



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DEL ESTADO DE QUERÉTARO

FACULTAD DE DERECHO

LA TRIBUTACIÓN EN LOS IMPUESTOS EXTRAFISCALES

TESINA

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA:

JAVIER MÁRQUEZ PÉREZ

QUERÉTARO, QRO.

NOVIEMBRE DEL 2011.

La presente obra está bajo la licencia:
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.es>



CC BY-NC-ND 4.0 DEED

Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional

Usted es libre de:

Compartir — copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato

La licenciante no puede revocar estas libertades en tanto usted siga los términos de la licencia

Bajo los siguientes términos:



Atribución — Usted debe dar [crédito de manera adecuada](#), brindar un enlace a la licencia, e [indicar si se han realizado cambios](#). Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que usted o su uso tienen el apoyo de la licenciante.



NoComercial — Usted no puede hacer uso del material con [propósitos comerciales](#).



SinDerivadas — Si [remezcla, transforma o crea a partir](#) del material, no podrá distribuir el material modificado.

No hay restricciones adicionales — No puede aplicar términos legales ni [medidas tecnológicas](#) que restrinjan legalmente a otras a hacer cualquier uso permitido por la licencia.

Avisos:

No tiene que cumplir con la licencia para elementos del material en el dominio público o cuando su uso esté permitido por una [excepción o limitación](#) aplicable.

No se dan garantías. La licencia podría no darle todos los permisos que necesita para el uso que tenga previsto. Por ejemplo, otros derechos como [publicidad, privacidad, o derechos morales](#) pueden limitar la forma en que utilice el material.

INDICE

Introducción	1
CAPÍTULO I. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS	2
1.1 Elementos de Derecho Tributario.....	2
1.2 Relación Jurídica Tributaria.....	6
1.2.1 Elementos de la Relación Jurídico Tributaria.....	6
1.3 Principios Tributarios.....	7
1.3.1 Principios constitucionales.....	7
1.3.1.1 Principio de Obligatoriedad.....	7
1.3.1.2 Principio de legalidad.....	8
1.3.1.3 Principio de proporcionalidad y equidad.....	8
1.3.1.4 Principio de vinculación con el gasto público.....	9
CAPÍTULO II. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CON EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	10
2.1 Proporcionalidad y Equidad.....	10
2.1.1 Principio de Proporcionalidad Tributaria.....	14
2.1.2 Principio de Equidad Tributaria.....	16
2.2 Principio de Capacidad Contributiva.....	18
2.2.1 Concepto de Capacidad Contributiva.....	19
2.3 Diferencias entre el Principio de Proporcionalidad y el Principio de Capacidad Contributiva.....	21

CAPÍTULO III. ELEMENTOS LEGALES Y ESCENCIALES DE LOS TRIBUTOS Y SU CLASIFICACIÓN.....22

3.1	Fundamento Constitucional de las Contribuciones.....	23
3.2	Definición Doctrinaria de los Impuestos.....	24
3.3	Definición Legal de Impuesto.....	25
3.3.1	Clasificación de los Impuestos.....	26
3.3.1.1	Impuestos Directos e Indirectos.....	27
3.3.1.2	Impuestos Reales e Impuestos Personales.....	27
3.3.1.3	Impuestos Específicos e Impuestos Ad Valorem.....	27
3.3.1.4	Impuestos Generales e Impuestos Especiales.....	28
3.3.1.5	Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales.....	28
3.4	Elementos del Impuesto.....	29
3.4.1	Sujetos.....	30
3.4.1.1	Sujeto Activo.....	30
3.4.1.2	Sujeto Pasivo.....	30
3.4.2	Objeto.....	31
3.4.3	Base.....	31
3.4.4	Tasa o Tarifa.....	32
3.4.5	Época de Pago.....	33
3.5	Obligación Tributaria.....	33

CAPITULO IV. ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN MEXICANA EN MATERIA DE IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES SUMARIO.....35

4.1	Legitimidad Constitucional de los Impuestos con Fines Extrafiscales....	36
4.2	Impuestos con Fines Extrafiscales.....	39

4.3 Impuestos con fines Extrafiscales en relación con los principios de Justicia Tributaria.....	41
4.4. Disposiciones Jurídicas que contienen elementos extrafiscales	51
CONCLUSIÓN.....	52
BIBLIOGRAFÍA.....	53

INTRODUCCIÓN

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

Tales impuestos de los que hacemos mención, como dijimos en el párrafo anterior son creados para obtener distintos fines tales como el cuidado de la salud, el cuidado del medio ambiente, esto solo por mencionar dos aspectos de los que gravan dichos impuestos, los cuales serán objeto de estudio en el desarrollo de la investigación.

La problemática principal que da origen al siguiente estudio, es analizar si estos impuestos con fines extrafiscales, deben o no de cumplir con los principios de justicia tributaria, entendidos estos como proporcionalidad y equidad, enunciados en el Artículo 31 fracción IV Constitucional.

CAPÍTULO I

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

1. 1 Elementos de derecho tributario.

El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios relativos a los tributos y especialmente a los impuestos. El tributo es la prestación pecuniaria objeto de una relación que tiene como fuente la Ley. Esta relación jurídica tributaria se compone de dos sujetos: el sujeto activo que tiene derecho a exigir la prestación, el Estado o la entidad pública que tiene el derecho de recibirla y por otro lado, el deudor o deudores quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.

Para Dino Jarach la relación jurídico tributaria tiene una naturaleza de *“relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo, Estado u otra entidad a la que la Ley atribuye el derecho creditorio, y el sujeto pasivo deudor o responsable del tributo y que se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias.”*

1

Para Sergio Francisco de la Garza, *“el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y las sanciones establecidas por su violación”.*² También se define como aquella

¹ JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires Argentina, 1996. Págs. 369 y 370.

² DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1985, pág. 272.

rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos

Guiliani Fonrouge establece que *“el derecho tributario o fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”*.³

Ahora bien, hay autores que, al referirse al conjunto de normas jurídicas que se ocupan a los tributos, hablan de derecho tributario mientras que otros hacen referencia al derecho fiscal, la terminología no es uniforme a su respecto.

Posiblemente la más correcta desde el punto de vista doctrinal, sea la primera que mencionamos –derecho tributario-, por su carácter genérico. El derecho tributario aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos.

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

³ GIULIANI Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ediciones De palma, Buenos Aires Argentina, 6ª edición, 1997, Pág. 44.

Mexicanos (Constitución), en su artículo 31, fracción IV, dispone la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. *“El legislador a veces es impreciso en el uso de vocablos y los usa incorrectamente. Por eso debemos identificar a un determinado tipo de tributos según su naturaleza, y no según el nombre que reciba, que puede ser erróneo o correcto”*.⁴

Tributo. Su estudio debe realizarse de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes o incluso la ley.

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

Giuliani Fonrouge define el tributo como *“una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da a lugar a relaciones jurídicas de derecho”*.⁵

Así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su Poder Tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza, a cambio de la

⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Págs. 317-318.

⁵ GIULIANI Fonrouge, Op. Cit. Pág. 309.

prestación de diferentes servicios públicos. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos.

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

La definición que nuestra legislación federal adopta del impuesto se encuentra consignada en el artículo 2º. Fracción I del Código Fiscal, y señala que Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de éste artículo 2º, definición que es por exclusión y que no marca un elemento importante diferenciador entre otro tipo de contribuciones, ya que la definición de impuesto puede bien aplicar para los otros tipos de contribuciones.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece la obligación general que tenemos los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo.

El elemento esencial que distingue a las contribuciones es sin duda la capacidad contributiva. Nuestra Constitución no contempla en forma expresa este principio pero se equipara a la proporcionalidad.

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

1.2 Relación jurídica tributaria.

Entendemos por relación jurídica tributaria a aquella relación constituida por el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la Ley tributaria, es decir, la relación jurídica tributaria se da, cuando el sujeto pasivo realiza uno de los presupuestos de hecho enunciados en la Ley Tributaria, en ese momento es cuando nace la obligación tributaria, la cual se extingue principalmente con el pago del impuesto. Por su parte Giannini establece lo siguiente: *“en su concepto, de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aun obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad”*.⁶

1.2.1 Elementos de la relación jurídico tributaria.

a). Sujeto Activo. La persona que tiene el derecho a exigir el pago de una contribución por prescripción de la Ley. b). Sujeto Pasivo. La persona física o moral obligada al pago de la contribución cuando se realice el hecho imponible. c). El Objeto de la Obligación Tributaria. Es la parte alícuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes (impuestos sobre ventas y consumos), o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al Estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena. La expresión "objeto de la obligación tributaria" no debe confundirse con la que se usa habitualmente en la ciencia financiera

⁶ *Ibídem.*, Pág. 416.

de objeto del tributo, esta última se refiere al patrimonio, bienes materiales o jurídicos o títulos sobre los que va a recaer el impuesto.

1.3 Principios tributarios.

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

1.3.1 Principios constitucionales.

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

1.3.1.1 Principio de obligatoriedad.

El principio de obligatoriedad, en opinión de Arrijo Vizcaíno, se refiere a que *“ toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una Ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma Ley establezca.”*⁷.

⁷ ARRIJOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 1997, Pág. 250.

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

1.3.1.2 Principio de legalidad.

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

Al respecto, Flores Zavala señala lo siguiente: *“Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”*⁸

1.3.1.3 Principio de proporcionalidad y equidad.

Para algunos autores estos son dos principios distintos; sin embargo, para Flores Zavala, el principio de proporcionalidad y equidad constituye un solo principio utilizado como sinónimo de justicia. Otros autores concluyen expresando que es un solo principio conformado por dos conceptos. Para Arrijo Vizcaíno, la proporcionalidad es *“la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.”*⁹

⁸ FLORES Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 1985, Pág. 209.

⁹ ARRIJOA Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, Pág. 256.

La equidad, de acuerdo al principio general de derecho, se traduce en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

De hecho, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, señala que la equidad impositiva significa gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente.

1.3.1.4 Principio de vinculación con el gasto público.

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

En opinión de Flores Zavala, *“por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.”*¹⁰. De acuerdo con Ana Laura Gordoa López, no está permitido imponer tributos con fines exclusivamente extrafiscales.

Sin embargo, existe la posibilidad de que se establezcan impuestos con fines extrafiscales, con la condición de que se busque por lo menos en alguna parte un fin fiscal.

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.

¹⁰ FLORES Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, Pág. 223.

CAPÍTULO II

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

2.1 Proporcionalidad y equidad.

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

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

Lo anterior se fundamenta en lo siguiente:

Proporcionalidad y equidad. Son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Aunado a este criterio, la SCJN emite uno más, el cual reitera la posición tomada de que los elementos de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos por separado, en virtud de que su naturaleza es diferente, por lo que sus argumentaciones son las siguientes:

Proporcionalidad y equidad tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas

tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

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

Flores Zavala dice “que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativo” como significado de justicia, toda vez que la intención del contribuyente fue la de expresar que los impuestos fuesen justos; es decir, considera que con tal expresión sólo se busca la justicia de los impuestos”¹¹

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza *“considera que la exigencia de proporcionalidad y equidad deben ser vistos en su conjunto como conceptos coincidentes de justicia tributaria. Continúa su posición explicando que la justicia imperante en materia tributaria es la llamada justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes y por indirecto las cargas, estando entre ellas los tributos. En la distribución de estas cargas, la justicia distributiva exige que se traten igual a los iguales y desigual a los desiguales; sin embargo, tal postulado no se puede cumplir si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos”¹²*

¹¹ Ibídem, Pág. 206.

¹² DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit., pág. 272.

De lo anterior se desprende que la proporcionalidad y equidad deben entenderse como un solo concepto, que denota justicia tributaria, toda vez que, si bien es cierto, el principio de equidad consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, dicha exigencia solo puede cumplirse tomando en cuenta la aptitud contributiva de los propios sujetos pasivos de la obligación tributaria. Una opinión más sobre observar como un mismo concepto a la proporcionalidad y equidad es por parte de Servando J. Garza, el cual dice lo siguiente:

Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes... La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide con el de equidad... En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual...

Si estos conceptos fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro, y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa.

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

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

la justicia en la norma legislativa tributaria federal".¹³ Tomando la posición del Dr. Reyes Vera, tenemos la postura de Emilio Margain, quien considera que la expresión "proporcional y equitativo", envuelve a dos conceptos de naturaleza diferentes, y al respecto nos dice lo siguiente:

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación Tributaria Mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. Por todo lo expuesto hasta el momento, podemos concluir que los principios de proporcionalidad y equidad son conceptos separados, mas no son contradictorios, toda vez que dichos principios se encuentran íntimamente relacionados entre sí, pues, si bien es cierto, que el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la valoración de la riqueza propia de los sujetos, el principio de equidad se refiere a que se de un trato igual a los sujetos que tiene igual potencialidad, es decir, no podemos hablar de una capacidad contributiva general, sino que debemos valorar igual a aquellos sujetos en igualdad de circunstancias en lo que se refiere a su capacidad.

2.1.1 Principio de proporcionalidad tributaria.

El principio de proporcionalidad lo podemos catalogar como el más amplio de todos, debido a todo lo que el implica.

Dicho principio con frecuencia suscita diversas controversias debido a las diversas interpretaciones que se le han dado, por lo que es necesario

¹³ REYES Vera, Ramón. *La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana*. Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, Pág. 457.

analizar a diversos tratadistas, así como algunas interpretaciones realizadas por la corte, para entender de forma correcta el alcance y la finalidad de este principio.

Tomando las consideraciones del autor Calvo Nicolau, *“este afirma que la garantía constitucional de proporcionalidad requiere que las normas que establecen cargas a los particulares, atiendan a la capacidad contributiva de los mismos”*¹⁴, es decir, que para que un impuesto sea proporcional es necesario que se establezca en función de la aptitud para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria; con esta proporcionalidad es como se logra que los impuestos sean justos.

De la misma forma, se explica que un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva, es decir, que para que se actualice este principio es necesario que haya una relación proporcional con la riqueza gravada. Por último vamos a citar al Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, el cual nos dice al respecto lo siguiente:

Para dar cumplimiento al mandato constitucional de proporcionalidad, es necesario que el impuesto de que se trate recaiga sobre una renta real y disponible, es decir, sobre un ingreso o rendimiento que incorpore un bien o un derecho al patrimonio afectado, y del cual puede disponer realmente el sujeto que lo percibe, reflejando así la aptitud de éste para aportar una parte de esa riqueza al gasto público.

En conclusión podemos decir que lo que debe ser considerado como proporcional, es que los ingresos que se obtienen, modifique de forma positiva el patrimonio de la persona a quien va a grabar el impuesto. De tal forma, al existir una verdadera riqueza, la cual a su vez va a reflejar una

¹⁴ CALVO Nicolau, Enrique. *Tratado ISR*. Tomo I. Editorial Themis, México, 1999. Pág. 119.

capacidad contributiva real de los sujetos, los cuales se encontrarán en posibilidad de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Es por esto que podemos interpretar a la proporcionalidad como un postulado de la capacidad de pago de los sujetos.

2.1.2 Principio de equidad tributaria.

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

La SCJN, a explicado dicho principio de la siguiente forma:

Impuestos. Principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional.

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

pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

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

Con lo anterior estudiamos el punto de vista de la SCJN, pero es necesario estudiar también el punto de vista de la doctrina, el cual empezaremos con las consideraciones del Dr. Ramón Reyes Vera el cual señala lo siguiente:

En materia fiscal, la equidad debe referirse al momento último de aplicación al caso concreto, entre la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible, y el sujeto de carne y hueso que la soporta en los rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus ingresos y en su patrimonio.

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

Por su parte Calvo Nicolau nos dice *“en relación a este principio, que existe una exigencia la cual consiste en que debe darse igualdad de tratamiento a aquellas personas que son iguales entre sí, entendiéndola como una*

*igualdad jurídica y económica*¹⁵. En consecuencia podemos concluir que la finalidad que persigue este principio tributario del que estamos hablando, no busca otra cosa más que el trato igual a los sujetos en igualdad de circunstancias o condiciones frente a la norma jurídica que impone una carga tributaria.

2.2 Principio de capacidad contributiva.

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

Por lo tanto podemos decir, que la capacidad contributiva es un principio jurídico de naturaleza doctrinaria, el cual se encuentra reconocido implícitamente por nuestra Constitución, y el cual debe de ser entendido como la capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria. A lo anterior, tenemos que agregar que la capacidad contributiva es uno de los elementos más importantes que deben tener todos los impuestos, y debemos entender a ésta como la potencialidad que tiene el sujeto pasivo, derivado del hecho imponible de contribuir conforme a su riqueza, liquidez o capacidad de pago; en consecuencia, constituye un elemento indispensable para la existencia del tributo, toda vez que dicho principio debe ser la causa o justificación que el legislador debe tomar en cuenta, para determinar los hechos imponibles que darán vida a los impuestos, es decir, el legislador no puede seleccionar de forma arbitraria los hechos imponibles susceptibles de gravamen sino que los debe elegir valorando aquellas situaciones reveladoras de una auténtica capacidad contributiva. Este principio nace con la corriente italiana, siendo Griziotti y posteriormente Jarach, los creadores de tal principio. Para Giziotti, “*dicho*

¹⁵ *Ibidem*. Pág. 121.

principio se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público".¹⁶

Por su parte, para Jarach, *"la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; así mismo continúa diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligación tributaria en la Ley es la propia capacidad contributiva"*.¹⁷ En otras palabras, que al ser la capacidad contributiva la potencialidad para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria, los presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la propia capacidad contributiva.

2.2.1 Concepto de capacidad contributiva.

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

La capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado.

Lo anterior quiere decir, que es necesaria la existencia de un movimiento de riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos para que estos puedan dar cumplimiento al mandato constitucional consignado en el Artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

La capacidad contributiva debe ser entendida como la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta

¹⁶ FLORES Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, Pág. 140.

¹⁷ JARACH, Dino. *El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Editorial Adeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982. Págs. 87-102

por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídico tributaria.

Es decir, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado.

Aunado a los conceptos anteriores, la propia Suprema Corte de Justicia ha dado su opinión sobre dicho principio y ha establecido los criterios a seguir, dentro de las interpretaciones más importantes destaca la siguiente:

Capacidad contributiva. Consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva.

Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

2.3 Diferencias entre el principio de proporcionalidad y el principio de capacidad contributiva.

De la definición de proporcionalidad hecha por la SCJN, entendemos que la proporcionalidad consiste en que a mayor ingreso, mayor será el impuesto a pagar. Por su parte, el principio de capacidad contributiva consiste en que el contribuyente debe tener cierta potencialidad, un mínimo de liquidez para poder soportar la carga tributaria; denotando así una mayor justicia tributaria.

Lo anterior significa que, son dos principios complementarios, puesto que para que haya proporcionalidad en un tributo, este debe reflejar la aptitud de los sujetos para contribuir.

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

CAPÍTULO III

ELEMENTOS LEGALES Y ESCENCIALES DE LOS TRIBUTOS Y SU CLASIFICACIÓN

De conformidad con lo analizado en los capítulos anteriores en donde establecemos los conceptos de Derecho Tributario, sus elementos y los principios tributarios, tanto en términos de la legislación mexicana como para los doctrinarios, relacionado de forma directa con los conceptos y diferencias entre los principios de proporcionalidad y equidad, concluyendo que cada uno de estos principios es independiente del otro y el correspondiente comparativo entre ambos. Es de suma importancia seguir con el estudio de los siguientes conceptos en el presente capítulo:

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

Continuaremos nuestro análisis atendiendo a lo que dice la doctrina respecto de los impuestos;

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

Cabe señalar, que en este cuerpo de leyes, no se hace mención al concepto de contribución, señalado a través de la costumbre a las contribuciones de forma similar al concepto de impuestos. Por último, estudiaremos la

clasificación tanto legal como doctrinal de los impuestos y estableceremos los elementos constitutivos de los mismos.

3.1 Fundamento constitucional de las contribuciones.

Como anteriormente mencionamos, los principios fundamentales de todo orden jurídico, se encuentran establecidos a través de lineamientos de observancia general, los cuales se encuentran consagrados en la Constitución. Dentro de dicho ordenamiento tenemos los principios que rigen a las contribuciones, para lo cual el Art. 31 de la Constitución nos dice lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: (...)

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

Del anterior precepto constitucional, se desprenden los principios constitucionales los cuales ya han sido analizados en capítulos anteriores. Dichos principios a los cuales nos referimos son los siguientes:

Principio de Obligatoriedad, Principio de Legalidad, Principio de Proporcionalidad, Principio de Equidad, Principio de Vinculación con el Gasto Público y por último el Principio de Capacidad Contributiva el cual como ya estudiamos no está enunciado en dicho Artículo pero se entiende de manera implícita.

Por todo lo expuesto hasta este momento, podemos decir que toda contribución, para ser considerada como legal, debe de cumplir con los principios enunciados en la Constitución, pero como vemos en dicho precepto no encontramos la definición de lo que es una contribución, debido

a esto es necesario acudir tanto a la doctrina como a las leyes especiales de la materia para poder llegar al conocimiento de lo que para el efecto de nuestro estudio se debe de considerar una contribución.

3.2 Definición doctrinaria de los impuestos.

Es importante mencionar que existen tantas definiciones de impuestos en la doctrina como tratadistas o especialistas en Materia Fiscal, es decir, existe una gran cantidad de tratadistas que han trabajado para definir el término impuesto, es por eso que a lo largo de nuestra investigación nos topamos con gran cantidad de definiciones o conceptos relativos a lo que es un impuesto, debido a esto, nos dimos a la tarea de seleccionar aquellas definiciones las cuales resolvían de mejor manera dicha interrogante.

Adolfo Arrijo Vizcaíno nos da una definición sobre el término en estudio basándose en la definición establecida en el Código Fiscal de la Federación de 1966 que al respecto comenta lo siguiente: *“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”*.¹⁸

Por su parte Sergio Francisco de la Garza nos dice que *“el Impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”*.¹⁹

En consecuencia, tomando en consideración las definiciones antes mencionadas, podemos concluir diciendo que los tributos son auténticas contribuciones que los gobernados tienen el deber de aportar al Estado y que

¹⁸ ARRIJOJA Vizcaíno, Op. Cit., pág. 352.

¹⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit., Pág. 377.

a su vez, éste tiene la obligación de exigirles, para solventar las necesidades sociales y el gasto público generado por la organización política social, que tiene como finalidad la obtención del bien común y el cumplimiento de sus fines.

3.3 Definición legal de impuesto.

Por su parte, de acuerdo con el Artículo 2º del Código Fiscal, las contribuciones se dividen en: Impuestos, Derechos, Contribuciones de Mejora y Aportaciones de Seguridad Social. Textualmente, dicho artículo al respecto nos dice:

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.

3.3.1 Clasificación de los impuestos.

Como estudiamos anteriormente, la legislación mexicana específicamente en el Código Fiscal en su Artículo 2º, a clasificado las contribuciones en cuatro grupos diferentes, pero dicha clasificación, para efectos de este estudio consideramos que se queda corta, es decir, que no nos define de forma precisa las distintas contribuciones que existen en nuestro país, es por eso que necesitamos del apoyo de la doctrina para entender de forma completa el alcance de dicha clasificación y por lo tanto comprender el contenido de cada una de las distintas contribuciones.

Existen muchas clasificaciones sobre las contribuciones las cuales se han ido dando a través de los años. Para efecto de este estudio, nos apoyaremos en la clasificación citada por el gran autor Emilio Margáin Manautou, el cual propone la siguiente clasificación:

- Impuestos Directos e Indirectos.
- Impuestos Reales e Impuestos Personales.
- Impuestos Específicos e Impuestos “Ad Valorem”.

- Impuestos Generales e Impuestos Especiales.
- Impuestos con fines fiscales e Impuestos con fines extrafiscales.

3.3.1.1 Impuestos directos e indirectos.

Podemos decir en torno a esta clasificación es que los impuestos directos son los que gravan las ganancias o las utilidades y por otro lado los impuestos indirectos tienen incidencia en los ingresos que provienen en operaciones relativas al consumo.

3.3.1.2 Impuestos reales e impuestos personales.

Tomando las ideas de Sergio Francisco de la Garza, *“tenemos que son impuestos reales aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuestos sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva”*.²⁰ Es decir, que los impuestos reales se desatienden de las personas y exclusivamente se centran en los bienes o las cosas que gravan.

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

3.3.1.3 Impuestos específicos e impuestos ad valorem. Al respecto sobre dicha clasificación, Arrijo Vizcaíno nos dice lo siguiente:

“Los tributos específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado. En tanto

²⁰ Ibídem, pág. 389.

*que los ad-valorem, para el mismo fin, exclusivamente atienden al valor o precio del propio objeto gravado”.*²¹

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

3.3.1.4 Impuestos generales e impuestos especiales.

Al respecto Margáin Manautou nos dice: *“El Impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza. En cambio, el impuesto especial es el que grava a determinada actividad.”*²²

3.3.1.5 Impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etc. En este orden de ideas podemos ver como esta clasificación es de suma importancia y al estudiar anteriormente la clasificación que nos da la ley sobre las contribuciones, no la encontramos, lo cual quiere decir que en nuestro país, este tema sobre los ingresos cuya finalidad no va dirigida al gasto público son poco valorados.

²¹ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, pág. 516.

²² MARGÁIN Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 13ª Edición, 1997, Pág. 71.

3.4 Elementos del impuesto.

Aparte de los Principios Constitucionales a los que se tienen que sujetar los impuestos, existen una serie de elementos que deben de integrar a las contribuciones y que son de gran importancia para entender el contenido completo del término en estudio. De dichos elementos se habla en las definiciones antes mencionadas y la propia Suprema Corte en un criterio nos afirma la importancia y trascendencia de tales elementos, dicho criterio dice:

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por Ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Del anterior criterio concluimos que no solo los tributos deben de cumplir con los principios expresados en la Constitución para que estos sean considerados como legales, sino que también, la Suprema Corte anexa 5 elementos más, los cuales son indispensables para lograr la legalidad de todo tributo.

3.4.1 Sujetos.

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

3.4.1.1 Sujeto activo.

El impuesto, como cualquier otro tributo una vez que se ha llevado a cabo el presupuesto de hecho previsto por la Ley impositiva, es decir que se ha llevado a cabo el hecho generador, surge la obligación fiscal y, por tanto, hay un sujeto activo y uno pasivo, el activo siempre será el Estado y el pasivo será la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo a lo que dispone la Ley está obligada al pago del tributo.

3.4.1.2 Sujeto pasivo.

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

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

muy cuidadoso en la determinación de los hechos imponibles, ya que no todos los actos o contratos son una muestra de riqueza.

3.4.2. Objeto.

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

La Suprema Corte nos dice al respecto:

El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la hacienda pública federal.

3.4.3. Base.

“La base de todo impuesto es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo.

*Dicho en otras palabras es la magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por Ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la Ley da como resultado el monto del tributo a pagar”.*²³

Otra definición es la que nos da Gabriel de Usera, citado por Margáin Manautou, el cual no dice que *“la base del tributo es aquella parte o porción (de lo gravado por la Ley), evaluada o determinada por distintos*

²³ JIMÉNEZ González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Editorial Thomson, México D.F., 2002, Pág. 51.

*procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo”.*²⁴

3.4.4. Tasa o tarifa.

La tasa o tarifa del impuesto es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, mientras que el monto del mismo es aquella cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible. Es decir, una vez nacida la obligación de pago a cargo del contribuyente, es necesario fijar el monto a pagar derivado de dicha acción.

Para ello se aplica un porcentaje establecido en Ley a la base gravable y ello dará como resultado la cantidad líquida a pagar. Cabe mencionar que la doctrina prevé tres clases diferentes de tarifas principalmente, las cuales pueden ser fijas, proporcionales o progresivas.

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

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

Y por último hablamos de una tasa progresiva cuando existen varias tasas de manera escalonada, con la característica que estas tasas deben pertenecer a un mismo tributo, es decir, que la tasa va en aumento en proporción de la cantidad que grava el tributo.

²⁴ MARGÁIN Manautou, Emilio. *Op. Cit.*, Págs. 268 - 269.

3.4.5 Época de pago.

Sobre la época de pago la Ley que habla al respecto es el Código Fiscal, el cual en su Artículo 6º nos dice lo siguiente:

Artículo 6o.-

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

III. (Se deroga). ...

3.5. Obligación tributaria.

En el caso de los impuestos, la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, que siempre es un acto o un hecho de un particular.

Sin embargo no debe confundirse el nacimiento con la exigibilidad de la obligación, este elemento se cumple con el sujeto activo se encuentra

legitimado para hacer efectivo el crédito fiscal, esto coincide con la época de pago establecida para cada impuesto u operación.

De tal forma que el objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por tal motivo, la obligación fiscal nace o se genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la Ley. Francisco de la Garza, citando a Sainz de Bujanda, nos dice que: el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente: Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones. Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular. Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja. Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición. Determinar el domicilio del contribuyente o de sus representantes. Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de la prescripción. Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.

CAPITULO IV.

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

Habitualmente la extrafiscalidad es concebida como la forma de ser del tributo, el cual no persigue fines fiscales, es decir, su fin no es recaudatorio, dicho de otra forma, este tipo de tributo se aleja del fin financiero y recaudatorio en el que normalmente se fundamentan los tributos comunes y corrientes.

Al respecto Griziotti nos dice: *“los tributos extrafiscales tienen fines directos que no buscan exclusivamente la obtención de ingresos, sino la realización de objetivos diferentes.”*²⁵ En nuestra opinión estamos de acuerdo con este autor, ya que desde nuestro punto de vista los impuestos no pueden tener como única finalidad el llenar las arcas públicas, sino que también tienen que ayudar a solucionar problemas de distinta índole, los cuales no son resueltos con el gasto público o mejor dicho, no son prioridad de este.

Relacionado con lo anterior, es importante mencionar que en nuestra Constitución, no existe ninguna mención expresa sobre la extrafiscalidad, por lo que va a resultar muy difícil encontrar una definición concreta, sobre dicho concepto, motivo por el cual atendemos a la doctrina para comprender dicho precepto.

Cabe mencionar que los fines extrafiscales se pueden perseguir mediante el establecimiento de tributos extrafiscales que estén destinados, propia y principalmente, al logro de dichos fines, lo cual afectará a la estructura misma del tributo, es por esto que mencionamos los principios de justicia tributaria,

²⁵ GARCÍA Bueno, Marco Cesar. *El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000. Pág. 273.

pues dichos principios jugarán un papel esencial a la hora de fundamentar su establecimiento y es sobre lo cual enfocaremos nuestro estudio.

Por último, tenemos que decir que la tributación, en principio, no tuvo como finalidad la protección del ambiente, es decir, la tributación fue creada con la única finalidad de recaudar dinero para cumplir con los fines del Estado, a pesar de ello, el uso de mecanismos tributarios como instrumentos de política ambiental es cada vez más aceptado y se mantiene en constante movimiento, es por ello la trascendencia de este tema.

4.1 Legitimidad constitucional de los impuestos con fines extrafiscales.

La extrafiscalidad como mencionamos en párrafos anteriores, no se encuentra de manera expresa en nuestra Constitución, sino son varios preceptos Constitucionales de los cuales se llega a su legal existencia.

Como punto de partida tenemos que retomar al Artículo 31 fracción IV Constitucional, según el cual es obligación de todos los mexicanos contribuir para el gasto público. Es importante decir, que aunque la finalidad de los impuestos extrafiscales no es el gasto público de manera directa, tiene relación con este principio pues, el tributo extrafiscal recolectado se destina para la preservación de un bien o recurso utilizado por todos, es decir, por medio de estos impuestos se satisface un objetivo social prioritario, necesario para el desarrollo de las personas. Un ejemplo de ello pueden ser los Impuestos Ambientales, los cuales tienen como fin la protección del entorno físico en el que las personas se desarrollan cotidianamente.

En consecuencia, aunque de primera impresión, pensemos que los impuestos extrafiscales van en sentido contrario del principio del que hablamos que es el gasto público, dicha clase de impuestos no se contraponen a tal principio, ya que aunque no es la finalidad inmediata de esta

clase de tributos, de forma secundaria se obtiene un ingreso, es decir, si se obtiene un ingreso que va para el Estado, aunque la finalidad de dicho impuesto no es la obtención de tal ingreso sino que primordialmente se persigue el cuidado en el desarrollo social, político y económico del país.

Después tenemos al Artículo 25 Constitucional el cual nos dice a la letra: "... el Estado conducirá, planeará, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades que otorga esta Constitución."

Del texto transcrito observamos que en ningún momento se expresa la función extrafiscal de los tributos, pero permite al Estado el desarrollo de funciones que en este caso denominamos como extrafiscales, las cuales tengan como motivo principal el desarrollo económico, siempre y cuando se respeten las libertades establecidas en la Constitución, como bien lo señala el Artículo citado.

Al respecto, Franco Fichera un reconocido autor italiano nos dice: *"los fines extrafiscales del impuesto se encuentran plenamente justificados, siempre y cuando sean constitucionalmente legítimos"* ²⁶ Esta afirmación hecha por este autor, convalida lo dicho por la Constitución Mexicana y a su vez ratifica la legal existencia de los impuestos con fines extrafiscales, los cuales deben de apegarse al texto constitucional. Para reforzar lo anterior, la Suprema Corte ha dicho al respecto:

Además del propósito recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, los impuestos pueden servir implícitamente como instrumentos eficaces de la política financiera,

²⁶ *Ibíd*em, pág. 272.

económica y social que el Estado tenga interés de impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo económico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos. Como podemos ver, la Suprema Corte nos dice que el Estado puede servirse de distintos instrumentos los cuales sirvan para el logro de un resultado benéfico para la sociedad, siempre y cuando se respeten los lineamientos constitucionales, con lo cual permite la creación de impuestos con fines extrafiscales para el desarrollo del país.

Y por último tenemos al Artículo 131 Constitucional, Artículo que da entrada a las Contribuciones Extrafiscales en México, ya que es un poco más claro, pues en él se le otorga a la administración pública la potestad de utilizar los impuestos extrafiscales, para lograr por medio de ellos un beneficio para el país, y cuando hablamos de beneficio no nos referimos a un beneficio económico sino a un beneficio social, lo cual es la llave que abre la puerta a los impuestos con fines extrafiscales⁴. Dicho Artículo nos dice:

Artículo 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 aun 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 cualquier 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. En conclusión podemos decir que del Artículo 131 Constitucional se puede llegar a la afirmación de que de los tributos se pueden obtener resultados de naturaleza extrafiscal, es decir, resultados fuera de los planeados para el gasto público, con la finalidad de regular el desarrollo social, político y económico del país.

Por todo lo expuesto hasta el momento, salta una interrogante la cual da vida a dicho estudio y es el dilucidar si la realización de objetivos cuyo fin no es propiamente el recaudatorio, son contrarios a los principios que rigen a los impuestos, y principalmente a los de justicia tributaria. Y nos enfocamos en los principios de justicia tributaria ya que los consideramos como un freno a las posibles arbitrariedades que pueden ser cometidas por los legisladores.

4.2 Impuestos con fines extrafiscales.

Antes de entrar a resolver el problema antes expuesto, primero tenemos que dilucidar si los impuestos con fines extrafiscales realmente son impuestos o no lo son. Al respecto, existen opiniones encontradas. Por un lado encontramos a Albiñana, *“autor que diferencia a los impuestos con fines fiscales de los extrafiscales, pues priva de la categoría de impuesto a estos últimos, por no ostentar, en su dicho la misma naturaleza”*.²⁷ Es decir, le quita la calidad de impuesto a aquellas contribuciones que persigan fines distintos de los recaudatorios, pues los considera de naturaleza distinta a aquellos que persiguen la recaudación. Lo cual para nosotros es incorrecto.

Por otro lado tenemos a la corriente que opina que si son impuestos aquellos que tienen un fin distinto al recaudatorio, dentro de esta corriente destaca

²⁷ *Ibidem*. Pág. 274.

Moschetti el cual nos dice: *“Los tributos con fines fiscales tienen como fin la obtención de un ingreso y, por tanto, son instrumentales respecto a una finalidad posterior, los tributos con fines extrafiscales tienen una finalidad directa (tuitiva, demográfica, redistributiva, preventiva, sancionadora, etc.) que prescinde inmediatamente del ingreso pero que, ciertamente, está lejos de excluirlo: si no produjeran un rendimiento no serían pagadas por nadie y tampoco serían ingresos tributarios. La finalidad de la exacción es, pues, en los dos casos distintos, pero también el tributo extrafiscal, al proporcionar un rendimiento sirve para hacer frente a los gastos del ente público”*.²⁸

En conclusión, podemos decir, que nosotros apoyamos la segunda postura por considerarla más acertada. En consecuencia no estamos de acuerdo con Albiñana, ya que no es motivo suficiente la naturaleza de un impuesto para que sea considerado como tal, como ejemplo podemos enunciar las cuatro clases de impuestos regulados en el Código Fiscal, las cuales son de naturalezas diferentes y son considerados como impuestos, es decir, reúnen las características y los elementos de un impuesto, no importando su naturaleza ni su fin.

Por otro lado concordamos con la segunda corriente pues consideramos acertada la posición manejada relativa a que todo tributo representa un ingreso para el Estado, y en este caso los Impuestos Extrafiscales, representa tal ingreso, cosa diferente es la utilización que se le da, la cual varía de los impuestos fiscales.

Otro concepto por el cual nos inclinamos por esta corriente es que consideramos que aún el tributo fiscal, lleva implícito una repercusión social, con lo cual queremos decir, que lleva un logro extrafiscal el cual es cumplirle

²⁸ Ibídem, pág. 276.

a la gente, diferentes necesidades las cuales deben ser satisfechas por el Estado.

4.3 Impuestos con fines extrafiscales en relación con los principios de justicia tributaria.

Hemos llegado hasta la parte más importante de este trabajo, lo cual consiste en analizar si los impuestos con fines extrafiscales cumplen con los principios de justicia tributaria. Pero surge una interrogante antes de eso, ¿qué principios integran la justicia tributaria?

La respuesta nos la da Sergio Francisco de la Garza el cual no dice:

Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del Artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirectos solamente las cargas, entre ellas los tributos.

En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales.

Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. ..

Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 31, que establece que es “en la forma que establezcan las leyes” donde deben encontrarse la proporcionalidad y la equidad.

En consecuencia podemos decir que los principios que representan la justicia tributaria son los de Proporcionalidad y Equidad, mismos que como se

estudio en capítulos anteriores se deben de tomar por separado, es decir, no son un mismo concepto, sino que son dos conceptos que se complementan a la hora de crear un tributo.

Dichos principios son nombrados de esta forma en la Constitución, pero en países más avanzados estos principios son denominados de la siguiente forma: de Capacidad Contributiva y de Igualdad, obviamente no tienen los mismo alcances, pues como ya dijimos, en países como España, Italia y Alemania por nombrar solo algunos, estos principios han avanzado y tienen un alcance mayor, las leyes son más explícitas en cuanto a su contenido, no como en México, que la propia Suprema Corte no ha podido precisar una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple con dichos requisitos de justicia. Una vez aclarado el problema de que principios integran a la justicia tributaria continuaremos nuestro estudio diciendo que la justicia tributaria posee una importancia capital en el Derecho Tributario, es su razón de ser y su criterio a seguir.

Al respecto, Joxe Mari Aizega nos dice *“que los principios de justicia tributaria, son un ideal que en este caso concreto se persigue por el camino de la imposición”*,²⁹ con esto dicho autor quiere decir que, la justicia tributaria debe de ser la base de todo régimen tributario y el tributo como norma individual es la materialización de esa base.

La justicia tributaria es: en realidad el tema de justicia tributaria no es un tema frívolo, destinado a aparecer o desaparecer al compás de la moda o de la fantasía de los autores. Es un tema perdurable, porque no es sino especificación del tema eterno de la justicia. No hay escape; el tributo es justo, o no es legítima su recaudación. De lo anterior podemos darnos cuenta la importancia que tienen los principios de justicia tributaria en los impuestos,

²⁹ AIZEGA Zubillaga, Joxe Mari. La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria. Servicio Editorial Universidad del País Vasco, 2000, Pág. 111.

con esto no decimos que son los más importantes y sin ellos los impuestos no existirían, pues estaríamos en un error, ya que todos los principios constitucionales son importantes, a lo que nos referimos es que estos principios sirven de referente al legislador para no cometer arbitrariedades a la hora de crear un tributo, pues como firme Sainz de Bufanda, el tributo debe de ser justo de lo contrario no es legítima su recaudación. Los principios de justicia tributaria, se relacionan normalmente con los fines que el sistema tributario pretende alcanzar. Si el sistema tributario pretende lograr ésta o aquella finalidad, entonces debe cumplir con éste o aquel principio. Siguiendo esa interpretación, sería posible concluir que los principios de justicia tributaria, en la actualidad, no sólo se compone de elementos fiscales, sino que también forman parte del mismo los llamados fines extrafiscales.

Es necesario recordar que el Estado, como ente jurídico y político, ha sido creado para contribuir a la satisfacción de las necesidades del hombre y permitir su convivencia armónica en sociedad. Sin embargo, para que sea posible realizar tales objetivos, es ineludible que cuente con los recursos económicos suficientes. Sin recursos, el Estado no puede funcionar, pierde su esencia al no tener los medios económicos para cumplir con su objetivo. En consecuencia, la materia tributaria se vuelve esencial para el funcionamiento del Estado. La forma para obtener dichos recursos es a través de los ciudadanos, vía contribuciones. Las contribuciones son, más que un medio de obtener recursos, representan la participación activa del ente público. El Estado, empero, no se limita a la obtención de recursos, sino que participa en el desarrollo social, político y económico mediante la creación de tributos con fines extrafiscales.

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

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

La necesidad de crear contribuciones con fines extrafiscales exige una doble función, tanto de justicia tributaria como de justicia social.

En el primer caso, es el principio de capacidad contributiva el fundamento de la imposición; en el segundo caso, se validan el resto de los valores constitucionales que persiguen fines de justicia social.

“De lo expuesto – agrega Lasarte- se deduce que el sistema fiscal es hoy una realidad compleja, difícil de someter a un único principio rector e imposible de explicar desde un único punto de vista. Para comprender esta realidad es conveniente advertir que junto a un conjunto de valores individuales hay un grupo de valores sociales que inspiran las decisiones básicas sobre el sistema fiscal. De manera, escribe Casado Ollero, que serán las exigencias que las normas constitucionales planteen respecto a la extensión y fines del Estado las que decidan la magnitud de las necesidades económicas de éste y los medios para cuya satisfacción ha de ordenarse la actividad financiera del mismo”.³⁰

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

Al respecto, Rosembuj manifiesta:

³⁰ GARCÍA Bueno, Marco Cesar. Op. Cit. Pág. 266.

*“Los impuestos con fines extrafiscales aún cuando persiguen objetivos de política económica y social, no tienen necesariamente que estar en contradicción con el financiamiento de los gastos públicos. La finalidad es digna de tutela desde el punto de vista del ordenamiento jurídico financiero”.*³¹

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

Al respecto Herrera Molina nos dice: *“en definitiva, el principio de capacidad contributiva sufre un menoscabo cuando se utilizan tributos con fines extrafiscales en deterioro de la justicia impositiva, pero abre la pauta a la justicia social.”*³² De tal forma que los impuestos con fines no fiscales menoscaban un poco el principio de capacidad contributiva, pero como sostiene el mismo Herrera Molina nunca se insistirá, en su desaparición, sólo procederá a su desvío cuando la búsqueda de otros valores amparados por la Constitución (protección al medio ambiente, estabilidad económica, etc.) así lo exija.

Dicho en otras palabras el interés general adquiere relevancia en la justificación de los tributos con fines extrafiscales.

³¹ Ibídem, pág. 268.

³² Ibídem, pág. 282.

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

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

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

La Capacidad Contributiva nos dice Cortés Domínguez *“no la podemos considerar más que como un instrumento de orden social y económico más justo; instrumento que muchas veces, quizás tenga que ceder en beneficio de la aplicación de otros principios más eficaces en la obtención de un reparto más justo de la renta y de un crecimiento de ésta”*.³³ Dicho en otras palabras podemos decir que la Capacidad Contributiva exige que las cargas tributarias recaigan sobre la riqueza disponible. Lo cual no quiere decir que estemos en presencia de una regla inquebrantable, pues como toda regla existen sus excepciones las cuales las encontramos en los objetivos extrafiscales de los tributos. Es decir, cuando se busca la realización extrafiscal de un impuesto podemos correr el riesgo de afectar el principio de Capacidad Contributiva, lo cual no es razón suficiente para considerarlo como inconstitucional ni mucho menos, pues dicho principio no es el único elemento que puede hacer realidad los ideales de justicia. La naturaleza de

³³ *Ibidem*. Pág. 280.

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

Al respecto Vicente Arche Domingo sostiene:

Los tributos constituyen, por tanto, los medios jurídicos más importantes para la obtención de los recursos pecuniarios de la hacienda pública. Y, agregaríamos, un medio efectivo para realizar actividades de importancia en la consolidación de los objetivos sociales, políticos y económicos establecidos en la Constitución: uno de ellos es la protección al medio ambiente.

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

Para finalizar este punto, me gustaría citar a Vaquera García el cual nos dice lo siguiente:

“... cabe un amplio uso del instrumento tributario con fines no fiscales, siempre que el objetivo perseguido en él sea de carácter incentivador y no meramente penalizador; de este modo, para que adquieran total validez en el

*ordenamiento, deben cumplir con los requisitos de gravar un hecho lícito y de manifestar capacidad contributiva.”*³⁴ En conclusión, el principio de capacidad contributiva no tiene una participación activa en los tributos extrafiscales, es decir, los fines extrafiscales no respetan del todo al principio de capacidad contributiva. Su respaldo constitucional lo encontramos en los otros principios que protegen los intereses de los gobernados. Con lo anterior lo que queremos dejar claro es que se debe de dar su lugar al principio de capacidad contributiva, pues como hemos visto hasta el momento es un principio de gran importancia en la vida de los impuestos, pero de igual forma tenemos que reconocer que no es un criterio absoluto de justicia.

Siguiendo con este razonamiento, la extrafiscalidad de la que hemos hablado no presenta ningún problema, esto cuando se analiza a la luz no solo del principio de capacidad contributiva sino también del resto de los valores establecidos en la Constitución, dichos artículos son el Art. 31 fracción IV, 25 y 131 Constitucionales, los cuales ya fueron analizados en líneas anteriores. En consecuencia podemos decir que el fundamento directo de los impuestos con fines extrafiscales, no lo encontramos en el Artículo 31 fracción IV, sino que lo encontramos en el Artículo 25 constitucional, pues el fundamento de esta clase de impuestos es el orden público y la justicia social, conceptos que se encuentran inmersos en el citado Artículo 25.

Arreglado el punto anterior es menester estudiar el principio complementario de la capacidad contributiva y nos referimos al de principio de igualdad.

Junto con el principio de capacidad contributiva del que ya hablamos en párrafos anteriores, se encuentra el principio de igualdad, el cual es el otro principio que denota justicia tributaria. Podemos afirmar que el principio de capacidad contributiva, tiene su apoyo en el principio de igualdad, visto este

³⁴ VAQUERA García, Antonio. *Fiscalidad y Medio Ambiente*. Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999. Pág. 101

como interdicción de la arbitrariedad, es decir, el principio de igualdad en los impuestos extrafiscales es el que le da el soporte de legitimidad a los mismos.

La importancia de la formulación del principio de igualdad como principio de justicia tributaria se acentúa con la utilización extrafiscal del impuesto con fines distintos de los recaudatorios. Esto pues en los impuestos con fines fiscales, el principio de capacidad contributiva, ejerce el papel principal como criterio de justicia tributaria. En este tipo de tributo extrafiscal, son sus contradicciones con respecto al principio de capacidad contributiva, las que han obligado a utilizar el principio de igualdad como principio rector de la justicia tributaria.

Lo que el principio de igualdad prohíbe son las discriminaciones y privilegios arbitrarios, debiendo calificarse como tales aquellas desigualdades que carecen de una justificación objetiva y razonable, que carecen de un fundamento racional, que no vienen fundadas en criterios objetivos y razonables y cuyas consecuencias jurídicas no son adecuadas y proporcionadas al fin que se pretende lograr.

En los impuestos que persiguen un fin extrafiscal, el establecimiento y distribución del gravamen tributario no se realiza atendiendo a las reglas de la capacidad contributiva, sino que se toma como presupuesto de hecho, cuya valoración y concreción produce la deuda tributaria, un índice que no tiene una relación directa y expresa con la capacidad contributiva. En este caso, para decidir si el principio de igualdad se respeta o no, deberemos tener en cuenta si el reparto de la carga tributaria entre los diferentes contribuyentes, en atención al presupuesto de hecho tributario, se produce respetando las reglas del principio de igualdad, es decir, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales. En consecuencia de lo escrito en el párrafo anterior tenemos que el principio de igualdad de lo que se encarga es

de que si alguien contamina, hablando en este caso de impuestos ambientales, debe ser tratado igual a todos los que contaminen, tomando en cuenta las proporciones en que se contamine, lo cual va a ser lo que determinara el pago del tributo.

En otras palabras tenemos que el presupuesto de hecho de los tributos extrafiscales carece de una representación directa de riqueza, aun cuando de acuerdo con la Constitución se debe de manifestar. Los hechos imponibles de los tributos extrafiscales, se establecen dependiendo de la finalidad que se le quiera dar al tributo, por ejemplo en impuestos ambientales se establecen por la emisión, efluentes y vertidos de sustancias contaminantes; por la fabricación y consumo de productos que dañan el ambiente; o por la explotación desmedida de recursos naturales con efectos adversos para la conservación del equilibrio ecológico. Los impuestos que se establecen sobre dichos índices no manifiestan una riqueza económica directa, pero si indirecta. Es decir, el presupuesto de hecho del impuesto se determina con elementos diferentes a la riqueza; en este caso por la existencia de capacidad objetiva para contaminar. Esta capacidad, deberá guardar proporción con el pago que el contribuyente habrá de realizar. Esto quiere decir que el legislador puede configurar el presupuesto del impuesto ambiental en este caso, teniendo en cuenta cuestiones extrafiscales, como lo es la protección del ambiente lo cual no afecta lo prescrito por la Constitución.

Citando a Marco César García Bueno “tenemos que el Principio de quien Contamina paga, es el que justifica la presencia del tributo ambiental, de frente al principio de capacidad contributiva. Pero teniendo en cuenta que en este tipo de tributos en los que predomina la regla el que contamina paga, la distribución de los mismos deviene de de los índices de contaminación generados por el sujeto. Se busca el trato similar, teniendo como punto de

*referencia el grado de degradación ambiental”.*³⁵ En consecuencia tenemos que en los impuestos con fines extrafiscales se busca el trato similar, es decir, respetar el principio de igualdad y también por otro lado se respeta el principio de capacidad contributiva tomando en cuenta el fin que persigue el impuesto.

4.4 Disposiciones jurídicas que contienen elementos extrafiscales.

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

Es necesario decir que lo que realizaremos no será un estudio exhaustivo de todos y cada uno de los ordenamientos que tengan impuestos extrafiscales, sino lo que realizaremos será un análisis de los ejemplos más evidentes de estas legislaciones.

³⁵ GARCÍA Bueno, Marco Cesar. *Op. Cit.*, Pág. 299

CONCLUSION

El Estado a través de la actividad financiera que realiza, obtiene los recursos necesarios para satisfacer los gastos públicos, los cuales son destinados a cumplir con las necesidades de la sociedad. La capacidad contributiva es la causa primera de que exista el impuesto, puesto que un tributo que grava a quien carece de dicha capacidad, no tiene razón de ser. La justicia tributaria esta formada por los principios de Proporcionalidad y Equidad.

El hecho imponible es el presupuesto de hecho, el cual posee una naturaleza jurídico-económica establecida en la Ley. Los hechos imponibles de toda contribución deben de ir en función de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos; es decir, dichos hechos imponibles deben de revelar un mínimo de riqueza.

Los impuestos extrafiscales son aquellos que tienen un fin distinto al recaudatorio, su finalidad es la de proporcionar un beneficio social, político o económico al Estado, como ejemplo podemos citar a los impuestos ambientales o los impuestos a la salud. La finalidad en general de los impuestos con fines extrafiscales es obtener los ingresos suficientes para la conservación y restauración del medio ambiente en el caso de los impuestos ambientales. Las contribuciones con fines extrafiscales menoscaban el principio de capacidad contributiva, buscando una justicia social o un aspecto de bien común, como puede ser en este caso el medio ambiente o la salud. Estoy de acuerdo en que en el caso de los Impuestos con fines extrafiscales se menoscaba el principio de capacidad contributiva, pero tal situación no quiere decir, que se apartan totalmente de el, sino que mejor dicho, este principio que rige toda contribución es más flexible en estos tributos.

BIBLIOGRAFÍA

1. AIZEGA Zubillaga, Joxe Mari. La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria. Servicio Editorial Universidad del País Vasco, 2000
2. ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis: México, 22da Edición, 1997.
3. CALVO Nicolau, Enrique. Tratado ISR. Tomo I. Editorial Themis: México, 1999.
4. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa: México, 1985.
5. FLORES Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa: México, 1985.
6. GARCÍA Bueno, Marco Cesar. El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa: México, 2000.
7. GIULIANI Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Ediciones Depalma: Buenos Aires Argentina, 6ª edición, 1997.
8. JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Cangallo: Buenos Aires Argentina, 1996.
9. JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo. Editorial Adeledo Perrot: Buenos Aires Argentina, 1982.
10. JIMÉNEZ González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial

Thomson: México D.F., 2002.

11. MARGÁIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa: México, 13ª.edición, 1997.

12. REYES Vera, Ramón. La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana. Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México, Tribunal Fiscal de la Federación: México, 1982.

13. VAQUERA García, Antonio. Fiscalidad y Medio Ambiente. Editorial Lex Nova: Valladolid, 1999.