima de esa función en beneficio de la certeza jurídica y la interdicción de la arbitrariedad.

No está por demás destacar que el reconocimiento constitucional de la función extrafiscal de las contribuciones, sin la precisión de los lineamientos esenciales de su regulación, no bastaría para desterrar la incertidumbre existente sobre los supuestos en los que esa función puede proceder, así como respecto de los requisitos, condiciones y límites de su uso, lo que permitiría prolongar la tolerancia de su empleo arbitrario por parte de las autoridades legislativas.

³⁸² LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, *op. cit.*, p. 166.

Para demostrar este último aserto debo puntualizar que el uso del tributo para la consecución de otros fines constitucionalmente reconocidos, por más bondadosos que éstos puedan parecer, no puede ser llevado al grado de crear peligros económicos o violar principios jurídicos fundamentales, entre los que necesariamente se encuentran los de justicia tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal³⁸³.

Permitir constitucionalmente que el legislador haga uso de la función extrafiscal del tributo no significa atribuirle un poder ilimitado, como lo señala MOSCHETTI³⁸⁴, sino dotarlo de un instrumento de regulación económica y social dentro del ámbito de la fiscalidad, en cuyo seno la extrafiscalidad sólo se justifica ante la observancia armónica de todos los principios que regulan el ejercicio de la potestad tributaria normativa.

Como colofón debo precisar que es de capital importancia que el reconocimiento y regulación mínima de la función extrafiscal se realice en la Constitución General de la República y no en una ley ordinaria aunque fuera de ámbito federal, pues como se ha visto, esa actividad constituye uno más de los elementos esenciales del concepto de tributo que se desprenden del propio Pacto Fundamental, por lo que debe también quedar ahí previsto y regulado; además, porque es necesario que las disposiciones relativas sirvan de parámetro para ampliar su obligatoriedad a nivel estatal y evitar que quede al arbitrio de los congresos locales la fijación y regulación de la extrafiscalidad que tiene su génesis, fundamento y contenido en el Texto Federal.

³⁸³ Respecto de esa postura existen diversas tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quizá la más ilustrativa por su propio rubro es la identificada con la clave P. CIV/99, sustentada por el Tribunal Pleno, que aparece publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999, p. 15, cuya sinopsis establece: "*CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.*"

³⁸⁴ Cfr. MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 287.

9.4. La función extrafiscal del tributo debe responder a los principios formales y materiales que regulan el ejercicio de la potestad tributaria normativa

El uso de la función extrafiscal del tributo debe observar, con los ajustes que correspondan a la consecución concurrente de los fines fiscales y no fiscales, todos los principios formales y materiales que regulan el ejercicio de la potestad tributaria normativa³⁸⁵; los primeros en el ámbito externo de la imposición (seguridad jurídica) y los segundos en el ámbito interno del tributo (elementos esenciales); principios jurídicos que para una mayor claridad de exposición debo citar analíticamente en atención al uso de la extrafiscalidad, pero sin ánimo de llegar a la exhaustividad y menos a una posición dogmática.

9.4.1. Los principios formales que debe respetar el elemento extrafiscalidad del tributo

Los principios formales son los que dan existencia y validez a la imposición como acto de autoridad, concebidos en el marco de la garantía de seguridad jurídica³⁸⁶ que consagra la Constitución Federal, por lo que no permiten sacrificio alguno en beneficio de la consecución de la finalidad extrafiscal del tributo, entre esos axiomas puedo citar, a título enunciativo, los siguientes: el de reserva relativa

³⁸⁵ Esta facultad se circunscribe a la creación de tributos y no a la aplicación de éstos, teniendo una serie de limitaciones de fuente y de contenido que son resultado de la aplicación de los principios generales del Derecho Tributario. *Cfr.* PRIEGO ÁLVAREZ; Fredy, << La Potestad Tributaria Normativa: El Concepto >>, en *Manual de Derecho Tributario, op. cit.*, p. 122.

³⁸⁶ Sobre la dimensión del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, la Primera Sala del Tribunal Constitucional de México ha sostenido que sus manifestaciones concretas se pueden compendiar en la certeza en el Derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, su suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través del seguimiento de varios principios, entre otros, el de jerarquía normativa. Tal criterio aparece contenido en la tesis 1a. LVII/2012, visible en la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VII, Abril de 2012, Tomo 1, p. 880, cuyo rubro es del tenor siguiente: "*SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.*"

de ley, competencia, fundamentación y motivación, y no retroactividad en perjuicio del contribuyente (o, a contrasentido, retroactividad en beneficio).

9.4.1.1. El principio de reserva relativa de ley

Ese axioma se encuentra previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, bajo el postulado de contribuir al gasto público de la manera que dispongan las leyes y ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional de México en el sentido de que no todos los elementos del tributo, sino sólo los esenciales, es decir, el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago³⁸⁷, deben precisarse en una ley como expresión de un acto formal y materialmente legislativo³⁸⁸. De modo que el uso de la función extrafiscal también debe plasmarse en una norma legal cuando mediante la formulación de cualquiera de sus modalidades, ya sea de incentivo o de desincentivo, impacta a alguno de esos elementos esenciales de la contribución³⁸⁹.

³⁸⁷ En diversas tesis y jurisprudencias que resulta prolijo citar, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha referido a los elementos esenciales del tributo, omitiendo a la época de pago, sin que exista criterio que justifique esa diferente apreciación.

³⁸⁸ Al respecto es ilustrativa la tesis P. CXLVIII/97 sustentada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, p. 78, cuyo rubro es el siguiente: "*LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.*"

³⁸⁹ Ese criterio deriva, además, de las consideraciones emitidas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 1a./J. 46/2005, cuyo rubro es "*FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.*" (antes invocada y examinada), pues si conforme a esta postura el legislador tiene la obligación de justificar la utilización del tributo para la consecución de fines extrafiscales, es precisamente porque es el que hace uso legítimo de esos fines, obviamente a través de establecer en una ley las modalidades tributarias afectas a esos propósitos diversos al recaudatorio.

También, el Máximo Órgano de Justicia en el País ha emitido diversos criterios estableciendo, como principio, que las exenciones tributarias, deducciones, reducciones y otras modalidades que entrañan el empleo de la función extrafiscal del tributo, deben establecerse en ley. Basta citar como ejemplo palmario de esa postura la jurisprudencia P./J. 31/2002 sustentada por el Tribunal Pleno, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Julio de 2002, p. 998, cuyo rubro señala: "*EXENCIONES FISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLAS EN LEY, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA QUE REGULA LA MATERIA IMPOSITIVA, CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN IV, 28, PÁRRAFO PRIMERO, 49, 50, 70 Y 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.*"

9.4.1.2. El principio de competencia

Está consagrado en el artículo 16, párrafo primero, de la Constitución General de la República y exige que la autoridad esté facultada por una disposición de carácter general para actuar en el sentido que se propone. Principio que en relación con el empleo de la función extrafiscal del tributo precisa de la satisfacción de tres potestades diferentes que deben estar reunidas en el ente creador relativo, a señalar, las siguientes:

- La primera vinculada con el principio de reserva relativa de ley, consistente en que sólo la autoridad con atribuciones para legislar puede hacer uso de la extrafiscalidad.
- La segunda referida a la observancia de la distribución de la potestad tributaria normativa, que ilustra en cuanto a la existencia de facultades exclusivas de la Federación para imponer contribuciones de manera exclusiva sobre las materias establecidas en el artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución Federal; potestades concurrentes para la Federación y las entidades federativas en las materias no reservadas, según lo dispuesto en el artículo 124 constitucional; y en favor de las haciendas municipales, que ejercitan los congresos locales sobre la propiedad inmobiliaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 115, fracción IV, constitucional.
- La tercera cifrada en la facultad genérica para perseguir el fin extrafiscal³⁹⁰, consistente en que la autoridad, además de ser titular de la potestad tributaria normativa, debe ser competente para regular la actividad vinculada con la extrafiscalidad.

Para una mayor claridad respecto del último de estos presupuestos de la observancia del principio de competencia en relación con el empleo legítimo de la

³⁹⁰ En este sentido se ha pronunciado HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, al examinar las posturas sobre la exigencia de la doble competencia para imponer tributos ambientales, que son de eminente esencia extrafiscal. *Cfr. Derecho Tributario Ambiental, op. cit.*, pp. 185 a 188.

función extrafiscal del tributo, puedo citar como ejemplo el siguiente: la Asamblea Legislativa del Distrito Federal tiene facultad para imponer contribuciones a la propiedad inmobiliaria, según se desprende de lo dispuesto en el párrafo último del inciso b) de la fracción V de la base primera del apartado C del artículo 122 en relación con el diverso 115, fracción IV, inciso a), ambos preceptos de la Constitución Federal; además, es criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que no le es aplicable a esa legislatura la prohibición de establecer exenciones y subsidios que al respecto prevé el párrafo segundo del inciso c) de la fracción IV del artículo 115 constitucional³⁹¹; sin embargo, carece de competencia para decretar una medida extrafiscal edificada en la consecución de una finalidad que no le compete regular, como sería la conceder una exención del pago del impuesto predial en relación con inmuebles destinados al servicio de banca y crédito que estén custodiados por seguridad privada, sobre las motivaciones de reducir el costo de funcionamiento de esas instituciones, fomentar su protección y la seguridad de los usuarios, pues en términos del artículo 73, fracción X, constitucional, es facultad exclusiva de la Federación legislar sobre intermediación y servicios financieros, lo que incluye la organización de las instituciones de crédito, aspecto en el que quedan comprendidos su viabilidad económica y seguridad³⁹².

³⁹¹ Tal criterio está contenido en la jurisprudencia 2a./J. 82/2006 sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Junio de 2006, p. 212, cuyo rubro es el siguiente: *"EXENCIONES O SUBSIDIOS A FAVOR DE CONTRIBUYENTES, RESPECTO DE GRAVÁMENES RELATIVOS A LA PROPIEDAD INMOBILIARIA. LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DEL DISTRITO FEDERAL PUEDE ESTABLECERLOS."*

³⁹² La definición del alcance de esa competencia exclusiva está plasmada en la jurisprudencia P./J. 71/97 sustentada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se encuentra publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Septiembre de 1997, p. 545, cuyo rubro es el siguiente: *"CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL. INSTITUCIONES DE CRÉDITO. LA FACULTAD EXCLUSIVA DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA LEGISLAR SOBRE INTERMEDIACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS, INCLUYE LO RELATIVO A SU SEGURIDAD."*

9.4.1.3. El principio de fundamentación y motivación

Se encuentra establecido en el artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en términos generales, se entiende como la exigencia de que todo acto de autoridad debe expresar con precisión, el precepto aplicable al caso y también señalar, concretamente, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables al caso de que se trate³⁹³. Sin embargo, tratándose de actos legislativos, ese principio tiene un significado propio en el sentido de entender a la fundamentación como la existencia de facultades de la autoridad que expide la norma general para actuar en el ámbito jurídico afecto dentro de los límites que la Constitución le confiere; y por motivación, a la evidencia de que la ley responde a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas³⁹⁴.

De tales precisiones se sigue que fundamentación y motivación de una norma extrafiscal implican, además de la existencia de facultades de la autoridad para actuar (fundamentación), la evidencia acerca de la necesidad, idoneidad y razonabilidad de la medida extrafiscal (motivación).

En relación con la fundamentación debo puntualizar que no se colma con la evidencia de facultades para legislar de manera general, sino específicamente para hacerlo como titular tanto del ejercicio de la potestad tributaria normativa, como de la actividad vinculada con el fin extrafiscal, que debe estar prevista o consentida en el texto constitucional.

³⁹³ Así lo ha establecido el criterio reiterado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siendo ilustrativa al respecto la jurisprudencia identificada con el número 11 de la Segunda Sala de ese Alto Tribunal, publicada en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, Informe 1973, Parte II, p. 18, cuyo rubro es el siguiente: "*FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.*"

³⁹⁴ Ese criterio fue sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia publicada en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 146, p. 149, cuyo rubro dice: "*FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.*"

Sobre este último aspecto debo reiterar que el uso de la función extrafiscal del tributo sólo puede considerarse legítimo cuando las finalidades no recaudatorias que persiga estén previstas o consentidas en el ordenamiento constitucional. Será por tanto, concluye SOLER ROCH, apoyándose en MANZONI, que la legitimidad de la extrafiscalidad habrá de buscarse en las normas y principios generales y particulares dictados en la Constitución³⁹⁵. Por consiguiente, los fines extrafiscales del tributo pueden hallarse en los muy diversos preceptos que componen la Carta Magna³⁹⁶.

Son ilustrativas al respecto las ideas de FERREIRO LAPATZA, expresadas en el sentido de que se permite establecer tributos con fines distintos al puramente recaudatorio, siempre y cuando se respeten, entre otras exigencias, “[...] que los fines queridos por el legislador sean queridos y amparados por la Constitución [...]”³⁹⁷.

Tocante a la motivación del acto legislativo que entraña el uso de la función extrafiscal del tributo debo precisar que esas condiciones de necesidad, idoneidad y razonabilidad que la justifican, se erigen sobre la adecuación del medio al fin, lo que implica realizar un juicio de proporcionalidad en el que se determine la necesidad del uso de la extrafiscalidad, su idoneidad para conseguir el diverso fin constitucional y la razonabilidad o proporcionalidad de su empleo sin mayor sacrificio económico que otros medios existentes para satisfacer el fin fundamental; de ahí que ante la evidencia de un exceso o defecto en la justificación de esos presupuestos no debe entenderse motivada la utilización de la medida extrafiscal³⁹⁸.

En cuanto a esas premisas que interesan a la motivación de la función extrafiscal del tributo, ya existen pronunciamientos relevantes del Tribunal

³⁹⁵ Cfr. SOLER ROCH, Teresa, *op. cit.*, p. 45.

³⁹⁶ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *op. cit.*, p. 37.

³⁹⁷ Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, p. 58.

³⁹⁸ En este aspecto también inspiró mi consideración en las ideas que sobre la idoneidad de la función extrafiscal ha externado MOSCHETTI, Francesco, *Cfr. Op. cit.*, p. 290.

Constitucional de México, entre otros, el que emitió al resolver sobre la constitucionalidad del artículo 8º, fracción I, inciso f), de la Ley Especial sobre Producción y Servicios (legislación vigente en el 2004), cuya exención del tributo especial ahí prevista consideró legislativamente motivada por resultar idónea, necesaria y razonable para proteger a la industria azucarera que ponderó como de interés público y constitucional.³⁹⁹

9.4.1.4. El principio de no retroactividad en perjuicio y la observancia de la retroactividad en beneficio

Para abordar el principio de no retroactividad en perjuicio, debe partirse de la premisa de que por retroactividad jurídica se entiende a la traslación de la vigencia de una norma jurídica creada en un determinado momento histórico, a un lapso anterior al de su creación. En otras palabras, se refiere a la operatividad en el tiempo de una norma que le permite tener eficacia respecto de actos sucedidos previamente a su expedición. No se trata en realidad de que una norma "*pueda ir hacia el pasado*", en el sentido literal de las palabras, sino a que la disposición jurídica relativa se le concede, para el caso específico, eficacia respecto de actos sucedidos antes de entrar vigor.⁴⁰⁰

Para SAINZ DE BUJANDA, la retroactividad implica un discernimiento en cuanto a determinar si ante los cambios legislativos las leyes nuevas han de aplicarse a situaciones nacidas bajo el amparo de las anteriores (principio de

³⁹⁹ Ese criterio aparece plasmado en la tesis 2a. XXIV/2006 sustentada por la Segunda del citado Tribunal, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Marzo de 2006, p. 534, cuyo rubro es el siguiente: "*PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LOS FINES QUE JUSTIFICAN LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN I, INCISO F), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, SE SUSTENTAN EN EL INTERÉS DE PROTEGER A LA INDUSTRIA AZUCARERA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).*"

⁴⁰⁰ Sobre el particular se siguen los comentarios de HUERTA OCHOA, Karla, a la ejecutoria relativa a la controversia constitucional 33/2002 y el recurso de apelación extraordinaria número 1/2003, del Tribunal Constitucional de México, en *Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, número 20. <<La irretroactividad en el delito de desaparición forzada de personas>>, 1ª ed., Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007, p. 129.

retroactividad) o si deben respetar las situaciones jurídicas ya creadas (principio de irretroactividad)⁴⁰¹.

Desde el punto de vista lógico, la retroactividad implica subsumir ciertas situaciones de derecho pretéritas que no estaban reguladas o, que lo estaban por normas vigentes al tiempo de su existencia, dentro del ámbito de las nuevas normas creadas.

La retroactividad jurídica puede actualizarse mediante un acto del legislador que crea normas generales que vuelvan al pasando, rigiendo o pretendiendo regir situaciones ocurridas antes de la vigencia de la propia norma⁴⁰²; o mediante un acto del operador de la ley, que aplica una norma vigente a una situación pretérita. Por lo que existe una notoria diferencia entre ambos tipos de retroactividad: el de las leyes implica que una norma tiene vigencia respecto de derechos adquiridos o situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor. En cambio, la aplicación retroactiva entraña un acto de decisión del operador de la ley para aplicar una norma vigente a situaciones pasadas, según le esté o no permitido jurídicamente.⁴⁰³

El citado principio se encuentra consagrado en el artículo 14, párrafo primero, de la Constitución General de la República bajo el postulado "*A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*", que se orienta en dos dimensiones diferentes, según el método de interpretación al que se someta su análisis.

Bajo una interpretación literal y funcional, la disposición en estudio es indicativa de una prohibición genérica de la retroactividad jurídica en perjuicio de

⁴⁰¹ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho...*, op. cit. p. 47.

⁴⁰² Tal criterio aparece contenido en la tesis del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Sexta Época del Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Tomo CXXXVI, p. 80, cuyo rubro es el siguiente: "*RETROACTIVIDAD DE LA LEY.*"

⁴⁰³ Esa diferencia aparece concebida en la jurisprudencia 1a./J. 78/2010 sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Abril de 2011, p. 285, cuyo rubro es "*RETROACTIVIDAD DE LA LEY Y APLICACIÓN RETROACTIVA. SUS DIFERENCIAS.*"

persona alguna; y, mediante una intelección a contrario sentido, es reveladora de una autorización de la retroactividad en beneficio.

En otras palabras, lo que la disposición constitucional proscribiera es crear leyes que vayan hacia el pasado en perjuicio de los derechos adquiridos de los gobernados o de situaciones que les benefician, o aplicar normas vigentes para regular hechos pasados, pero no prohíbe que se cree una ley que actué hacia el pasado en beneficio de los gobernados o que pueda aplicarse una norma vigente para definir favorablemente una situación nacida bajo la vigencia de una ley anterior.

Debe tenerse en cuenta que tocante al principio de retroactividad en materia tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que los titulares de la potestad tributaria normativa tienen la obligación de legislar anualmente en materia impositiva para determinar los tributos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, por lo que al respecto se actualiza el interés público que legitima al Estado para poder cambiar las bases de la contribución y entonces los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar para siempre el mismo tributo que afecta su patrimonio⁴⁰⁴.

El anterior criterio otorga a la retroactividad jurídica una especial significación en materia tributaria, pues debe entenderse en el sentido de que impide que en perjuicio del contribuyente se establezcan tributos sobre hechos imponibles totalmente consumados o constituidos, pero no sobre las consecuencias de esos hechos aún no producidas, que sí pueden ser objeto de nuevas contribuciones, así como sobre nuevas actualizaciones del mismo hecho imponible, sobre la premisa de que al ser la contribución de interés social, en la medida de que está encaminada a cubrir el presupuesto de egresos, nadie

⁴⁰⁴ Tal criterio se encuentra contenido en la tesis sustentada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 14 Primera Parte, p. 29, cuyo rubro es el siguiente: "*RETROACTIVIDAD EN MATERIA ADMINISTRATIVA Y FISCAL.*"

adquiere el derecho a tributar siempre lo mismo, es decir, que el haber pagado antes un tributo en determinada entidad, no otorga al contribuyente el derecho a seguir pagando siempre lo mismo ante nuevas actualizaciones del mismo hecho imponible.⁴⁰⁵

De acuerdo con esas premisas, el principio de retroactividad en **beneficio** bien puede operar en auxilio de la consecución de la finalidad extrafiscal del tributo, aunque de manera limitada, para otorgar ciertos beneficios fiscales sobre actividades económicas o sociales que se pretendan fomentar y cuyos hechos imponibles se hayan actualizado durante la vigencia de normas anteriores, ya sea autorizando deducciones o minoraciones sobre pagos realizados por contribuciones causadas; como también permitiendo la transformación de créditos tributarios firmes a pérdidas que reduzcan la base fiscal, o autorizando sobre esos adeudos fiscales la aplicación de condonaciones, bonificaciones u otros estímulos fiscales de desgravación⁴⁰⁶.

9.4.2. Los principios materiales de la imposición tributaria en relación con la extrafiscalidad

Los principios materiales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria normativa son los que determinan los elementos esenciales de la contribución en sus ámbitos cualitativo y cuantitativo⁴⁰⁷, esto es, los que regulan la elección del

⁴⁰⁵ Es orientadora de esas consideraciones la tesis emitida por la Segunda sala de la anterior integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 38 Tercera Parte, p. 53, cuyo rubro señala: "*RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACION.*"

⁴⁰⁶ Respecto de las medidas de desgravación o beneficio fiscal que pueden aplicarse en relación con la observancia de ese principio, resulta ilustrativa la tesis sustentada por el Decimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, identificada con la clave I.15o.A.154 A, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Diciembre de 2010, p. 1759, cuyo rubro es el siguiente: "*DESGRAVACIÓN FISCAL. MEDIDAS QUE PUEDEN TENER ESE EFECTO EN UN SISTEMA TRIBUTARIO.*"

⁴⁰⁷ Al respecto sigo la precisión que sobre los elementos del tributo hace SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, en el sentido de que los cualitativos son el sujeto pasivo y objeto (situación jurídica o de facto cuya actualización causa la contribución relativa); mientras que los elementos cuantitativos son la base y la tasa o tarifa. Cfr. <<Elementos Constitutivos del Tributo>>, en *Manual de Derecho Tributario*, op. cit., pp. 161 y 162.

sujeto pasivo de la obligación relativa; la selección y limitación del objeto de la imposición, es decir, del acto o conducta sobre la que recae; la delimitación de la base o campo de la carga tributaria; la precisión de la parte de la base (tasa proporcional o progresiva), el monto o la aportación (cuota o tarifa) a la que asciende cuantitativamente la contribución; y la fecha en que debe cumplirse con la obligación de pagar o enterar el tributo.

Tales principios materiales son el de generalidad, capacidad contributiva, equidad y destino a gasto público (también conocido como de recaudación), cuya aplicación es posible moderar en favor de la consecución de la finalidad extrafiscal, sin llegar al grado de inobservarlos absoluta y permanente, so pena de extinguir al propio tributo como imposición patrimonial sustentada en la solidaridad y justicia sociales, por las razones que a continuación expongo.

9.4.2.1. El principio de generalidad

En este trabajo ya precisé⁴⁰⁸ que tal principio se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y de acuerdo con el criterio de la Primera Sala del Supremo Tribunal de México, implica una exigencia para que el legislador, al configurar el sistema contributivo y tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre. Axioma que se encuentra asociado con el principio de igualdad y que opera en dos sentidos: uno afirmativo, en tanto implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva sean de alguna forma recogidos en la norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; y, otro sentido, negativo, que se refiere a la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos.

⁴⁰⁸ En el apartado 3.1, titulado "*Análisis de las disposiciones de la Constitución de México relativas al deber de tributar*".

Dentro del seno de la función extrafiscal, ese principio de generalidad puede matizarse para que de manera excepcional se dejen de gravar temporalmente ciertas manifestaciones de capacidad contributiva que emerjan de actividades relacionadas directamente con la consecución de un objetivo reconocido en la Constitución Federal, pero sin dejar de respetar el principio de igualdad con el que funciona articuladamente ese axioma.

Sobre esas bases, es posible que en sacrificio temporal del principio de generalidad se establezcan supuestos de no causación o de exención para los sujetos que se encuentren en la misma situación jurídica o dentro de la misma categoría de contribuyentes vinculados con el objetivo constitucionalmente reconocido que se pretenda alcanzar. Sin que, vale recalcar, ese beneficio pueda ser permanente, en la inteligencia de que el propósito extrafiscal se debe pretender obtener en un tiempo prudente, pues de no ser así, se establecería un privilegio injustificado que quebrantaría los principios de generalidad y equidad en comento⁴⁰⁹.

9.4.2.2. El principio de capacidad contributiva

Ese axioma está concebido en el mandato dirigido a los gobernados en el sentido de contribuir al gasto público de la manera proporcional que dispongan las leyes, que se encuentra contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional e implica la condición básica para que se actualice la obligación de tributar, en la medida de que no es posible cooperar con los gastos públicos ante la ausencia de capacidad económica que determina la imposibilidad material para hacerlo.

⁴⁰⁹ Al respecto es ilustrativo el criterio contenido en la tesis identificada con la clave P. LXXVIII/96, que fue sustentada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Mayo de 1996, p. 112, cuyo rubro es: *"IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACION ESTÁN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS."*

Como lo he precisado, existen criterios que no sólo niegan la admisibilidad de otorgar al tributo cualquier finalidad diversa a la de recaudar ingresos para sufragar los gastos públicos, sino también otros que enfrentan la extrafiscalidad a los principios de justicia fiscal y, en particular, al de capacidad económica, arribando a posturas diversas, unas de las cuales señalan que estas figuras resultan contradictorias; otras que afirman que no es posible subordinar esa capacidad o renunciar a ella ante los fines no fiscales⁴¹⁰; unas más que advierten que la capacidad económica debe ceder en beneficio de la aplicación de otros principios más eficaces para la consecución de objetivos de interés general⁴¹¹; y otras más que señalan que la capacidad económica y la extrafiscalidad pueden coexistir y armonizarse⁴¹².

Por estar demostrado que la capacidad económica es un elemento del concepto de tributo, debo convenir con la última de esas posturas para concluir que el uso de la función extrafiscal debe responder, en primer lugar, a la existencia de la citada capacidad, que debe gravarse de manera armónica con la consecución de objetivos no recaudatorios constitucionalmente reconocidos, sin llegar al grado de afectar los extremos cifrados entre el mínimo vital de subsistencia y la no confiscatoriedad, pues de hacerlo implicaría no establecer un tributo si no una sanción.

En efecto, la presencia de capacidad económica en el contribuyente constituye una importante limitante para el uso de la función no fiscal del tributo,

⁴¹⁰ Como la de SAINZ DE BUJANDA, Fernando, que señala “*jamás la injusticia puede servir a la justicia*” y agrega: “*la equitativa función de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atrayentes que sean*”. Vid. <<Teoría jurídica de la exención tributaria>>, *Hacienda y Derecho*, Editorial Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 385.

⁴¹¹ Cfr. CORTÉS DOMINGUEZ, Matías, <<El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica>>, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda y de Hacienda Pública*, número 60, Volumen XV, Madrid, 1965, p. 1008.

⁴¹² Como la de MOSCHETTI, Francesco, en el sentido de que pueden coordinarse a través de la clave solidaria “[...] *por tanto, requerir bien una bonificación o un mayor gravamen de iguales capacidades económicas, bien, incluso bonificaciones o gravámenes más que proporcionales a las diversas capacidades económicas.*” Cfr. *Op. cit.*, p. 280.

en respeto a la naturaleza inmanente de este instituto⁴¹³, que determina que la extrafiscalidad no puede llegar a violentar el diseño constitucional del tributo, conforme a los principios de justicia fiscal, que distan de ser valores absolutos, pero que sí encierran un mínimo innegociable⁴¹⁴.

Como antes se comprobó, el tributo se distingue de otras imposiciones públicas patrimoniales, fundamentalmente, por ser un medio recaudatorio de ingresos para cubrir el gasto público, que sólo puede ser exigido con arreglo a la capacidad económica de los obligados. Por consiguiente, la extrafiscalidad no habrá de desatender del todo la evidencia de capacidad económica, pues este elemento del tributo constituye a su vez un principio para su imposición. Postura con la que ha coincidido ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA al referirse al impuesto, que es una especie de tributo, al señalar que si “[...] prescindiera del trinomio capacidad económica, igualdad y progresividad, abdicaría de su propio fundamento [...]”⁴¹⁵.

Es entonces palmario que el establecimiento de detracciones patrimoniales no sustentadas en hechos con significado económico, por más que persigan funciones correctoras disminuyendo, moderando, obstaculizando una conducta en beneficio del interés general, no pueden catalogarse como tributos, en todo caso, como lo señala ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, podrían ser asimiladas a <<multas>> sin infracción previa⁴¹⁶.

Por tanto, el respeto ideal al principio en estudio se cifra en la imposición tributaria ajustada a la capacidad económica efectiva del sujeto obligado; conforme a lo cual, sólo la persona que tenga esa aptitud debe ser llamada a contribuir a los gastos públicos, lo que puede evidenciarse ante la identificación de una de las manifestaciones que revelan tal capacidad, a precisar en palabras de

⁴¹³ Así se han pronunciado ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Cfr. Op. cit.*, p. 23; y CASADO OLLERO, Gabriel. *Cfr. Serie de conferencias...*, *op. cit.*, p. 72.

⁴¹⁴ *Cfr.* CUBERO TRUYO, Antonio M., *op. cit.*, p. 21.

⁴¹⁵ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, *op. cit.*, p. 23.

⁴¹⁶ *Ibíd.*, p. 24.

CASADO OLLERO, las siguientes: lo que se gana, lo que se tiene y lo que se gasta⁴¹⁷.

No obstante, como bien lo señala HERRERA MOLINA, esa capacidad económica efectiva puede ceder ante otras exigencias del principio de solidaridad, pero no supone que el principio de la capacidad económica desaparezca ante la pretensión de los objetivos extrafiscales. En todo caso, la desviación o relajación de la capacidad económica sólo estará justificada en la medida en que sirva a otras finalidades constitucionales⁴¹⁸.

En otras palabras, ante la demostración de que la capacidad económica es un mero instrumento al servicio de la solidaridad, puede admitirse una desviación o especial apreciación de ella, que se justifica en la medida de que en el ámbito de la extrafiscalidad el objetivo recaudatorio no es el único que se persigue, por lo que para sumar a la consecución del diverso objetivo de interés general, es factible graduar la carga tributaria de modo tal que permita u obligue al sujeto tributario a actuar en los términos pretendidos, sin desbordar los límites de la no confiscación y del mínimo vital de subsistencia.

Algunas posturas como la de GARCÍA BUENO, apoyándose en las ideas de MANZONI, señalan que el principio de capacidad económica también funciona como parámetro de la imposición, resguardando la medida del tributo, al establecer un equilibrio entre la riqueza y la suma de su detracción, bajo la fórmula “[...] a una manifestación de la primera, corresponde una medida de la segunda [...]”⁴¹⁹.

Esa tesis de que la capacidad contributiva sirve como parámetro de la imposición, debe aceptarse como propia en el uso de la función extrafiscal del tributo, en la medida de que, si como antes se explicó, es imperativo que éstos

⁴¹⁷ Cfr. CASADO OLLERO, Gabriel, *Serie de conferencias...*, op. cit., p. 82.

⁴¹⁸ Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1998, pp. 155 y 156.

⁴¹⁹ Cfr. GARCÍA BUENO, Marco César, op. cit., p.140.

también se establezcan con base en hechos económicos reveladores de capacidad efectiva para contribuir, aunque esa capacidad se aprecie de una manera especial, de la misma forma es necesario que exista también una base que funcione como elemento de medición de la carga tributaria, y que mejor que la propia capacidad económica, como límite mínimo y máximo de la imposición⁴²⁰.

Ahora bien, la observancia de la capacidad económica como parámetro de medición de la carga tributaria en relación con el empleo de la extrafiscalidad, debe tener algunas características propias, pues si bien ha de coincidir en el extremo superior de la imposición, no llegando al grado de resultar confiscatoria, ni invasora del mínimo vital o exento⁴²¹; en el límite inferior, es factible que llegue hasta la liberación de la carga tributaria para determinadas situaciones jurídicas o de hecho, ya sea a través del establecimiento de la no sujeción o de la exención total, que finalmente habrán de tener un carácter temporal o condicional a la obtención de la finalidad recaudatoria del tributo.

Es importante considerar que la fijación del extremo superior de la carga tributaria en los tributos con fines extrafiscales, debe responder a la observancia del principio de la prohibición de la confiscatoriedad, que es realmente difícil de perfilar o definir⁴²², pero que supone incorporar al ejercicio de la potestad tributaria otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible como sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir, siendo lo prohibido, no la confiscación en sí misma, sino aplicada en el seno del sistema tributario, evitando así que se dé a la imposición <<alcance confiscatorio>>. Principio que debe ser observado en la función extrafiscal con el propósito de que la carga tributaria no llegue al grado de destruir la fuente de riqueza imponible con el pretexto de alcanzar un fin no recaudatorio, pues esto tornaría inconstitucional la medida en el ámbito tributario.

⁴²⁰ Cfr. CASADO OLLERO, Gabriel, *Los fines...*, op. cit., p. 121.

⁴²¹ En sentido se ha pronunciado JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. Cfr. *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, p. 121.

⁴²² Cfr. MENENDEZ MORENO, Alejandro, "*Derecho financiero...*", op. cit., p. 85.

También como límite superior de la imposición extrafiscal, se incluye el respeto al mínimo vital de subsistencia o mínimo exento, que en la reconocida opinión de GONZALEZ GARCÍA, constituye un *sub-principio* escondido en el seno de la capacidad económica, en la medida de que sólo puede encontrarse potencialidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, una vez satisfecha la primaria necesidad de subsistencia⁴²³.

Por lo que incardinando la extrafiscalidad en las palabras que respecto al tributo ha pronunciado MICHELI, bien puede decirse que la observancia del principio de capacidad económica en relación con el elemento extrafiscal del tributo, excluye que el poder de imposición pueda ser ejercido en forma que grave el <<mínimo vital>>, en cuanto éste es absolutamente indispensable para vivir, “[...] si se viola tal límite [...] no existe capacidad [...] porque existe el peligro de que [...] no subsista el sujeto.”⁴²⁴

Por consiguiente, si lo que se pretende con el uso de la extrafiscalidad, es reprimir o desincentivar alguna conducta, la selección de mecanismos que agraven la carga tributaria, como método consecuente, determinarán una mayor detracción de la riqueza del sujeto obligado, pero ésta no podrá llegar al grado confiscatorio, ni tampoco afectar el mínimo vital de subsistencia.

En cambio, en el límite inferior de la imposición extrafiscal, si pudiera hablarse en este caso de límite, debe ser la no sujeción o la exención total para determinado sujeto⁴²⁵, sin que aun ante estos supuestos, pueda actualizarse una ausencia de total recaudación dentro del sistema de un tributo, pues de liberarse a todos los sujetos, se estaría en presencia de una no imposición que pertenece a los terrenos de la política fiscal.

⁴²³ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, <<Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del derecho comparado>>, *El Tribunal Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, p. 1206.

⁴²⁴ Cfr. MICHELI, Gian Antonio, *op. cit.*, p. 151.

⁴²⁵ En este sentido se pronuncia CASADO OLLERO, Gabriel. *Cfr. Los fines...*, *op. cit.*, p. 122.

Definidos los extremos de la imposición extrafiscal, se actualiza la necesidad de identificar entre ellos un término medio que sirva de referencia para realizar y distinguir la aplicación de las modalidades represiva o promocional, de modo tal que sea posible saber cuándo se está en presencia de cada una de ellas, esto es, un grado medio dentro del parámetro de esos extremos que revele dónde termina el campo de una medida represiva e inicia el terreno de la medida promocional, y viceversa, pues sólo con esos extremos podría pensarse (en realidad de manera inexacta) que toda imposición que respete la no confiscatoriedad o el mínimo vital de subsistencia, revela la aplicación de una medida incentiva y que toda liberación de la carga que no llegue a la no sujeción o a la exención total, implica una medida represiva.

En efecto, no puede existir mejor elemento que sirva como término medio para la modulación de la extrafiscalidad, que la carga tributaria que habría de soportar el obligado de acuerdo con su capacidad económica efectiva.

Tal postura encuentra sustento en la premisa de que si en los tributos con fines exclusivamente fiscales constituye una exigencia que graven la capacidad económica efectiva del sujeto obligado y en los tributos con fines extrafiscales es posible una desviación o apreciación especial de esa capacidad, entonces, la afectación positiva o negativa a la propia capacidad efectiva, bien sirve de rasero para la aplicación, graduación e identificación de las medidas promocional o represiva, de modo tal que la aplicación de la primera de estas medidas revelará una imposición inferior a la capacidad efectiva del sujeto obligado y, la segunda, una carga tributaria superior a esa capacidad efectiva, claro, insisto, sin llegar a los terrenos prohibidos de la confiscación y del mínimo vital de subsistencia.

En resumen, el principio de capacidad económica también constituye un parámetro de la imposición extrafiscal, en la medida que prevé la adaptación del

fin fiscal del tributo a sus fines extrafiscales⁴²⁶, y a su vez, la apreciación de la capacidad económica efectiva sirve para identificar y modular esa imposición.

9.4.2.3. El principio de equidad

Se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, bajo la disposición de contribuir al gasto publico de manera equitativa, que ha sido interpretada por el Tribunal Pleno del Supremo Tribunal de México, como la exigencia de que los contribuyentes de un tributo que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar la misma situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que da nacimiento al postulado de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales⁴²⁷.

De manera coincidente tanto LEJEUNE VALCÁRCEL⁴²⁸ como GONZÁLEZ GARCÍA⁴²⁹, han puesto de relieve que los fines extrafiscales de los tributos no pueden justificarse sólo en base al principio de capacidad económica o contributiva, sino que es necesario acudir al principio de igualdad.

Sobre el particular, el maestro GONZÁLEZ GARCÍA precisa que la legitimidad del uso de la función extrafiscal del tributo se actualiza siempre que se respeten las condiciones exigidas por el principio de igualdad: trato igual de situaciones iguales; trato desigual de situaciones desiguales. Con lo cual se logra que la justicia tributaria llegue hasta donde la capacidad económica no puede hacerlo, precisamente, por la naturaleza substancialmente recaudatoria de las contribuciones. Concluyendo el distinguido jurista, que de esta forma el principio

⁴²⁶ Así lo expresa AMATUCCI, Andrea. *Cfr. Op. cit.*, p. 411.

⁴²⁷ Ese principio ya se abordó en el capítulo 3, al analizar las disposiciones de la Constitución de México relativas al deber de tributar.

⁴²⁸ *Cfr.* LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, *op. cit.*, p. 161 y ss.

⁴²⁹ *Cfr.* GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Serie de conferencias...*, *op. cit.*, p. 17.

de igualdad puede cubrir las desviaciones o la especial apreciación que en este tipo de tributos debe tener la capacidad económica del obligado⁴³⁰.

De acuerdo con esa espléndida tesis, el principio de capacidad económica en función de la igualdad tributaria, debe entenderse no en el sentido de que todos han de contribuir en igual medida, sino en paridad de condiciones, respetándose, entonces, que no pueden establecerse tratamientos diferenciados en las relaciones de sujetos con idénticas condiciones de capacidad contributiva y en la misma situación jurídica relacionada con la pretendida consecución del objetivo de interés general; generándose así, una fórmula paralela a la igualdad que indica carga positiva mayor a mayor capacidad contributiva e idénticas condiciones de imposición, exacción menor a capacidad contributiva menor y misma situación de imposición.

Sobre esa operatividad armonizada del principio de capacidad económica con el principio de igualdad, PÉREZ DE AYALA⁴³¹ concluye con las siguientes máximas, que también son atendibles en el caso de los tributos con fines extrafiscales:

1. A nadie se le puede gravar si no tiene capacidad económica para pagar.
2. El importe del tributo debe guardar relación con la capacidad económica.
3. A quienes tengan igual capacidad económica se les debe tratar de manera igual, con el tributo.
4. Respecto de quienes tengan desigual capacidad económica, el trato fiscal debe ser el adecuado a dicha situación desigual.

No debe sorprender la relación existente en esas máximas de los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad, pues dentro de un sistema

⁴³⁰ *Ibíd.* p. 18 y ss.

⁴³¹ *Cfr.* PÉREZ DE AYALA, José Luis, *op. cit.*, p. 36.

tributario justo, el primero no puede entenderse sustraído de los otros⁴³², ya que no basta que se tribute en función de la capacidad económica, sino además, también es necesario que todos los que se encuentren en la misma situación lo hagan y lo hagan de manera idéntica o, de encontrarse ante diferente capacidad, lo hagan en proporción a ésta.

En ese orden de ideas, el principio tributario de equidad también debe observarse en relación con la función extrafiscal del tributo, aunque no sobre la óptica del universo de contribuyentes con la misma capacidad económica, sino sobre los contribuyentes en la misma situación jurídica que motive el uso de la función extrafiscal y que tengan la misma capacidad contributiva, es decir, que la extrafiscalidad no debe generar discriminaciones entre los iguales, sino sólo frente a los que resulten ajenos al objetivo constitucionalmente perseguido.

9.4.2.4. El principio recaudatorio

Tal axioma se desprende de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal e implica la exigencia de que los tributos tengan la finalidad de sufragar los gastos públicos, siendo quizá el que resulta mayormente impactado por el uso de la extrafiscalidad de las contribuciones.

En efecto, de los principios de justicia fiscal reconocidos en la mayoría de las constituciones, dos han sido los que más comentarios han merecido con motivo del uso de la extrafiscalidad, a precisar: el recaudatorio, que identifica al tributo como un medio para obtener ingresos necesarios para sufragar el gasto público y el de capacidad económica, que impera que sólo ante la evidencia de ésta es posible establecer la contribución.

Respecto del primero de estos principios, parece encontrarse superado que es susceptible de armonizarse con la modalidad que adopte la extrafiscalidad, de

⁴³² Cfr. FERRIERO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho... op. cit.*, p. 327.

modo tal que si lo que se pretende a través de ella es reprimir o desincentivar alguna conducta, la selección de mecanismos que agraven la carga tributaria, como método consecuente, determinarán una mayor recaudación; mientras que si lo que se quiere es promocionar o incentivar alguna actividad, el empleo necesario de instrumentos que aligeren la carga impositiva, determinarán una menor recaudación⁴³³, nunca hasta la extinción absoluta de manera permanente, pues aun ante el supuesto de no sujeción o de exenciones totales, que no reportan por sí mismas aspectos positivos a la recaudación, éstas deben estar vigentes sólo de manera temporal hasta la obtención del diverso fin constitucional y habrán necesariamente que prevalecer otros supuestos de sujeción en el sistema tributario relativo que aporten ingresos para el gasto público, ya que no debe confundirse la no imposición con la no sujeción o con las exenciones, pues éstas últimas sólo son modalidades dentro de un sistema impositivo que inciden en una menor recaudación, pero nunca la erradicarán del todo.

Además, dentro de los ámbitos de represión o promoción, la extrafiscalidad puede representar un papel principal, secundario o exclusivo⁴³⁴, que a su vez condiciona la recaudación, según sea la dimensión de la intención por lograr el fin no fiscal.

Por consiguiente, en el primer caso, la finalidad extrafiscal resulta de primer orden y la recaudatoria queda relegada a segundo término, lo que evidencia una fuerte pretensión de lograr el fin de interés general a pesar del sacrificio del monto de los ingresos; en el segundo, la recaudación de ingresos es el objetivo principal y el fin extrafiscal secundario, lo que revela una relajada o leve intención de conseguir el propósito diverso y una disminución no muy importante en la recaudación; y el tercero, en el que el único fin perseguido es el extrafiscal, mientras que el recaudatorio se presenta como accesorio y puede, incluso, no

⁴³³ En términos semejantes se ha pronunciado GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, al señalar que en estos casos, la acción del legislador consistirá, pues, en una elevación o en una disminución de la carga tributaria con el objetivo de llamar la atención del contribuyente. *Cfr. Op. cit.*, p. 173.

⁴³⁴ *Cfr. BORRERO MORO, Cristóbal J., op. cit.*, p. 47.

tenerse previsto o no lograrse en relación con determinada modalidad del sistema tributario relativo, como la no sujeción en ciertos casos, que de sí no aporta ingresos, ya que de eso se encarga el resto de los supuestos de causación que deben existir en el sistema impositivo, pues es imposible que la no sujeción sea general a todos los hechos imposables relativos, ya que implicaría en realidad una no imposición, lo que propiamente no constituye extrafiscalidad, sino falta de ejercicio de la potestad tributaria y, en esos términos, sólo podría encajar en una de las técnicas de política fiscal.

Las ideas anteriores ponen de manifiesto que el respeto al principio recaudatorio y su modulación salva a la propia extrafiscalidad de perder su connotación tributaria, pues la hace conservar, al menos, un mínimo de carga tributaria general, siendo labor del principio de capacidad económica, con el que debe administrarse, la graduación de esa carga tributaria.

9.5. El establecimiento de la función extrafiscal del tributo y su regulación eficiente en el texto constitucional

Las ideas, opiniones y consideraciones expuestas a la largo de este trabajo, ponen de manifiesto que existen razones jurídicas y prácticas en demasía para sustentar que es menester que en el texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se incluya una disposición que señale de manera puntual que el tributo, además de ser un medio para obtener los recursos económicos necesarios para hacer frente a las cargas públicas, puede servir como instrumento de la política económica y social, encaminado a satisfacer directamente otros fines de interés general constitucionalmente reconocidos, siempre y cuando la finalidad extrafiscal pueda armonizarse con el respeto a los principios que regulan la potestad tributaria⁴³⁵.

⁴³⁵ Se toman como ideas generales, no materia central de este estudio, entre otras, las expresadas por CUBERO TRUYO, Antonio M. en el sentido de que *“La introducción de motivaciones extrafiscales no*

De esta forma, con más y mejores palabras o, con menos y mejores, bien podrían cubrirse los flancos débiles que actualmente caracterizan a la función extrafiscal del tributo, como una institución sin sustento constitucional expreso, de uso y regulaciones indeterminadas.

Una simple previsión legal en cuanto al reconocimiento genérico de los fines extrafiscales de los tributos, no puede ser realmente compartida en atención a los motivos que a continuación preciso.

El reconocimiento de la función extrafiscal del tributo sólo en el seno de una ley no representaría un asidero suficiente para legitimarla, pues en primer lugar, sería de jerarquía normativa secundaria y, por tanto, de factible cuestionamiento a través de algún medio de control constitucional en el que, hipotéticamente, pudiera desconocerse su conformidad con la Carta Magna y, en tal evento, estarían en peligro todas las normas extrafiscales que a su amparo hubieran nacido, pues en sistemas jurídicos en los que rige el principio de jerarquía normativa, como en México⁴³⁶, las leyes o normas generales deben tener sustento en el Texto Constitucional o, por lo menos no contrariar éste.

Asimismo, no encontrándose reconocida expresamente en la Constitución Mexicana la función extrafiscal en comento, su simple aceptación legal sería insuficiente para garantizar su observancia e imperatividad en las leyes de la misma jerarquía en las que deben establecerse las contribuciones de acuerdo con el principio de reserva relativa de ley que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna.

Lo anterior se explica en función de que al preverse y regularse los fines extrafiscales sólo en una ley, su observancia y aplicación quedarían al arbitrio de los legisladores cuya actuación se rige obligatoriamente por los postulados

puede llegar a violentar el diseño constitucional del tributo conforme a los principios del art. 31.1; principios que distan de ser valores absolutos, pero que sí encierran un mínimo innegociable.” Vid. Op. cit., p. 21.

⁴³⁶ En México el principio de jerarquía normativa se encuentra consagrado en el artículo 133 de su Constitución Federal, que señala que este mismo ordenamiento es la Ley Suprema de la Unión.

constitucionales, no por lo establecido en otras leyes ordinarias. Por lo que en ese escenario, ante el desprecio o mal uso que algún legislador hiciera de los fines no fiscales de los tributos se generaría un conflicto de leyes que implicaría determinar cuál debe ser aplicada, lo que no podría ser resuelto en alguno de los medios de control constitucional que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 105 y 107 de la Carta Magna son, respectivamente, las acciones de inconstitucionalidad, las controversias constitucionales y el juicio de amparo, cuya materia es el examen de la inconstitucional de las leyes, que sólo puede derivar de su contradicción con los preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero no con ordenamientos secundarios de igual jerarquía normativa⁴³⁷.

De igual forma, la simple prevención legal del reconocimiento, por más detallada que se hiciera, sólo regiría para el nivel de gobierno que la estableciera, ya sea el Federal o el que compete a cada una de las entidades federativas de México, de acuerdo con el principio de distribución de las competencias legislativas federales y locales que se desprende de lo dispuesto en los artículos 40, 49, 50, 73, 115, 116, 122 y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Otra razón para no poder estimar suficiente un simple reconocimiento legal de las funciones extrafiscales de los tributos, consiste en que éste sólo implicaría una autorización para el uso de la extrafiscalidad, más no una regulación jurídica específica, en tanto no determinaría el ente o entes que de ella pueden servirse, ni cuáles son sus límites o los principios que debe acatar en relación con el sistema tributario y, en general, con los demás intereses generales.

⁴³⁷ Tal criterio fue sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 34/98 visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Julio de 1998, p. 25, cuyo rubro es el siguiente: *"INFONAVIT. LA CONTRADICCIÓN PLANTEADA ENTRE LA LEY DE DICHO INSTITUTO, REFORMADA POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 6 DE ENERO DE 1997, Y LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO, EN CUANTO AL LÍMITE SUPERIOR SALARIAL Y A LOS CONCEPTOS QUE SE EXCLUYEN DEL SALARIO PARA EFECTOS DEL PAGO DE APORTACIONES PATRONALES, NO CONSTITUYE UN PROBLEMA DE CONSTITUCIONALIDAD, SINO DE LEGALIDAD."*

Tampoco es suficiente para descartar la necesidad de normar constitucionalmente la extrafiscalidad, la evolución jurisprudencial respecto del reconocimiento de esa función del tributo y del esbozo de lineamientos para su delimitación y regulación, pues dejando a salvo la idoneidad e importancia de los esfuerzos interpretativos de los juzgadores, lo cierto es que no tienen un asidero constitucional sólido y los criterios se han construido ante lagunas constitucionales y con base en interpretaciones extensivas que, además, sólo son obligatorias para las autoridades jurisdiccionales.

En efecto, la jurisprudencia que establecen los tribunales del Poder Judicial de la Federación, según lo dispuesto en el artículo 94, párrafo décimo, de la Constitución General de la República, es obligatoria en los términos que establezca la ley y, al respecto, del artículo 217 de la Ley de Amparo en vigor a partir del tres de abril de 2013, se advierte que sólo resulta obligatoria para los órganos jurisdiccionales, no así para los legisladores y las autoridades administrativas⁴³⁸.

Además, en términos de lo dispuesto en el artículo 107, párrafos tercero y cuarto, de la Constitución Federal, las declaraciones generales de inconstitucionalidad de leyes no resultan aplicables para las normas generales de naturaleza tributaria, en cuyo ámbito se encuentran las relativas a la función extrafiscal de las contribuciones.

De acuerdo con lo anterior, las autoridades legislativas y las administrativas no se encuentran vinculadas con la jurisprudencia ni en el ámbito tributario son procedentes las declaraciones generales de inconstitucionalidad, por lo que los criterios jurisprudenciales relativos a la extrafiscalidad pueden no observarse y

⁴³⁸ Respecto de la obligatoriedad de la jurisprudencia sólo para las autoridades jurisdiccionales es ilustrativa la jurisprudencia 2a./J. 38/2002, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Mayo de 2002, p. 175, cuyo rubro es el siguiente: "*JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS.*"

entonces crearse normas y generarse otros actos que no respeten el uso racional, ponderado y útil de esa importante función del tributo,

Asimismo, la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 228 de la nueva Ley de Amparo, puede válidamente ser interrumpida mediante un procedimiento eminentemente sencillo, como es la emisión de una ejecutoria en sentido diferente al sustentado, lo que revela la ineficacia material de los avances de la jurisprudencia para fundamentar sólida y permanentemente la función extrafiscal del tributo.

En ese orden de ideas, para que la extrafiscalidad pueda desarrollarse sanamente en el seno de sistema jurídico Mexicano, como un elemento del concepto de tributo, son necesarios su reconocimiento y regulación mínima en la Constitución Federal, sin que baste una aceptación de su uso en la leyes ordinarias, pero mientras esto no suceda, habrán de seguirse construyendo sólo sobre el papel sustentos indirectos en los demás principios constitucionales.

Debo magnificar que ese reconocimiento y regulación constitucionales de la extrafiscalidad integrarían un concepto más amplio⁴³⁹ y actual de tributo, en el que sin renunciar al papel jurídico que lo distingue como medio para obtener los recursos económicos para satisfacer el gasto público, se destaque como una institución perfectamente integrada en el resto del sistema jurídico y subordinada a los principios constitucionales que le son superiores⁴⁴⁰, entre los que se encontrarán los que definen al propio tributo distinguiéndolo de las otras prestaciones patrimoniales, entre ellos, el de respeto a la capacidad económica y al de fin recaudatorio, con los que podrá armonizarse, pero no al grado de extinguirlos, pues de ser así, entonces, como bien lo ha aseverado AMATUCCI, se estaría en presencia de cualquier otra cosa, menos de un tributo⁴⁴¹.

⁴³⁹ De este concepto habla GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, señalando que es el más aconsejable. *Cfr. Serie de conferencias...*, *op. cit.*, p. 50.

⁴⁴⁰ En este aspecto se recogen ideas de LEJEUNE VALCÁRCEL. Ernesto. *Cfr. Op. cit.*, p. 222.

⁴⁴¹ *Cfr. AMATUCCI, Andrea, Medidas fiscales...*, *op. cit.*, p. 51.

Es importante destacar que los fines no fiscales de las contribuciones, como lo asevera AMATUCCI⁴⁴², se han convertido ya en fundamento de la definición del concepto de tributo, por lo que al reconocerlos y regularlos no se estaría desnaturalizando ese concepto; además de que la extrafiscalidad se establecería no como una finalidad imperativa para todos los tributos, sino opcional o eventual, aplicable sólo en aquellos en que pudiera resultar necesaria, sin desprecio alguno sobre las notas características dominantes del propio tributo, es decir, el respeto a la capacidad económica y el fin recaudatorio.

A lo largo de este capítulo ha quedado de manifiesto la necesidad de que el elemento extrafiscal del tributo se reconozca expresamente en la Constitución Federal y también se fijen en ésta las bases mínimas para su regulación a través del respeto y armonización de los principios que regulan la potestad tributaria normativa.

Por tanto, para satisfacer esa necesidad de regulación propongo la adición de un párrafo segundo a la fracción IV del artículo 31 constitucional que considero puede ser del tenor siguiente:

- Las contribuciones también podrán servir para la consecución de los fines contenidos en esta Constitución, sin dejar de observar los principios que regulan el ejercicio de la imposición tributaria, aunque los relativos a la generalidad, la capacidad contributiva, la equidad y la recaudación tengan que ser ajustados a la naturaleza y contenido del propósito pretendido.

⁴⁴² *Cfr.* AMATUCCI, Andrea, *op. cit.*, p. 409.

CAPÍTULO 10

CONCLUSIONES

10.1. BREVIARIO TEMÁTICO

En capítulos anteriores de esta investigación analicé el tributo desde diferentes puntos de vista, destacando la falta de precisión en México de su concepto, las implicaciones que al respecto se actualizan y la necesidad de fijar un concepto propio en una norma de carácter general.

Identifiqué los elementos de un concepto constitucional de tributo, tanto los tradicionalmente aceptados, que entienden a ese instituto como una obligación pública de los gobernados para contribuir definitivamente a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva; como los elementos de un concepto actual de tributo, que lo revelan como una imposición que debe establecerse sólo sobre conductas lícitas y que tiene, además, una función extrafiscal que le resulta inmanente e inescindible, la cual puede concebirse voluntariamente por el legislador.

También examine la necesidad de que el uso de la función extrafiscal del tributo se regule en la Constitución Federal de México para evitar su empleo arbitrario, a título de coartada ideológica y contrario a los principios formales y materiales que regulan el ejercicio de la potestad tributaria normativa; axiomas cuya inobservancia priva al tributo de su esencia, que es la de una contribución de los seres humanos cifrada en la solidaridad y en la justicia sociales.

10.2. CONCLUSIONES

A continuación, preciso las principales conclusiones a las que arribe en el desarrollo de esta investigación, no con un propósito dogmático, sino ilustrativo,

para iluminar las razones y los fundamentos jurídicos, teóricos y prácticos de las propuestas que realizó en la parte final de este trabajo, conclusiones que son las siguientes:

PRIMERA. En el Derecho positivo de México, a diferencia de lo que sucede en el Derecho comparado, no existe norma general alguna que establezca un concepto de tributo; además, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tampoco ha definido ese instituto y las aportaciones de la doctrina nacional y extranjera sobre el particular no son uniformes y actuales.

La ausencia de un concepto de tributo tiene diversas consecuencias negativas, entre otras: impide apreciar las características que distinguen a las diferentes imposiciones públicas patrimoniales y, por ende, permite que los legisladores puedan establecer a título de tributos cargas pecuniarias que no lo son y evadir la observancia de los principios que regulan la potestad tributaria normativa. También permite que los legisladores Federal y locales, la Administración y los contribuyentes, puedan adoptar una diferente significación de tributo en beneficio de sus propios intereses. Asimismo, genera inseguridad jurídica para los gobernados, al desconocer éstos los elementos que determinan la existencia de los tributos y afecta su garantía de defensa ante la ausencia de los parámetros que distinguen a las contribuciones de otras cargas públicas. En suma, la falta de ese concepto es susceptible de violar diversos derechos humanos de los gobernados, entre otros, los de propiedad, seguridad jurídica, solidaridad y justicia.

SEGUNDA. La fijación de un concepto de tributo en una norma de carácter general tendría diversas utilidades prácticas y jurídicas, además de observar cabalmente las funciones del Derecho, a precisar, las siguientes:

a) Motivaría certeza y seguridad en los gobernados, al saberse vinculados con el pago de verdaderos tributos, con hechos impositivos claros y regulados de modo completo, desterrando las dudas que dan margen a la confusión en cuanto a

la verdadera apreciación de la naturaleza de las imposiciones públicas. También otorgaría a los propios legisladores los lineamientos esenciales para crear tributos al tenor del conocimiento de sus verdaderos elementos y en respeto a los principios que rigen el ejercicio de la potestad tributaria normativa y a los derechos humanos de los obligados; pudiendo entonces distinguir a los tributos de otras prestaciones patrimoniales públicas, como son los aprovechamientos o los precios públicos, cuyo origen, contenido y objetivos son diversos. Y permitiría a la Administración identificar aquellos supuestos en los que se encuentre frente a la existencia de contribuciones o modalidades tributarias y, a contrasentido, le impediría abordar esos campos que de acuerdo con el principio de reserva de ley están reservados para los legisladores; además de poder distinguir los procedimientos de comprobación, determinación y pago de tributos, que se sujetan a reglas especiales que deben observarse en cumplimiento a la garantía de seguridad jurídica.

También sería congruente con la función de un cambio progresivo del Derecho, pues no congelaría la significación del tributo o impediría nuevas reflexiones sobre sus elementos; antes bien, determinaría las directrices que deben orientar e integrar en el futuro a las contribuciones, otorgando bases ciertas para el nacimiento de criterios encaminados al perfeccionamiento de ese concepto y a su reelaboración progresiva, por lo que ese concepto constituiría el cimiento de una obra jurídica inacabada que amerita una armonización constante con la evolutiva realidad económica, social y jurídica del país.

b) Reduciría los conflictos de intereses que en la actualidad se presentan entre legisladores y gobernados, así como entre la Administración y los particulares, por la diferente apreciación de las imposiciones patrimoniales públicas; disipando de antemano cualquier duda que pudiera generarse respecto de la naturaleza de la prestación pecuniaria relativa; y ese concepto normativo aportaría a los juzgadores las bases objetivas para resolver los conflictos que sobre el particular se generan.

c) Legitimaría y limitaría el ejercicio del poder político, en la medida que se encaminaría a la interdicción de la arbitrariedad en diferentes dimensiones: para los legisladores, que al crear una imposición tributaria, se encontrarían obligados a observar los elementos que distinguen a las contribuciones de otras prestaciones patrimoniales públicas y a respetar los principios de justicia fiscal y demás exigencias constitucionales que las regulan; respecto de las autoridades administrativas vinculándolas a aplicar a título de tributos prestaciones que verdaderamente lo sean; y en relación con los juzgadores constitucionales orientándolos a realizar su labor de resolver sobre la naturaleza de los ingresos fiscales con base en elementos objetivos y en función a los presupuestos jurídicos que cada imposición debe satisfacer.

TERCERA. La obligación pública que distingue al tributo en su concepto, implica una prestación de carácter patrimonial o dineraria, a título definitivo, por consistir en una transmisión de riqueza del contribuyente al Estado, que puede satisfacerse con un dar, ya sea como pago pecuniario, o bienes, como pago en especie; así como con un hacer, traducido en la realización de un acto, actividad o servicio por parte del obligado a favor del Estado, que sea traducible o valorable en dinero y que se encuentre relacionado con una finalidad estatal.

CUARTA. La capacidad económica es un elemento esencial del concepto de tributo y se desplaza en dos sentidos: uno positivo, conforme al cual su presencia en una imposición de carácter patrimonial sobre la actualización de una conducta lícita, revela la presencia de un tributo, independientemente de que no sea así considerada en la ley; y uno negativo, que ante la ausencia de esa capacidad no es posible concluir la existencia de un tributo por más que la ley así denomine a la imposición patrimonial relativa.

QUINTA. La exigencia establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, en el sentido de que el tributo debe estar establecido en ley, como la expresión ésta de un acto formal y materialmente

legislativo, consagra un principio de validez de ese instituto, el de reserva relativa de ley, por lo que su inobservancia no impide que el tributo exista, sino sólo determina su invalidez que debe ser declarada en el medio de defensa procedente.

SEXTA. La obligación de tributar que distingue al tributo en su concepto, debe cifrarse sobre la evidencia de capacidad económica del sujeto pasivo, expresada una conducta lícita, pues la finalidad esencial de la imposición tributaria no es sancionar, según se corrobora de la interpretación de los artículos 18, párrafo primero, 21, párrafos tercero y cuarto y 22 constitucionales, sino procurar un ingreso al Estado en el campo de la solidaridad social; por lo que el reflejo económico de las actividades delictivas o ilícitas no puede ser gravado mediante tributos, por no responder a la evidencia de capacidad contributiva, siendo materia de la aplicación de otros medios jurídicos idóneos para extinguir las fuentes económicas antisociales y privar a los trasgresores del resultado patrimonial de sus conductas injustas. Además, existen razones prácticas que determinan la improbabilidad de una recaudación cierta y determinable sobre las actividades ilícitas, como son la dificultad para detectar éstas y sujetarlas al cumplimiento de las obligaciones tributarias de declaración, control y pago.

SÉPTIMA. La función fundamental del tributo que entraña un elemento inescindible de su concepto, es la recaudatoria, pero no es la única que ese instituto ha tenido y tiene, pues por constituir una detracción del patrimonio desde su origen generó una consecuencia económica no perseguida intencionalmente, como fue la distribución de las rentas de los contribuyentes, efecto inmanente que identificado se empezó a utilizar de manera consciente, bajo el esquema de un Estado social intervencionista, para lograr también otros fines en los ámbitos económico y social. Por lo que esa función extrafiscal se erige como un elemento propio del concepto de tributo, al caracterizarlo como un medio efectivo para satisfacer no sólo el objetivo contributivo, sino cualquier fin del Estado reconocido constitucionalmente.

En la Constitución de México sólo la función recaudatoria del tributo aparece expresamente reconocida en el artículo 31, fracción IV, pero el fundamento de los fines extrafiscales de las contribuciones se evidencia: directamente, de los artículos 123, apartado A, fracciones XII, XIV y XXIX, y apartado B, fracción XI, y 131, párrafo segundo; e, implícitamente, de los artículos 25, 26 y 28.

La materialización de la función extrafiscal no se agota con el simple establecimiento de tributos, sino que puede impactar a todo el sistema tributario tanto en el rubro de las obligaciones sustantivas como de los deberes formales, mediante el empleo de mecanismos ya sea de represión o de promoción de conductas. Además, en ambos casos, la extrafiscalidad puede representar un papel principal, secundario o exclusivo, según sea la dimensión de la intención por lograr el fin no fiscal.

En beneficio de la certeza jurídica, por regla general, la aplicación de la extrafiscalidad no debe adivinarse por el operador de la ley, sino identificarse clara y objetivamente del resultado del trabajo legislativo previo a la emisión de la ley relativa o del propio texto de la norma general correspondiente a la modalidad tributaria afecta.

OCTAVA. La falta de aceptación general de la función extrafiscal del tributo como elemento que integra el concepto del propio instituto ha determinado que hasta ahora no se haya tenido la plena convicción de reconocerla y regularla expresamente en la Constitución Federal y en la legislación de México, lo que constituye un obstáculo para su absoluta legitimidad y correcto uso.

La ausencia del reconocimiento y regulación de la función extrafiscal del tributo en la Carta Magna genera conflictos en cuanto a la justificación de su uso, polémica respecto a la primacía o armonía de los principios que rigen la imposición tributaria y es susceptible de dar margen a la arbitrariedad no sólo en su utilización, sino también en su entendimiento jurídico y en el análisis de su

constitucionalidad. Problemática que actualiza la necesidad de reconocer la extrafiscalidad y su regulación mínima en la Constitución General de la República.

NOVENA. El uso de la función extrafiscal del tributo debe observar, con los ajustes que correspondan a la consecución concurrente de los fines fiscales y no fiscales, todos los principios formales y materiales que regulan el ejercicio de la potestad tributaria normativa; los primeros en el ámbito externo de la imposición (seguridad jurídica) y los segundos en el ámbito interno del tributo (elementos esenciales), a precisar:

- Los principios formales que dan existencia y validez a la imposición como acto de autoridad, concebidos en el marco de la garantía de seguridad jurídica que consagra la Constitución Federal, por lo que no permiten sacrificio alguno en beneficio de la consecución de la finalidad extrafiscal del tributo, entre los que se encuentran, a título enunciativo: el de reserva relativa de ley, competencia, fundamentación y motivación, y no retroactividad en perjuicio del contribuyente (o, a contrasentido, retroactividad en beneficio).
- Los principios materiales que determinan los elementos esenciales de la contribución en sus aspectos cualitativo y cuantitativo, entre los que se encuentran el de generalidad, capacidad contributiva, equidad y destino a gasto público (también conocido como de recaudación); cuya observancia es posible moderar en favor de la consecución de la finalidad extrafiscal, sin llegar al grado de inobservarlos absoluta y permanente, so pena de extinguir al propio tributo como imposición patrimonial sustentada en la solidaridad y justicia sociales.

La suma de esas exigencias permite arribar a un texto de regulación mínima de la extrafiscalidad a través de la siguiente fórmula:

- Las contribuciones también podrán servir para la consecución de los fines contenidos en esta Constitución, sin dejar de observar los principios que regulan el ejercicio de la imposición tributaria, aunque los relativos a la generalidad, la capacidad contributiva, la equidad y la recaudación tengan que ser ajustados a la naturaleza y contenido del propósito pretendido.

DÉCIMA. La identificación de los elementos esenciales de tributo, producto de la interpretación constitucional, permite arribar a la integración de un concepto de este instituto jurídico, a precisar, el siguiente:

- Tributo es la obligación pública consistente en una prestación patrimonial a título definitivo a cargo de la persona que realiza una conducta lícita que es reflejo de capacidad económica, cuyo objeto es obtener los recursos necesarios para financiar el gasto público y atender a la realización de otros fines contenidos en la Constitución.

10.3. Propuestas

El examen de las conclusiones de esta investigación pone de manifiesto la necesidad de proponer, a título de contribución final, una solución a los problemas jurídicos estudiados, al tenor de los propios resultados obtenidos con la indagación científica.

Ese remedio no puede ser otro que proponer que se establezcan en normas de carácter general, por una parte, un concepto de tributo conformado por sus elementos esenciales y, por otra, una disposición que otorgue reconocimiento a la función extrafiscal del tributo y la regule de manera mínima.

Por las razones explicadas en la redacción de esta trabajo en cuanto a la idoneidad y eficacia de los medios para lograr la obligatoriedad de las soluciones

propuestas a los problemas examinados, resulta viable la formulación de una reforma legal que a nivel federal y estatal precise un concepto de tributo integrado por los elementos que emanan de los diversos preceptos de la Constitución General de la República que analicé; y una adición al artículo 31, fracción, IV, de la Carta Magna, que reconozca y regule la extrafiscalidad en los términos precisados.

La reforma sobre el concepto de tributo podría concretarse a nivel federal en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación que se refiere a las contribuciones y las clasifica; mientras que a nivel estatal, en las disposiciones que se relacionen con la idea de contribuciones o con la clasificación de éstas.

A título de modelo, la reforma legal podría tener el siguiente texto:

"Tributo es la obligación pública consistente en una prestación patrimonial a título definitivo a cargo de la persona que realiza una conducta lícita que es reflejo de capacidad económica, cuyo objeto es obtener los recursos necesarios para financiar el gasto público y atender a la realización de otros fines contenidos en la Constitución."

La reforma al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implicaría la adición de un párrafo segundo, en los siguientes términos

"ART. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. [...]

IV. Contribuir para los gastos públicos [...]

Las contribuciones también podrán servir para la consecución de los fines contenidos en esta Constitución, sin dejar de observar los principios que regulan el ejercicio de la imposición tributaria, aunque los relativos a la generalidad, la capacidad contributiva, la equidad y la

recaudación tengan que ser ajustados a la naturaleza y contenido del propósito pretendido."

BIBLIOGRAFÍA

OBRAS CITADAS

AGUALLO AVILES, Ángel, *Tasas y Precios Públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

_____, <<Una vez más cerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias>>, *I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, IEF (documento 12/02), Madrid, 2002.

AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1995.

AMATUCCI, Andrea, <<Medidas fiscales para el desarrollo económico>>, *XXI Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Volumen 1, Parte II, Barcelona-Génova, 2002.

ARTEAGA NAVA, Elisur, *Derecho Constitucional*, Oxford, México, 1999.

AZUELA RIVERA, Salvador, *Curso de Derecho Constitucional* (apuntes de clases impartidas por el maestro), Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2011.

BONILLA Y SAN MARTÍN, Adolfo. *Concepto y teoría del Derecho*, Librería de Victoriano Suárez, Madrid, 1897, Reimpresión facsimilar por Analecta editorial.

BORJA SORIANO, Manuel, *Teoría General de las Obligaciones*, 14a. ed., Porrúa, México, 1995.

BORRERO MORO, Cristóbal J., *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999.

BRAVO CUCCI, Jorge, <<Los actos ilícitos y el concepto de renta>>, *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Lima. 2004.

BURGOA ORIGUELA, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, 5ª ed., Porrúa, México, 1984.

_____, *El Juicio de Amparo*, 22ª ed., Porrúa, México, 1985.

CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero*, I. Derecho Tributario, Parte General, 6ª ed., Civitas, Madrid, 2002.

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, *Derechos del Pueblo Mexicano, México a través de sus Constituciones*, 4ª ed., Miguel Ángel Porrúa, México, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros, <<Obligación Tributaria: definición, acepciones, estructura interna y límites conceptuales>>, en *Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por un Maestro*, Tomo I, Universidad del Rosario, Colombia, 2010.

CARPISO MC GREGOR, Jorge, *Estudios Constitucionales*, 7ª ed., Porrúa, México, 1999.

CASADO OLLERO, Gabriel, <<Los fines no fiscales de los tributos>>, *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma. Homenaje a Sainz de Bujanda*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

_____, *Serie de conferencias sobre derecho tributario*, Asociación Argentina de Estudios fiscales, Buenos Aires, 1994.

CUBERO TRUYO, Antonio M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1997.

DEHESA DÁVILA, Gerardo, *Etimología Jurídica*, 6ª ed., Poder Judicial de la Federación, México, 2011.

DE ESTEBAN, Jorge, *La Constitución Española*, Boletín Oficial del Estado, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

DE LA CUEVA Y DE LA ROSA, Mario, *Curso de Derecho Constitucional* (recopilación de ideas y apuntes de clases impartidas por el maestro), Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2011.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª ed., Porrúa, México, 2005.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, México, 2007.

_____ y **LUCERO ESPINOSA**, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo*, Primer Curso, Porrúa, México, 2008.

D'ORS, Álvaro, *Nueva Introducción al Estudio del Derecho*, Civitas, Madrid, 1999.

_____, *Derecho Privado Romano*, 10ª ed., EUNSA, Pamplona, 2004.

FALCON Y TELLA, Ramón, *La Prescripción en Materia Tributaria*, La Ley Editorial El Consultor, Madrid, 1992.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Volumen II, *Derecho Tributario: Parte General. (Teoría General del Tributo, Obligaciones, Procedimiento. Sanciones)*, 23ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2004.

_____, *Ensayos sobre Metodología y Técnica Jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Porrúa, México, 1965.

FONROUGE, Carlos M. Giulliani, *Derecho Financiero*, Volumen I, Depalma, Buenos Aires, 1978.

GARCÍA BUENO, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, México, 2002.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y **FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ**, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Volumen II, Civitas, Madrid, 1999.

GARCÍA FRIAS, María Ángeles, <<Los fines extrafiscales en las tasas>>, *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, XV Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1991.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 62ª ed. Porrúa, México, 2010.

GARCÍA NOVOA, César, <<Instrumentos fiscales de protección del medio ambiente. La problemática para su adopción>>, *XXI Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Volumen 1, Parte II, Barcelona-Génova, 2002.

_____, <<El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución>>, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005.

GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, traducción de Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. <<Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del derecho comparado>>, *El Tribunal Constitucional*, Volumen II, IEF, Madrid, 1981.

_____, *Serie de conferencias sobre derecho tributario*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994.

_____, <<La interpretación de las normas tributarias>>, *Efectos de la Ley del Presupuesto sobre el Ordenamiento Tributario*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, número 15, Aranzadi, Navarra, 2000.

_____, <<Medidas fiscales para el desarrollo económico>>, *XXI Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Volumen 1, Parte II, Barcelona-Génova, 2002.

_____, <<Los beneficios fiscales como instrumentos de desarrollo>>, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y **GONZÁLEZ**, Teresa, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2004.

GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, *Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, Porrúa, México, 2000.

GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, traducción de Enrique R, Mata, 2ª ed., Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958.

HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Teoría General de la Interpretación*, Porrúa, México, 2007.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1998.

_____, *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

_____, *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, Porrúa, México, 2004.

HUERTA OCHOA, Karla, <<La irretroactividad en el delito de desaparición forzada de personas>>, *Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, número 20, 1ª ed., Suprema Corte de Justicia de la Nación, enero de 2007.

JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971.

JELLINEK, George, *La Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano*, traducción Adolfo Posada, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2003.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998.

LASARTE ÁLVAREZ, Javier, *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, <<Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria>>, *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997.

MATAMALA PALACIO, Ángel, *El Sistema Tributario Español en relación con el Mercado Común*, Bosh, Barcelona, 1978.

MEHL, Lucien, *Elementos de Ciencia Fiscal*, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1964.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Lex Nova, Valladolid, 2004.

MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, traducción de Julio Banacloche, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975.

MOSCHETTI, Francesco, *El Principio de Capacidad Contributiva*, título original de la obra: Il principio della capacità contributiva. Pubblicazione della Facoltà di Giurisprudencia della Università degli Studi di Padova, Cedam. S.P.A. 1973. Padova, Italia. Traducción de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, Madrid, 1980.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2004.

PALAO TABOADA, Carlos, <<Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva>>, *Estudios en Homenaje al profesor Federico de Castro*, Tomo II, Tecnos, Madrid, 1976.

PAUNER CHULVI, Cristina, *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

PEREIRA MENAUT, Antonio Carlos, *Lecciones de Teoría Constitucional*, Porrúa, México, 2005.

PÉREZ DE AYALA, José Luis, <<Artículo 3>>, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I, Ley General Tributaria, artículos 1 a 89, Edersa, Madrid, 1982.

PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, 12ª ed., Civitas, Madrid, 2002.

PORRÚA PÉREZ, Francisco, *Teoría del Estado*, 40ª ed., Porrúa; México, 2011.

PRIEGO ÁLVAREZ; Fredy, << La Potestad Tributaria Normativa: El Concepto>>, en *Manual de Derecho Tributario*, obra colectiva, Porrúa, México, 2005.

QUERALT, Juan Martín; **LOZANO SERRANO**, Carmelo; y **POVEDA BLANCO**, Francisco; *Derecho Tributario*, 6ª ed., Aranzadi, Navarra, 2001.

RAMÍREZ FONSECA, Francisco, *Manual de Derecho Constitucional*, 4ª ed., Pac, México, 1985.

RECASÉNS SICHES, Luis, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, México, 2009.

RIOS GRANADOS, Gabriela, <<Los Tributos>>, *Manual de Derecho Tributario*, obra colectiva, 1ª ed., Porrúa, 2005.

RIPERT GOERGES Y BOULANGER, Jean, *Tratado de Derecho Civil según el Tratado de Planiol*, Tomo IV, Las Obligaciones, 1ª Parte, Volumen 1, La Ley, Buenos Aires, 1964.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, <<Teoría jurídica de la exención tributaria>>, *Hacienda y Derecho*, Editorial Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

_____, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense-Facultad de Derecho. Madrid, 1993.

SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, <<Elementos Constitutivos del Tributo>>, *Manual de Derecho Tributario*, obra colectiva, 1ª ed., Porrúa, 2005.

SCHMÖLDERS GÜNTER, Jean Dubergé, *Teoría General del Impuesto*, traducción de Luis A. Martín Merino, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962.

SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis (coord.), *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, ed. histórica, Porrúa; México, 2009.

SOLER ROCH, María Teresa, *Incentivos a la inversión y Justicia Tributaria*, Civitas, S.A., Madrid, 1983.

VALADÉS, Diego, *Problemas Constitucionales del Estado de Derecho*, 2ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2004.

VALLS HERNÁNDEZ, Sergio Armando y **MATUTE GONZÁLEZ**, Carlos, *Nuevo Derecho Administrativo*, 3ª ed., Porrúa, México, 2011.

VARONA ALABERN, Juan Enrique, <<Extrafiscalidad y Justicia Tributaria>> en *Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por una Maestro*, Tomo I, 1ª ed., Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2010.

VIDAL MARÍN, Tomás, *Un Estudio Constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: artículo 31.1, CE*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2003.

VILLEGAS, Héctor B, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2002.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, <<Los fines extrafiscales del impuesto>>, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Tomo I, Temis, S.A., Bogotá, 2001.

_____, <<Medidas Fiscales para el Desarrollo Económico>>, *XXI Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Volumen I, Parte II, Barcelona-Génova, 2002.

OTRAS OBRAS CONSULTADAS

ADAME MARTÍNEZ, Francisco David, *Tributos propios de las comunidades autónomas*, Comares, Granada, 2000.

AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001.

BORRERO MORO, Cristóbal J., *La materia imponible en los tributos extrafiscales, ¿Presupuesto de realización de la autonomía financiera?*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2004.

CAYÓN GALIARDO, Antonio, *Los impuestos en España*, Colección Manuales Aranzadi, 6ª ed., España, 2001.

COUTURE, Eduardo J., *Vocabulario jurídico, con especial referencia al derecho procesal positivo vigente uruguayo*, Depalma, Buenos Aires, 1997.

CUBERO TRUYO, Antonio M. y otro, *El derecho financiero y tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Mergablum, Edición y Comunicación, S.L., Sevilla, 2001.

DUE, John F., *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, El Ateneo, Buenos Aires, 1981.

FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, <<Medidas fiscales para el desarrollo económico>>, *XXI Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Volumen 1, Parte II, Barcelona- Génova, 2002.

GÓMEZ ORFANEL, Germán, *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, <<La interpretación de las normas tributarias>>, *Efectos de la Ley del Presupuesto sobre el Ordenamiento Tributario*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, número 15, Aranzadi, Navarra, 2000.

JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

LÓPEZ LÓPEZ, José Isauro, *Diccionario contable, administrativo y fiscal*, ECAFSA, 3ª ed., Thomson Learning, México, 2001.

PALACIOS, Leonardo, <<Medidas fiscales para el desarrollo económico>>, *XXI Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Volumen 1, Parte II, Barcelona-Génova, 2002.

PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, 3ª ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978.

SPISSO, Rodolfo R, *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1991.

FUENTES HEMEROGRÁFICAS

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, <<Los impuestos de ordenamiento económico>>, *Hacienda Pública Española*, número 71, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.

ARELLANO GARCÍA, Carlos, <<Las Grandes Divisiones del Derecho>>, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Universidad Nacional Autónoma de México, número 242, Tomo LIV, México, 2004.

BORRERO MORO, Cristóbal J., <<Los fines no fiscales de los tributos: a propósito de una doctrina jurisprudencial reiterada. Comentario a la SCT 186/1993, de 7 de

junio>>, *Revista de Hacienda Local*, Editoriales de Derecho Reunidas, Editorial de Derecho Financiero, número 75, 1995.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, <<Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional>>, *Revista de Derecho Fiscal*, número 40, Civitas, Madrid, 1983.

CARBAJO VASCO, Domingo, <<Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad>>, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 238, 1995.

CORTÉS DOMINGUEZ, Matías, <<El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica>>, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 60, Volumen XV, Madrid, 1965.

FERNÁNDEZ RUÍZ, Jorge, <<Derecho Urbano en México Administración Federal>>. *Revista Jurídica del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, Boletín de Derecho Comparado, Biblioteca Jurídica Virtual.

FIGUEROA NERI, Aimeé, en su artículo <<Los Tributos Medioambientales en México. Una aproximación a su fundamentación constitucional>>, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí*, Facultad de Derecho, números 5-7. Editorial Universitaria Potosina, San Luis Potosí, 1997.

GARCÍA NOVOA, César, <<Concepto constitucional de tributo: la experiencia española>>, *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review, Año 1, número 4, 2007.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, <<La irrelevancia jurídica del Concepto Constitucional de Tributo>>, en *Quincena Fiscal*, Revista de Actualidad Fiscal, números 21 y 22, Madrid, diciembre de 2003.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y otro, <<Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)>>, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, número 183/JUL-SEPT/, Civitas, Madrid, 1994.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, <<Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad>>, *Gaceta Fiscal* número 81, Madrid, 1990.

MATEO, Luis, <<Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral>>, *Revista de Derecho Fiscal*, número 39, Civitas, Madrid, julio-septiembre 1983.

PÉREZ DE AYALA, José Luis, <<Introducción a una teoría económica del coste social como fundamento de responsabilidades jurídicas y obligaciones tributarias>> *Revista de Derecho Fiscal y de Hacienda Pública*, núm. 72, Madrid, 1967.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, <<Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria>>, *Hacienda Pública Española*, número 32, Madrid, 1975.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, <<Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español>>, *REDF*, número 7, Civitas, Madrid, 1975.

DICCIONARIOS Y OBRAS ESPECIALIZADAS

DE PINA, Rafael y **DE PINA VARA** Rafael, *Diccionario de Derecho*, 14ª ed., Porrúa, México, 1986.

GÓMEZ ORFANEL, Germán, *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996.

LAROUSSE, *Diccionario El Pequeño Larousse ilustrado*, México, 2004.

PALLARES, Eduardo *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, 25ª ed., Porrúa, México, 1999.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., reimpresión especial para Editorial Planeta, Buenos Aires, 2001.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de autoridades*, ed. facsimilar de la de 1737, Gredos, Madrid, 1990.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (editora), *Código Civil Federal*, México, 2011.

VINCEN ANTOLÍN, Carlos, *Diccionario de expresiones y términos jurídico-latinos*, Cedecs Editorial S.L., Barcelona, 2001.

LEGISLACIÓN

NACIONAL:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Fiscal del Distrito Federal.

Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Ley Federal de Extinción de Dominio.

EXTRANAJERA:

Constitución Española de 1978.

Código Tributario Boliviano (Ley 2492 del 2 de agosto de 2003).

Código Tributario Nacional de Brasil.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica.

Código Tributario del Ecuador.

Código Tributario de El Salvador.

Ley General Tributaria de España.

Código Tributario de Guatemala.

Código Tributario de la República de Honduras.

Código Tributario de Nicaragua.

Normas Generales de Derecho Tributario Nacional de Uruguay.

Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

FUENTES INFORMÁTICAS

IUS 2012, Jurisprudencia y Tesis Aisladas Junio 1917 - Diciembre 2012 del Semanario Judicial de la Federación, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, edición disco compacto.

INTERNET

<http://www.dei.gob.hn/website/uploaded/content/category/2107816524.pdf>

<http://www.metro.df.gob.mx/transparencia/imagenes/fr1/normaplicable/cfdf0112.pdf>

<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/legislacion.html>

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>

http://www.pgr.go.cr/Scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=6947&strTipM=TC

<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/legislacion.html>

http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SO_Administracion_Tributaria/Leyes/Codigo

[_Tributario_reformas_2011_CSJ.pdf](#)

<http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>

<http://derechochapin.blogspot.mx/2009/10/decreto-numero-6-91-codigo-tributario-y.html>

<http://www.dei.gob.hn/website/uploaded/content/category/2107816524.pdf>

<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/legislacion.html>

<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/legislacion.html>

<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/docs/BOE/BOE-T-1997-25322.pdf>

<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/3975>

http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf

<http://www.unodc.org/documents/treaties/UNTOC/Publications/TOC%20Convention/TOCebook-s.pdf>

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFED.pdf>

<http://www.unav.es/tributario>

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/79/art/art2.htm>