

LÍMITES Y PRINCIPIOS A QUE EL JUZGADOR DEBE ATENDER PARA EL CASO DEL ANÁLISIS DE LEYES QUE PERSIGUEN FINES EXTRAFISCALES

Por: Lic. Claudia Gabriela Villeda Mejía

SUMARIO: Introducción.- Capítulo I. El Estado y sus fines.- Capítulo II. Actividad financiera del Estado.- Capítulo III. Ingresos que puede percibir el Estado mexicano.- Capítulo IV. Extradificalidad.- Capítulo V. Análisis constitucional de la extradificalidad en el Derecho Tributario Mexicano.- Capítulo VI. El Arbitrio jurisdiccional en el análisis de los fines extradificales. Conclusiones. Referencias.

INTRODUCCIÓN

“(...) mejor vivir bajo el imperio de una ley, aunque sea absurda, a hacerlo bajo la incertidumbre de una sentencia, aunque sea justa. Se dice: no podemos dar mayor poder a los jueces, porque estos, bajo el subterfugio de la interpretación, terminarían por establecer un orden que no ha sido decretado por la voluntad popular plasmada en la ley. Se pasaría, de un gobierno de leyes, a un gobierno de jueces (Lambert. Le Gouvernement des Juges, París, 1921); de la teoría de la representación, a una tercera cámara legislativa; de una democracia, a una oligarquía judicial (Jefferson) que dejaría al país a disposición de nueve ancianos (Roosvelt) (...)”¹

Daniel Esteban Herrendorf

Conforme a la Teoría Clásica el Estado se conforma por territorio, población y gobierno, y este último dentro de un régimen liberal se caracteriza por la división tripartita del Poder y por la existencia de una organización política cuyos límites se encuentran en el respeto a los derechos humanos y de un sistema legal para hacerlos efectivos.

En los países de derecho escrito, su Constitución recoge los derechos fundamentales y otros equiparables conforme a los cuales toda legislación derivada encuentra su parámetro de validez, de modo tal que, si una norma contraría a aquella, los tribunales deben hacerse cargo de ordenar su inobservancia y, en el más óptimo de los casos, expulsarla del orden jurídico con efectos generales.

Ahora, se puede afirmar que la obligación de contribuir a los gastos públicos en cualquier Nación, está acotada por diversas condiciones que impiden un ejercicio arbitrario de la función recaudatoria, la cual debe ser producto de la voluntad popular expresada en normas generales, y por tanto, el legislador debe regir su conducta de acuerdo a las directrices constitucionales que establezca la Norma Fundamental.

¹ HERRENDORF, Daniel E., *El poder de los jueces*, tercera edición, Abeledo-Perrot, Bs. As., 1998, p. 26

Es aquí, donde cabe preguntarse si existen casos en los que es válido o no, que el legislador democrático soslaye los valladares constitucionales en aras de la satisfacción del interés público o de lo que el Poder Legislativo entiende por este concepto, pues no debe perderse de vista que dicho interés es uno de los conceptos jurídicos más indeterminados que ofrece la Ciencia Jurídica.

Baste señalar que a título de proteger el interés público de la degeneración de la raza aria, la Alemania Nazi, no toleró y reprimió con brutalidad el homosexualismo, lo cual continúa haciendo el Franquismo contra los denominados “violetas”.

En Tabasco, previamente a la “Guerra Cristera” a título de proteger el Estado laico se expidieron leyes que obligaban a los sacerdotes a contraer matrimonio para poder oficiar la Santa Misa, capítulo que se ha guardado en los claroscuros de la historia mexicana oficial pero que deja al descubierto que so pretexto de proteger a la mayoría, se han sacrificado irracionalmente los derechos humanos de una minoría.²

Si el fin justifica los medios, ¿fue incorrecto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, invalidara aquel famoso impuesto suntuario que introdujo el Senado de la República, -sin competencia- en la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2002, que gravaba al 5% el caviar, los perfumes, el oro, el golf, bares de membrecía restringida y otros caprichos del consumo?

En este orden de ideas, la pregunta que sigue es, ¿la protección de cierto sector de la industria, el estímulo de otro, la conservación del medio ambiente, la desmotivación de ciertas conductas contrarias a la salud, y otras salvaguardas de la misma naturaleza, son razones suficientes para que una contribución ofrezca un trato diferenciado a sus destinatarios?

Para responder a esta última interrogante, el presente trabajo, se encarga de formular una propuesta que explique en qué casos un fin de la ley tributaria puede alejarse o apartarse de un parámetro constitucional y en qué otros casos resulta inaceptable pretender abandonar los derechos fundamentales en aras de proteger un supuesto interés público que, muchas veces la experiencia ha demostrado, esconde ofertas populistas o clientelares que los contribuyentes no tienen el deber de tolerar.

En efecto, no se desconoce que el legislador democrático tiene la facultad y la obligación de establecer las normas rectoras de la política tributaria, conforme intereses multisectoriales expresados en la representación popular, y que, para la consecución de los programas aprobados en el “Presupuesto de Egresos” tiene la misión de orientar la recaudación como palanca del Desarrollo.

Para este propósito tampoco se ignora que el Poder Legislativo, frecuentemente, debe establecer tratamientos diferenciados entre una misma categoría de contribuyentes para encauzar la economía en la dirección coincidente con los fines del proyecto nacional.

² Ley Reglamentaria del artículo 4º de la Constitución General de la República. “**Artículo 6º.-** Estando equiparado el ejercicio de los ministros de culto religioso a una profesión, según la Constitución General de la República, y atribuyendo esta a las Cámaras Locales la facultad de establecer las condiciones para dicho ejercicio, se fijan para efecto los requisitos que siguen: **I.** Ser tabasqueño o mexicano por nacimiento con cinco años de residencia en el estado; **II.** Ser mayor de 40 años; **III.** Haber cursado los estudios primaria y preparatoria en la escuela oficial; **IV.** Ser de buenos antecedentes de moralidad; **V. Ser casado;** VI. No haber estado ni estar sujeto a proceso alguno.”

Empero, esas asimetrías de tratamiento no pueden ser resultado de un ejercicio caprichoso del poder público, ni de la infracción a las reglas competenciales que marca la Constitución, pues aunque para muchos, como se ha visto, consumir caviar es una práctica extravagantemente lujosa propia de los dueños del gran capital, y por tanto, merecedora de la máxima carga tributaria, esta razón que nadie pone en duda (salvo los aficionados a la “*exquisit cuisine*”), de ningún modo justifica atropellar principios tributarios de incontrovertible raigambre en nuestra historia constitucional.

Racionalizar el ejercicio del poder público es el fin último de los órganos de administración de justicia, y por ello, los jueces nacionales tienen el deber de vigilar que los propósitos que persigue el legislador se cumplan pero sin menoscabo de los principios constitucionales.

Para esa tarea, el juzgador debe buscar las razones que inspiran la ley, pero antes de ello, su vocación fundamental es la de cotejar si la actuación de los poderes constituidos se ajustan o no a la literalidad y fines de la Constitución y, en su caso, revisar si es o no plausible la *ratio legis* que inspiró la ley y su ejecución.

Invertir esta ecuación lleva a la errónea interpretación en la que el juzgador suplanta las facultades de los restantes poderes pues a él no le compete evaluar las bondades de la Política Recaudatoria, ni analizar si esta satisface con plenitud el Presupuesto de Egresos respectivo, sino que únicamente le compete velar porque el orden constitucional y legal no se fracture con las medidas legislativas que sustentan la planeación financiera del Estado.

Con reglas metodológicas claras, es posible armar al juzgador de herramientas prácticas que faciliten analizar cuándo está en presencia de un fin extrafiscal, cómo debe analizarlo, y finalmente, qué límites le impone la Constitución para emitir un juicio sobre los objetivos del legislador ajenos a la Hacienda Pública.

Ante tal situación se considera conveniente introducir el “**control de proporcionalidad**” en el sistema tributario mexicano, para que los jueces al realizar la ponderación entre la posible colisión de derechos fundamentales, lo hagan bajo esta argumentación, que constituye un método que permite controlar el poder y evitar abusos, aspectos todos ellos de suma importancia para el juez constitucional en su labor cotidiana y de lo cual, se ocupa el presente trabajo.

CAPÍTULO I

EL ESTADO Y SUS FINES

La primera vez que fue utilizada la palabra Estado, como sustantivo inmerso en un contexto de naturaleza política (actos de gobierno), fue por el ilustre italiano Nicolás Maquiavelo en su obra “El Príncipe”, y desde su publicación en 1513, a la fecha, ha sido estudiado por infinidad de autores que han explicado su origen, evolución, estructura, funciones y fines, ya que sigue siendo materia de estudio por su importancia y trascendencia.

Sobre el particular, el maestro Héctor González Uribe ha hecho un análisis respecto a las definiciones del concepto “Estado” que se han formulado a lo largo de la historia, dependiendo

de la disciplina de la cual este sea objeto de estudio, a saber, conceptos sociológicos, conceptos políticos y conceptos jurídicos.

Dentro de los conceptos **SOCIOLÓGICOS**, Georg Jellinek establece que el Estado es “la unidad de asociación dotada originariamente de poder de dominación, y formada por hombres asentados en un territorio.”³

Desde el punto de vista **POLÍTICO**, algunos autores como Karl Deutsch sostienen que Estado es: “*la maquinaria organizada para la elaboración y ejecución de decisiones políticas y para la imposición de las leyes y reglas de un gobierno. Sus apéndices materiales no solo incluyen a los funcionarios y los edificios de oficinas, sino también soldados, policías y cárceles.*”⁴

Por su parte la maestra Aurora Arnaiz lo define como “*el medio de que se sirve a la sociedad política para llevar a cabo los fines del Derecho Natural, como consecuencia de que la historia de la civilización consiste en su perfeccionamiento debido, en primer lugar, a un compromiso con su conciencia individual. Y, en segundo, a un medio político adecuado para que ese compromiso pueda explayarse y llevarse a cabo.*”⁵

Finalmente, desde un punto de vista **JURÍDICO**, tenemos que Hans Kelsen afirma que “*para llegar a ser un Estado, el orden jurídico tiene que tener el carácter de una organización en el sentido estricto y específico de esa palabra, es decir: tiene que instaurar órganos que funcionen con división del trabajo, para la producción y aplicación de las normas que lo constituyen; tiene que exhibir cierto grado de centralización(...) finalmente lo define como (...) un orden jurídico relativamente centralizado, limitado en su dominio de validez territorial y temporal, soberano o inmediatamente determinado por el derecho internacional, eficaz en términos generales.*”⁶

Así, el Estado “*es un orden jurídico de convivencia en un territorio determinado; una forma de asociación superior a todas las formas de asociación, pues supone el monopolio y exclusividad del poder coactivo*”⁷, es decir, es “*la corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado territorio; o para aplicar un término muy en uso, la corporación territorial dotada de un poder de mando originario.*”⁸

Una vez precisadas algunas de las definiciones que distintos autores, en contextos históricos diferentes han formulado en torno al concepto “Estado”, se advierte que no obstante se tratan de disciplinas diversas entre sí, se pueden advertir elementos comunes y unificadores de la acepción “Estado”.

En ese sentido, y tomando aquellos elementos, el maestro González Uribe, concluye que el Estado “*denota la organización política suprema de un pueblo,*”⁹ y lo detalla de la manera siguiente:

³ JELLINEK, Georg, *Teoría General del Estado*, Fondo de Cultura Económica, México, 2000, p. 194

⁴ DEUTSCH, Karl W. *Política y gobierno. Cómo el pueblo decide su destino*, Fondo de Cultura Económica, México, 1976, p. 120

⁵ ARNAIZ Amigo, Aurora, *Ciencia Política. Estudio doctrinario de sus instituciones*, cuarta edición, UNAM, México, 1999, p. 42

⁶ KELSEN, Hans, *Teoría pura del Derecho*, cuarta edición, Porrúa, México, 1997, pp. 291, 294

⁷ SERRA ROJAS, Andrés, *Teoría del Estado*, décima cuarta edición, Porrúa, México, 1998, p. 169

⁸ JELLINEK, Op. Cit., p. 196

⁹ GONZÁLEZ URIBE, Héctor, *Teoría Política*, octava edición, Porrúa, México, 1992, pp. 149, 162

- ✓ Una sociedad humana.
- ✓ Establecida permanentemente en un territorio.
- ✓ Regida por un poder supremo.
- ✓ Bajo un orden jurídico.
- ✓ **Y que tiende a la realización de los valores individuales y sociales de la persona humana**

A la definición antes enunciada, de la que se pueden advertir que los tres elementos del Estado son: poder,¹⁰ pueblo¹¹ y territorio,¹² se puede añadir que lo que al respecto refiere el maestro Pablo Lucas Verdú, quien señala que dichos elementos se conectan mediante el Derecho, pues las normas jurídicas “*señalan la competencia del poder estatal, su alcance dentro de sus propios confines, y descansan en instituciones básicas que aseguran, a través de sus órganos correspondientes el cumplimiento de funciones estatales: legislativas, ejecutivas, judiciales.*”¹³

Ahora bien, uno de los tres elementos que integran al Estado constituye la causa fundamental de su nacimiento: el pueblo, sin el cual el Estado nunca hubiera surgido y, mucho menos, se le hubiera dotado con el poder de imperio.

Así, cuando surge el Estado como institución política e insertado dentro de un orden moral se vincula con la ética, puesto que los valores, sentimientos y principios de los seres humanos de cierta manera se los transmite cuando buscan la creación de un medio para subsistir como sociedad, es por ello que debe satisfacer fines que no vayan en su contra y que no sean establecidos arbitrariamente, sino conforme a las necesidades de las que dicha comunidad exige su cumplimiento.

En esa tesitura, aparece la multívoca palabra “fin,” que para el tema que se trata deberá entenderse como: “*como una meta, plan o programa por conseguir, un propósito útil o indispensable que es necesario perseguir, algo por alcanzar que justifique nuestra acción o que constituya una aspiración individual o colectiva.*”¹⁴

En la doctrina son dos las posturas más importantes, que explican los fines del Estado, una de ellas señala que el Estado es un fin en sí mismo,¹⁵ la otra que el Estado es un medio o instrumento para alcanzar los fines de la colectividad.

Respecto a la primer postura, varios doctrinarios, entre ellos la maestra María de la Luz González, coinciden en que “*el Estado no es un fin en sí mismo considerado, pero sí posee fines*

¹⁰ Se define como la capacidad de una persona o conjunto de personas que imponen sus decisiones a una comunidad, determinando su obediencia y garantizándola, si es menester con la coerción.

¹¹ El pueblo no puede ser concebido desde un punto de vista sociológico, en el cual el término utilizado es “población,” mismo que implica datos estadísticos, demográficos, etcétera, y es por ello que el término correcto es “pueblo,” el cual, manifiesta más claramente su alcance jurídico político, aunado a que el pueblo comprende no solo a la población existente en un momento dado, sino, además, a las generaciones pasadas y futuras.

¹² Se puede definir como el espacio geofísico, considerado como el escenario donde se desarrolla la vida estatal.

¹³ LUCAS Verdú, Pablo, *Curso de Derecho Político*, Vol. II, tercera edición, Segunda Reimpresión, Tecnos S.A., España, 1986, p. 96

¹⁴ GONZÁLEZ URIBE, Héctor, Op. Cit., pp. 335 y 364

¹⁵ Teoría que postula que “*el Estado absorbe y anula al individuo, que desaparece como ser sustantivo, convirtiéndose en una apariencia del yo universal. El Estado es concebido como una entidad absoluta se niega la existencia de derechos naturales en los hombres (...) Las consecuencias prácticas de esta concepción del Estado no han podido ser más desastrosas, como lo prueban los monstruosos Estados totalitarios de nuestro Siglo.*” PORRÚA PÉREZ, Francisco, *Teoría del Estado. Teoría Política*, trigésima cuarta edición, Porrúa, México, 2001, p. 29

y debe procurar directa o indirectamente todos los recursos materiales o culturales, que posibiliten el desarrollo integral de la persona humana.”¹⁶

Es por ello que pareciera ser la postura más adecuada para explicar los fines del Estado, aquella que lo considera como un medio para alcanzarlos, en tanto que el Estado, es una obra humana nacida para satisfacer los fines de la sociedad que lo creó y, consecuentemente, “*no debe ser entendido como una abstracción, sino que se le ha de comprender en función misma de los hombres que lo originan con su actividad, expresando en su contenido la necesidad de realizar sus deseos y sus aspiraciones, los hombres y el Estado no representan unidades irreductibles... están unidos por los fines*”¹⁷

En ese orden de ideas, el Estado favorece y protege el desarrollo de los individuos, pero no lo hace en interés exclusivo de los mismos, como seres individuales, sino que al mismo tiempo que los hace, realiza los intereses propios del Estado y procura el bien de cada uno de los individuos que lo conforma.

De esta forma, a lo largo de la historia, el ser humano ha manifestado sus necesidades tanto individuales como colectivas y es por ello que el Estado recoge todos esos sentimientos y necesidades de la vida social e individual de los hombres, y es de ahí de donde precisamente surge el denominado “bien común”

Así, el bien común es aquel que surge de la misma colectividad y “*encierra la idea de un conjunto de condiciones materiales y espirituales para el pleno desarrollo de los seres humanos, se orienta finalmente al valor supremo de la vida social: el bien total de la persona humana*”¹⁸ es decir, que a través del bien común, el Estado procura el bienestar de los que lo integramos, y ese bienestar implica desarrollar nuestros valores como seres humanos y satisfacer nuestras necesidades materiales.

De esta manera, el bien común implica dos elementos:

- a) **Bien.** El cual se refiere a todos los medios materiales e inmateriales susceptibles a la satisfacción de las necesidades.
- b) **Común.** La finalidad que se propone alcanzar abarca a toda la comunidad, sin que alguna persona que la integra quede excluida.¹⁹

Por tanto, el bien común es el fin máximo de una sociedad, sin embargo, es muy amplio este concepto y muy difícil su realización, ya que se logra alcanzar a través de la garantía de los derechos naturales primarios del hombre, de entre los cuales se encuentran, por una parte, los que intentan el logro de su perfeccionamiento individual y, por otra, de los derechos que el hombre tiene por el hecho de ser parte integrante de una comunidad, necesidades propias que derivan de la unión de muchos hombres que se integran para hacer más fácil la consecución de sus fines.

¹⁶ GONZÁLEZ GONZÁLEZ, María de la Luz, *Valores del Estado en el pensamiento político*, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1994, p. 427

¹⁷ PORRÚA PÉREZ, Francisco, Op. Cit. pp. 449-450

¹⁸ GONZÁLEZ URIBE, Héctor, Op. Cit., p. 508

¹⁹ SERRA ROJAS, Andrés, *Teoría del Estado*, décima tercera edición, Porrúa, México, 1990, p. 349

En ese contexto, para que el Estado lleve a cabo sus funciones y actividades es indispensable que se allegue de recursos económicos, para tal efecto, por lo que entre las actividades que el Estado desempeña,²⁰ se encuentra la que se refiere a la obtención, administración y destino de los recursos públicos.

La función a que se ha hecho referencia, se considera como una actividad indispensable del Estado, ya que sin ella el resto de las actividades no podrían realizarse.

Es por ello que al momento de saberse necesitado de recursos el Estado inicia su actividad financiera, la cual consta de ciertas características, como son: es "*político, por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que persigue; económico, por los medios empleados; jurídico, por la forma en que actúa y se desenvuelve; y, sociológico, por los elementos sociales a los que afecta.*"²¹

En esa tesitura, la finalidad de la actividad financiera del Estado es obtener los medios económicos indispensables para el desarrollo de las actividades del Estado y la satisfacción de las necesidades sociales, para lo cual, acude al pueblo para que sean ellos quienes los proporcionen.

Lo anterior se justifica en que es necesario que los individuos contribuyan "*a la defensa y al progreso del Estado, no por el Estado en sí mismo (...) sino por el Estado como organización de la que forman parte, en el seno de la cual viven y cuya salvaguarda y fortalecimiento redundan de manera necesaria en el bienestar de la generación de los hombres presentes y de las generaciones sucesivas.*"²²

Es por ello que la obligación de dar recursos al Estado a la que se encuentran sometidos los individuos deberá necesariamente estar establecida en ley, así como el procedimiento para que el Estado pueda cobrar dichos ingresos, lo anterior, con el objeto de que no lo haga de manera arbitraria.

De esta forma, para que el Estado esté en posibilidad de cumplir con sus fines debe obtener ingresos, para lo cual se le ha otorgado la facultad de obligar a los ciudadanos a que aporten dichos recursos, facultad que se le conoce con el nombre de **POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO** que es definida por el maestro Luis Humberto Delgadillo como: "*La facultad del Estado para imponer contribuciones de manera general, a cargo de los particulares, y la facultad para determinar, de manera particular, las cargas a cada contribuyente.*"²³

No obstante el Estado cuenta con el referido poder de imposición, inherente a él por su poder de imperio, este no lo puede ejercer de manera arbitraria, sino que debe estar regulado en un orden jurídico previamente establecido.

²⁰ Para evitar la concentración de poder en una sola persona, aparece el principio político, acuñado por el filósofo francés Charles Louis de Secondat, Señor de la Brède y Barón de Montesquieu, conocido como "*División de Poderes*", el cual se encuentra previsto en el artículo 49 constitucional, y señala que solo existe un Poder Supremo en nuestro Estado Mexicano, el cual se divide en Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Al respecto, se considera que es más adecuado llamar a la división de poderes como "*División de Funciones*", ya que independientemente de que la Constitución denomine "poderes" a los antes señalados, son tres las funciones en esos términos que el Estado Federal Mexicano desempeña.

²¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, vigésima quinta edición, Porrúa, México, 2003, p. 8

²² PORRÚA PÉREZ, Francisco, Op. Cit., p. 450

²³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, cuarta edición, Limusa, México, 2003, p. 38

Es así que el Poder Legislativo, al ser el órgano competente para elaborar las leyes dentro del Estado Mexicano, es el encargado también, a través de sus dos cámaras, de dar los lineamientos a los órganos competentes para la imposición y el cobro de dichas cargas, así como de las sanciones correspondientes en caso de incumplimiento.

Por tanto, la potestad tributaria la tiene el Estado y se manifiesta en la función legislativa, en donde se hace legítima la facultad de cobrar dichos ingresos al pueblo que integra al Estado, tal y como se encuentra previsto en el artículo 31, fracción IV constitucional, en el que se establece la obligación de los mexicanos a "*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.*"

De las reflexiones que anteceden se puede concluir que la sociedad tiene un número infinito de necesidades, las cuales se van a traducir en fines que el Estado toma como propósito a cumplir y con los cuales justifica su existencia.

Empero, para cumplir todos sus fines y realizar sus actividades el Estado debe allegarse de recursos, mismos que obtendrá a través de su potestad tributaria, es decir, que podrá establecer en un cuerpo legal la obligación que tiene el pueblo que lo conforma, de aportar ingresos al Estado con la finalidad de que se logre el bien público, y es por todo esto que surgen las Finanzas Públicas que comprenden el aspecto económico con el cual el Estado podrá sustentar el bien común, y que a continuación se aborda su estudio.

CAPÍTULO II

ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Al Estado lo componen tres elementos: el poder público, el territorio y el pueblo; cada uno de los individuos que integran este último, requiere de diversos satisfactores, tanto en lo individual como en su vida dentro de la colectividad a la que pertenece, es por ello que el Estado para cubrir esas necesidades, requiere de medios económicos con los cuales pueda hacer frente a dichas demandas. Es por todo esto que surgen las Finanzas Públicas, las cuales "*constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público*",²⁴ es decir, Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios.

Al respecto el maestro Ernesto Flores Zavala define a la ciencia de las Finanzas Públicas como aquella que "*tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas.*"²⁵

Este proceso económico recibe un nombre en particular, el cual hace alusión a una de las primordiales actividades que el Estado realiza para dar cumplimiento a sus fines, nos referi-

²⁴ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis H., Op. Cit., p. 18

²⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, trigésima tercera edición, Porrúa, México, 2001, p. 10

mos a la "Actividad Financiera del Estado", la cual es regulada por el Derecho Financiero,²⁶ y definida como aquella actividad "(...) que desarrollan el Estado y los demás Entes públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les sean encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos (...)"²⁷

Por su parte el maestro Sainz de Bujanda señala que: "la actividad financiera se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero en las cajas de los organismos públicos. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que no son otra cosa sino transferencias monetarias, ya de carácter coactivo, ya de carácter voluntario, realizadas a favor de los organismos públicos. Gracias a estas transferencias, las entidades públicas pueden disponer de los medios de pago necesarios para realizar las funciones que les han sido encomendadas por el ordenamiento jurídico. La ejecución de estas mismas funciones trae como consecuencia una serie de transferencias monetarias de signo inverso, ya que suponen salidas de dinero de las cajas públicas y que constituyen los gastos públicos."²⁸

Como puede verse, la actividad financiera del Estado generalmente ha sido definida tomando en consideración los tres momentos que la integran, a saber:

- a. La obtención de los recursos económicos.
- b. El manejo o administración de dichos ingresos.
- c. El destino de esos ingresos a la satisfacción de las necesidades del pueblo y, por ende, al cumplimiento de los fines del Estado.

Antes de abordar al estudio de cada uno de estos momentos y principalmente el que se refiere a la obtención de los ingresos, se considera pertinente detallar las características de la actividad financiera a saber:

- ❖ La actividad financiera es una **actividad pública** ya que el sujeto que la lleva a cabo es el Estado y su objeto es la satisfacción de las necesidades colectivas.
- ❖ Es una **actividad medial o instrumental**, es decir, es considerada como un instrumento para la satisfacción de necesidades y la realización de las funciones del Estado (como son la función Ejecutiva, Legislativa y Judicial).
- ❖ Finalmente, se considera **una actividad jurídica**, ya que se encuentra regulada por un ordenamiento legal, lo cual resulta lógico pues una de las características del Estado

²⁶ El maestro Héctor Belisario Villegas señala que el Derecho Financiero es el conjunto normativo que rige la actividad financiera del Estado, asimismo afirma que, a pesar de existir muchos autores que lo definen, todos ellos coinciden en sus notas más características, siendo estas las siguientes: a) El Derecho Financiero es una rama que se ubica dentro del Derecho Público; b) Las normas del Derecho Financiero están destinadas a normar el poder estatal de mando en el campo financiero con el fin de que sean atendidas las necesidades de los particulares dentro de la comunidad jurídicamente organizada; c) Es un conjunto de leyes que regulan la actuación del Estado, el cual procurará allegarse de los medios económicos que siempre serán indispensables para la existencia de la sociedad; d) Ese conjunto de normas no son homogéneas, ya que serán de diversa naturaleza en virtud de regular, dentro del campo financiero tres grupos de actividades que son las que se refieren a los ingresos, al manejo de los mismos y las que se refieren a la aplicación de dichos recursos. (BELISARIO VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, octava edición, Astrea, España, 2002, pp. 83-84)

²⁷ PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, décima edición, Civitas, España, 2000, p. 25

²⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero. Apéndice de actualización al 30 de junio de 1994*, décima edición, Sección de publicaciones, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, España, 1994, p. 119

Moderno es que se desenvuelve en un Estado de Derecho, esto es que cada una de sus funciones y entidades públicas se someten a las leyes establecidas con el fin de regular su actuar.²⁹

2.1. ETAPAS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA ESTATAL

Una vez enunciadas brevemente las características de la actividad financiera, se continúa con el estudio de las etapas de la actividad financiera, así, la primera de ellas, alude a la obtención de los ingresos públicos, y para entrar a su análisis, es necesario establecer que el término ingreso ha sido definido por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española³⁰ como:

“INGRESO. (Del lat. *ingressus*). Acción de ingresar,... Caudal que entra en poder de uno, y que le es de cargo en las cuentas...”

Por su parte, el término público lo define como:

“PÚBLICO, CA. (Del lat. *publicus*) Común del pueblo o ciudad...”

De lo anterior, se colige que el ingreso es considerado como algo que entra a un patrimonio, y público se refiere a la naturaleza del ente que percibe dichos ingresos, es por esto que ingreso público³¹ es todo aquello que entra al patrimonio del Estado.

El ingreso público ha sido definido por múltiples autores, entre ellos encontramos al maestro Narciso Sánchez Gómez, quien nos dice que *“el dinero que año con año recibe el Estado en sus tres esferas de competencia es lo que comúnmente conocemos como ingresos públicos, ello como consecuencia del ejercicio de su potestad tributaria y por la realización de otra serie de actos o actividades de derecho público y privado”*;³² por su parte, el maestro Antonio Jiménez González, los define como aquellos que *“se integran con los flujos monetarios que teniendo como destino inmediato las arcas públicas reconocen como su fin consubstancial servir de medios de cobertura financiera de los gastos públicos”*;³³ finalmente, el maestro Serra Rojas sostiene que *“ingreso público es el dinero que reciben el Estado y los demás entes de Derecho Público, por diferentes conceptos legales y en virtud de su poder de imperio o autoridad.”*³⁴

Como podemos advertir las definiciones de ingreso público anteriormente mencionadas son diferentes, pero todas ellas guardan características similares, por lo que se considera oportuno señalarlas, a saber:

- ✓ **El ingreso público es una suma de dinero**, esto en virtud de que *“en el concepto de ingreso en sentido técnico y moderno se comprende únicamente el que consiste*

²⁹ PÉREZ ROYO, Fernando, Op. Cit. pp. 25, 26

³⁰ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Tomo II, Real Academia Española, España, 1984, pp. 773 y 1117.

³¹ Por el contrario, los ingresos privados son los que percibe e introduce a su patrimonio una persona, ya sea física o moral, regulados por el Derecho Privado y entre sus características encontramos que *“se derivan de alguna de estas tres fuentes: del esfuerzo personal de los individuos, de la explotación de su capital o de ambas cosas combinadas (...) en la economía privada las inversiones se realizan para obtener la satisfacción de determinadas necesidades concretas, de modo que existe una relación visible y precisa entre el gasto hecho y la satisfacción lograda (...) por virtud del carácter permanente de la persona pública, no necesita ahorrar como sucede en la Economía Privada, para hacer frente a situaciones imprevistas...”* FLORES Zavala, Ernesto. *“Finanzas Públicas Mexicanas”*. Op. Cit. p. 19.

³² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Segundo Curso de Derecho Administrativo*, Porrúa, México, 1998, p. 87

³³ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Internacional Thomson Editores, México, 2002, p. 19

³⁴ SERRA ROJAS, Andrés, *Las finanzas del Estado. Primera parte*, Porrúa, México, 1999, p. 25

*en dinero, entre otras razones, porque los ingresos constituyen una de las grandes divisiones del Presupuesto, el cual se expresa en unidades monetarias como todo estado contable”.*³⁵

No obstante lo anterior, en la legislación tributaria mexicana, se encuentra prevista la opción de considerar como ingresos públicos aquellos que se refieren al pago en especie o en servicios, en los términos de lo previsto en el artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2013, la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en su artículo 7-A y en el numeral 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, que a la letra disponen:

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2013

“ Artículo 1o.- En el ejercicio fiscal de 2013, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran: (...)

El Ejecutivo Federal informará al Congreso de la Unión de los ingresos por contribuciones pagados en especie o en servicios, así como, en su caso, el destino de los mismos. (...)”

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

“ Artículo 7o.-A.- El Servicio de Administración Tributaria en materia de recaudación del pago de contribuciones mediante la entrega de obras plásticas que realicen sus autores, deberá recibir las obras de conformidad con el procedimiento de selección que se establece en el artículo 7o.-B, debiendo llevar el registro de las mismas y distribuirlas entre la Federación y las Entidades Federativas, así como los Municipios.

El registro de las obras plásticas que formen parte del patrimonio artístico de la Nación se dará a conocer en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, señalando el lugar de destino de la obra.”

LEY DEL SERVICIO DE TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN

“ Artículo 25.- A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, la Secretaría, por conducto de la Tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y estos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares de referencia.

La aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago será facultad discrecional de la Tesorería o de sus auxiliares, debiendo resolverse en un término que no excederá de treinta días hábiles contados a partir de que esté debidamente integrado el expediente y no podrá ser impugnada en recurso administrativo, ni en juicio de nulidad ante el Tribunal

³⁵ SAINZ DE BUJANDA, Op. Cit. p. 121

Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En caso de que en dicho término no se emita la resolución correspondiente, se tendrá por negada la solicitud.”

- ✓ **Los ingresos públicos siempre serán percibidos por un ente público.** El calificativo “público” se refiere a la naturaleza del sujeto que percibe dicho ingreso, no así del régimen jurídico que le puede ser aplicado, ya que el ingreso público se clasifica como ingreso público de Derecho Público o ingreso público de Derecho Privado, dependiendo de la situación en la que se encuentre el Estado, toda vez que puede participar de dos formas, con su investidura de órgano soberano o en su carácter de igual con otro particular.
- ✓ El ingreso público tendrá como **objetivo primordial financiar el gasto público.** Al respecto el maestro Juan M. Queralt señala que con esta característica el ingreso público se justifica, ya que para poder hacer frente a los gastos que generan las necesidades del pueblo, se busca obtener ingresos para estar en la posibilidad de financiar dichos gastos e incluso perseguir finalidades de política económica o monetaria.³⁶

Sin embargo, hay que destacar que “*no obstante la financiación del gasto público no tiene por qué ser la finalidad exclusiva del ingreso público*”; ya que “*puede servir, además y secundariamente, para alcanzar otras finalidades. En efecto, que el fin primordial de todo ingreso público sea la financiación del gasto público no impide que, en ocasiones, el ingreso público sirva, además para conseguir determinadas finalidades de política económica o social*”³⁷ como se analizará más adelante.

De las reflexiones que anteceden, podemos concluir que **los ingresos públicos son aquellas prestaciones en dinero, en especie o en servicios, previstas en un ordenamiento legal, que una persona, física o moral, otorga al ente público, ya sea Federal, del Distrito Federal, Entidad Federativa o Municipio, para la realización de sus fines y para la satisfacción de las necesidades colectivas, consideradas como gasto público y previstas en el Presupuesto de Egresos.**

Una vez analizada, la primera etapa de la actividad financiera del Estado consistente en la obtención de ingresos, se procede a estudiar el segundo momento de esta, es decir, lo relativo al manejo de dichos recursos, para lo cual, es importante hacer notar que en la doctrina una de las acepciones que tienen los términos “Fisco” y “Hacienda Pública” es la relativa a los órganos de la administración pública que se encargan del manejo del tesoro público, definiéndose como “*el conjunto de organismos gubernamentales encargados de obtener los ingresos y normar el ejercicio del gasto público*”.³⁸

Sobre el particular, conviene únicamente señalar, que para que se lleve a cabo el manejo de los recursos públicos, el Estado en sus tres niveles de gobierno Federal, Estatal y Municipal, cuenta con diversos órganos administrativos, de los cuales, no se profundiza al respecto, en razón de que se distraería la atención del tema motivo del presente trabajo, que precisamente encuentra su origen en la tercer etapa de la actividad financiera del Estado, que se refiere a los gastos públicos.

³⁶ QUERALT, Juan Martín, et. al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, octava edición, Tecnos, España, 1997, p. 51

³⁷ MÉNDEZ MORENO, Alejandro, et. al. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. *Lecciones de Cátedra*, segunda edición, Lex Nova, España, 2001, p. 152

³⁸ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, vigésima novena edición, Mc Graw-Hill, Serie Jurídica, México, 2000, p. 93

En ese orden de ideas, se tiene que si bien es muy importante que el Estado obtenga sus ingresos para satisfacer las necesidades de la población, también lo es que previamente se haya planeado de qué manera se han de obtener dichos recursos y a qué aspectos son los que se van a solventar con estos.

En esa tesitura, el denominado “gasto público” puede analizarse desde tres perspectivas, a saber:³⁹

- El gasto público identificado como el **conjunto de necesidades colectivas** cuya satisfacción se lleva a cabo empleando recursos públicos.
- Considerado como el **ejercicio de las potestades atribuidas** a entes públicos para satisfacer las necesidades de la población.
- Identificado con **la salida de fondos monetarios** de las arcas del Estado.

En este sentido, gasto público se define como el “*instituto jurídico cuya finalidad es la satisfacción de necesidades económicas de carácter público, a través de un elenco de potestades que se atribuyen a los entes públicos en el marco de un procedimiento administrativo complejo, cuyo ejercicio origina una salida de fondos del Tesoro Público.*”⁴⁰

Sin embargo, al tener el Estado mexicano una actividad planificada, los gastos que el mismo realiza no pueden ser destinados de manera arbitraria y sin ningún control, es decir, ningún gasto puede ser afectado sin que previamente se tenga incluido en un plan.

Es por lo anterior, que en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, en su artículo 13, se dispuso lo siguiente: “*El gasto público federal se basará en presupuestos que se formularán con apoyo en programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución. Los presupuestos se elaborarán para cada año calendario y se fundarán en costos.*”

En consecuencia, resulta necesario analizar el programa financiero anual que prevé a los gastos del Estado, denominado el “Presupuesto de Egresos de la Federación”, el cual está íntimamente relacionado con la “Ley de Ingresos”, en virtud de que “*en ningún estado moderno es posible prever un gasto si al mismo tiempo no se toma en consideración el posible ingreso correlativo.*”⁴¹

2.2. PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Al Presupuesto de Egresos lo podemos definir como “*el ordenamiento legal que tiene por objeto expresar de manera anticipada, los proyectos de gastos de las diversas tareas y actividades que las diferentes unidades administrativas públicas han previsto para ejercer en un ejercicio fiscal.*”⁴²

Entre los principios del Presupuesto encontramos los siguientes:

- ❖ **Universalidad**→ Consiste en que en el Presupuesto se deben contemplar todos y cada uno de los gastos que durante un ejercicio fiscal realizan los órganos adminis-

³⁹ MÉNDEZ MORENO, Alejandro, et. al. Op. Cit. p. 425

⁴⁰ Ibídem. p. 430

⁴¹ MABARAK CERECEDO, Doricela, Op. Cit. p. 25

⁴² Ibídem. p. 26

trativos. Sirve de sustento el artículo 26 constitucional que señala que *“no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.”*

- ❖ **Unidad**→ Significa que todos los gastos deben estar incluidos en un solo presupuesto, prohibiéndose con este principio la multiplicidad de presupuestos. Lo que se busca es que, si bien al Estado lo componen diversos órganos administrativos, los cuales tienen su propio presupuesto, no por ello dichos presupuestos van a ser aplicados en el mismo ejercicio fiscal, por lo que la finalidad es que todos ellos sean integrados en uno solo para darle seguridad jurídica a los ciudadanos, así como para que la cuenta pública nacional lleve las mismas directrices.
- ❖ **Especialidad**→ Este principio propugna que *“la autorización parlamentaria de los gastos no se dé de una manera global, sino de una manera detallada para cada crédito. Por consiguiente, el crédito autorizado para un gasto determinado no puede utilizarse más que para cubrir el gasto.”*⁴³
- ❖ **Anualidad**→ Con este principio se da a conocer el plazo que tiene de vigencia el Presupuesto de Egresos, en el caso de nuestro Presupuesto, debe ser anual, periodo para el que se calculan y autorizan los gastos y se estiman los recursos que los cubrirán.

El Presupuesto de Egresos de la Federación encuentra sustento en los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los que en el primero de ellos, se refiere a las facultades del Congreso para establecer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, y en el segundo de los artículos citados, alude a las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, entre la que se encuentra, la aprobación anual del Presupuesto de Egresos.

2.3. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Los ingresos que obtiene el Estado resultan indispensables para que este pueda llevar a cabo sus objetivos, y es precisamente la Ley de Ingresos de la Federación, el instrumento legal en el que encuentra su sustento jurídico, en lo previsto por el artículo 72, inciso h) de la Constitución.

La Ley de Ingresos es definida como el documento legal en el que *“se incorporan todos los conceptos por los que el Estado tendrá derecho de percibir determinadas cantidades durante el ejercicio fiscal, así como las características bajo las que se van a percibir dichos ingresos.”*⁴⁴

En otras palabras, la Ley de Ingresos es un listado de contribuciones y fuentes de ingresos diversas, con el señalamiento de la cantidad que se estima recaudar en el ejercicio fiscal, por cada una de dichas fuentes.

En este orden de ideas, en nuestra Constitución se establece:

“Artículo 73.- *El Congreso tiene facultad:*
(...)

⁴³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Op. Cit. p. 479

⁴⁴ MABARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit. pp. 1617

*VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;
(...)”*

Lo anterior significa que el Congreso de la Unión, como depositario del Poder Legislativo, así como cuna de todas las leyes que se emiten en nuestro país, es el facultado para imponer las contribuciones, esto es, establecer de dónde van a provenir los ingresos que reciba el Estado, con la condición de asegurar la percepción necesaria de dinero para sufragar los gastos del Estado y, en consecuencia, de cubrir lo establecido en el Presupuesto de Egresos, es por esto último que la Ley de Ingresos es considerada como un acto complementario, ya que el monto aprobado para recaudar en un ejercicio fiscal no puede ser mayor ni menor al monto total que se estima va a erogar el Estado.

Así, la Ley de Ingresos, es un documento que necesariamente tiene que seguir el proceso legislativo de creación de leyes, contemplado en el artículo 72 de nuestra Constitución, sin embargo, al tratarse de la ley que señala lo que puede percibir el Estado para satisfacer las necesidades de su pueblo, con fundamento en el artículo 72, inciso h), la Cámara de Diputados será siempre la cámara de origen, en materia de empréstitos, **contribuciones o impuestos**, o sobre reclutamiento de tropas.

Disposición que por su importancia transcribimos a continuación:

“ Artículo 72.-

(...)”

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

(...)”

Una vez analizado y discutido en la Cámara de Diputados el proyecto de Ley de Ingresos, se remitirá a la cámara revisora, es decir, a la Cámara de Senadores, para después continuar con las fases de aprobación, promulgación y publicación; es por ello que la Ley de Ingresos constituye un instrumento legislativo formal y materialmente perfecto.

Expuesto lo anterior, se tiene que las cantidades contenidas en la Ley de Ingresos tendrán como duración un ejercicio fiscal, esto tomando como referencia el siguiente artículo:

“ Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

(...)”

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

(...)”

Al respecto, el maestro Raúl Rodríguez Lobato señala que *“ cada año el Poder Legislativo debería decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto de gastos para el año*

fiscal siguiente y aprobar todos y cada una de las leyes que rigen los tributos, sin embargo, como para los miembros del Congreso de la Unión sería cansado y fastidioso el que año con año tuvieran que discutir y aprobar las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que está por concluir, se ha seguido la costumbre de que en un solo ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos, se enumeren las contribuciones que se desea mantener en vigor durante el ejercicio fiscal siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significa discutir y aprobar ley por ley (...).⁴⁵

Al respecto, cabe señalar que cuando el maestro Rodríguez Lobato se refiere a leyes que rigen los tributos o, también llamadas leyes especiales, se refiere a cada una de las leyes que derivan de todos los conceptos que contiene la Ley de Ingresos, a saber, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc.

Para concluir se puede afirmar que la Ley de Ingresos de la Federación, **es un acto legislativo**, toda vez que pasa por todas las etapas del proceso de creación de leyes; es un catálogo de conceptos por virtud de los cuales el Estado obtendrá ingresos para llevar a cabo sus actividades y satisfacer las necesidades primordiales de su población; es un documento legal que autoriza por un ejercicio fiscal, el cobro de determinadas contribuciones, aunado a que al contener dichos conceptos, permite que las leyes específicas puedan ser exigibles en dicho ejercicio, con lo que no es necesario que el Congreso de la Unión expida anualmente cada una de dichas leyes; y, es un acto que nos da seguridad jurídica a todos los que debemos de contribuir al gasto público, pues con su expedición, el gobierno no nos exigirá el pago de contribuciones que previamente no hayan sido aprobadas por el Poder Legislativo.

CAPÍTULO III

INGRESOS QUE PUEDE PERCIBIR EL ESTADO MEXICANO

Doctrinalmente se han formulado diversas tipologías, atendiendo a distintos criterios, las más recurrentes son las siguientes:

Atendiendo a la naturaleza de las normas jurídicas que los regulan	Atendiendo a la periodicidad o regularidad con que se perciben	Atendiendo a la fuente del ingreso	
Ingresos públicos de Derecho Público	Ingresos ordinarios	Ingresos originarios	Ingresos derivados
Ingresos públicos de Derecho Privado	Ingresos extraordinarios.	Ingresos Tributarios	Ingresos no Tributarios

Sin embargo, para efectos del presente trabajo, se tomará como referencia la clasificación que alude a los ingresos **“tributarios y no tributarios”**, para lo cual, resulta oportuno tener presente que la acepción **“tributo”** consiste en *“una obligación legal y pecuniaria, fundamentada en la capacidad económica de sus destinatarios pasivos, y establecida a favor de un ente Público, en régimen de Derecho Público, para atender a sus necesidades económicas”*.⁴⁶

⁴⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, segunda edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios, Oxford, México, 1998, pp. 37-38

⁴⁶ MÉNDEZ MORENO, Alejandro, et. al. Op. Cit. p. 177

3.1. INGRESOS NO TRIBUTARIOS

Precisado lo anterior, se tiene que los **“ingresos no tributarios”** son todos aquellos ingresos del Estado distinto de los tributarios, y los podemos definir como los *“que derivan de la explotación de los recursos del Estado y de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de completar su presupuesto”*,⁴⁷ es por ello que los ingresos no tributarios se han subclasificado en *“ingresos patrimoniales”* e *“ingresos crediticios”*, que se detallan a continuación:

INGRESOS PATRIMONIALES		
Aquellas cantidades que el Estado obtiene por la administración de su riqueza, es decir, por el manejo de su propio patrimonio ⁴⁸		
Productos ⁴⁹	las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado	
Ingresos que obtienen los organismos descentralizados y empresas de participación estatal	Organismos descentralizados	Tienen como finalidad satisfacer el interés colectivo, mediante la realización de funciones administrativas para cumplir con ciertas atribuciones propias del Estado que en determinados rubros requieren celeridad, como lo es el caso del sector salud (IMSS) o de educación (UNAM); o que requieren un manejo más técnico, como (PEMEX), o (CFE), entre otras.
	Empresas de participación estatal	Actúan como auxiliares del Ejecutivo Federal en la producción y distribución de bienes o servicios de naturaleza económica; como por ejemplo, las sociedades nacionales de crédito, instituciones nacionales de seguros y fianzas, entre otras.
Aprovechamientos	Son aquellos que no obstante tener su origen en actividades realizadas de acuerdo a sus funciones de Derecho Público, no derivan de su poder de imperio	Multas
		Indemnizaciones
		Las participaciones a cargo de los concesionarios de las vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento eléctricas
		Las desincorporaciones (privatizaciones)
		Las devoluciones de anticipos derivados de contratos de obra pública
		Las cuotas compensatorias

⁴⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. Cit. p. 33

⁴⁸ Ibídem. p. 34

⁴⁹ En la nueva Ley General de Bienes Nacionales publicada en el D.O.F. el 20 de mayo de 2004, ya no existe la clasificación de bienes de dominio privado, empero, la Ley de Ingresos para el ejercicio de 2013 lo prevé en el artículo 1°, fracción V, numeral 2 de la Ley de Ingresos. Además, respecto a los bienes inmuebles, el Estado otorga el uso o aprovechamiento de los mismos mediante concesión, permiso o autorización, regulados a partir del artículo 72 de la LGBN. Por otro lado, la enajenación de bienes muebles e inmuebles, se hará a través de licitación pública conforme a los artículos 85 y 131 del mismo ordenamiento.

INGRESOS CREDITICIOS		
Son recursos que obtiene el Estado con carácter de préstamos, mismos que comúnmente se conocen como deuda pública	Ley General de Deuda Pública, en su artículo 1° señala que la deuda pública <i>“está constituida por las obligaciones de pasivo, directas o contingentes derivadas de financiamientos”</i> .	Financiamientos internos y externos
		Emisión de moneda

3.2. INGRESOS TRIBUTARIOS O CONTRIBUCIONES

En primer lugar, es importante señalar que doctrinalmente los términos “tributos” y “contribuciones”, se usan como sinónimos para diferenciar a los ingresos que el Estado obtiene en ejercicio de su poder de imperio, de aquellos que derivan del acuerdo de voluntades, en donde el Estado actúa como sujeto de Derecho Privado frente a los gobernados.

En este orden de ideas, el **“tributo”** es definido como la *“imposición unilateral y coactiva, basada siempre en actos regla, es decir, en leyes generales, impersonales y permanentes”*, y la **“contribución”** como *“carga unilateral establecida por ley a cargo de los habitantes de un Estado, destinada a satisfacer el gasto público”*,⁵⁰ en consecuencia, se advierte que ambas definiciones no distan mucho entre sí de su contenido.⁵¹

Independientemente de las diferencias conceptuales que doctrinalmente se puedan obtener respecto de los términos que ahora son materia de análisis, la legislación mexicana tributaria utiliza el término **“contribución”**, sin embargo, no existe una definición “positivizada” de lo que se deba entender por contribución, empero lo más parecido a ello es lo que refiere el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que: *“las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran (...)”*; numeral que si bien no define dicha acepción, establece el momento en el que el hecho generador se configura en la conducta prevista por el hecho imponible, naciendo así la relación jurídico-tributaria.

Al respecto el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, tampoco proporciona una definición del término contribución, empero, sí explica la manera en cómo están clasificadas las contribuciones, a saber: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, todas ellas, impuestas por el Estado en ejercicio de su potestad tributaria.

3.3. LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO

El fundamento constitucional de la obligación de los mexicanos a proporcionar ingresos al Estado con el objeto de solventar el gasto público, se encuentra previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual a la letra dispone:

⁵⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales*, IURE Editores, Colección de Derecho Fiscal, México, 2003, pp. 45 y 169

⁵¹ “tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución, tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, (...)” (DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Op. Cit. p. 208)

"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."

3.4. PRINCIPIOS QUE DEBEN OBSERVAR LAS CONTRIBUCIONES

A través del numeral en comento, el Constituyente fijó una serie de principios que inspiran a todo el sistema tributario mexicano, y que tienen como objetivo, limitar la creación normativa del legislador secundario, proporcionar certeza jurídica en la causación de los contribuyentes, así como del destino de lo recaudado, y acotar la actuación de la autoridad administrativa en materia fiscal, los cuales se enuncian a continuación: reserva de ley o legalidad, generalidad, justicia tributaria, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público.

3.4.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LEY

Este se refiere a la potestad originaria del establecimiento de los tributos, el cual, puede enunciarse por el aforismo adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege*.⁵²

Así, para Dino Jarach, *"la causa de tributo es la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que del verificarse un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria"*.⁵³

Este principio se refiere a que las contribuciones deben estar previstas en normas que deriven de un proceso legislativo formal, que tengan la característica de ser generales, impersonales, bilaterales, abstractas, y que definan cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, de tal forma que exista certeza jurídica de la situación jurídica o de hecho prevista, sin dejar lugar a las arbitrariedades de la autoridad administrativa que las aplique.

3.4.2. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

El maestro Sergio Francisco de la Garza señala que el principio de generalidad *"exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas"*.⁵⁴

Al respecto, el maestro Héctor Belisario afirma que *"la generalidad (...) significa que cuando una persona se halla en las condiciones que marcan el deber de contribuir, debe tributar cualquiera que sea su categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura jurídica. El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a los cuales ciertas personas no tributan o tributan menos, pese a configurarse el hecho imponible. Estas*

⁵² DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décima segunda edición, Porrúa, México, 1983

⁵³ JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, tercera edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982

⁵⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit. p. 404

exenciones y beneficios, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razón de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda.”⁵⁵

3.4.3. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD⁵⁶

Consiste en que todo individuo que actualice el “hecho generador” de la contribución, y configure en identidad lo dispuesto en el “hecho imponible” (supuesto normativo), deberá cumplir con la sanción establecida por el legislador, que en materia tributaria son esencialmente de dos tipos, formales y sustantivas, y en caso de incumplimiento a dicha obligación, el Estado cuenta con los medios para exigirla.

3.4.4. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD⁵⁷

La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva **capacidad económica**, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Sobre el particular, la jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “*IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS*”, al analizar dichos principios, estableció que la capacidad económica del contribuyente, se define como la riqueza que tiene disponible una persona y que se refleja mediante registros contables.

En ese sentido, no se puede hablar de capacidad económica y de capacidad contributiva como si fueran sinónimos, en tanto que por una parte, **la capacidad económica** es la riqueza que contablemente refleja una persona en su haber y, por otro lado, **la capacidad contributiva** la define la SCJN en la Tesis P/J. 10/2003, emitida por el Pleno, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XVII, mayo 2003, pág. 144, como “*la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.*”

Ahora bien, si bien es cierto, este principio refiere que deben pagar más impuestos quienes tengan mayores ingresos y deben pagar pocos aquellos que obtengan menores ingresos (**aspecto cuantitativo**), también lo es que los contribuyentes deben aportar sus impuestos en forma **cualitativa**, esto significa que, “*para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas ca-*

⁵⁵ BELISARIO VILLEGAS, Héctor, Op. Cit. pp. 264 y 265

⁵⁶ Muchos autores dada la vinculación que guarda dicho principio con el de “generalidad”, se analiza su estudio respecto de este último.

⁵⁷ Para Ernesto Flores Zavala y Sergio Francisco de la Garza, en razón de que los principios de proporcionalidad y equidad guardan gran similitud entre sí, consideran que su estudio debe de hacerse como si fueran un solo principio, sin embargo, no se comparte dicho criterio.

pacidades económicas. Es decir, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos.”

Otra forma de garantizar la observancia del principio de proporcionalidad en las contribuciones, es a través del establecimiento de **“tasas progresivas”**, ya que para que el impacto patrimonial sea distinto no solo en cantidad, sino en lo que se refiere a mayor o menor sacrificio, la capacidad económica a que nos hemos referido debe ser gravada a partir de estas, ello con el fin de lograr la disminución patrimonial que corresponda a los ingresos obtenidos por el contribuyente.

3.4.5. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

Este principio no prohíbe cualquier desigualdad, sino aquella desigualdad que no sea razonable y carezca de fundamentación objetiva, es decir cualquier diferencia que pueda ser calificada de discriminatoria.

El maestro Emilio Margain Manautou, señala que el principio de equidad *“significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”*,⁵⁸ en consecuencia, el referido principio está íntimamente relacionado con *“la justicia”*; esta entendida en un plano axiológico.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión privada del veintiocho de febrero de dos mil siete, pronunció la tesis de jurisprudencia número 31/2007, de rubro: **“EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”**, en la que estableció los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consisten en que:

- ✓ Exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);
- ✓ De existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);
- ✓ De reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y,
- ✓ De actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

En consecuencia el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de estas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional.

⁵⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Universidad Autónoma Potosina, Universitaria Potosina, México, 1966, p. 67

3.4.6. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO

En una interpretación estricta, se debe entender este principio como el deber de contribuir solo para el sostenimiento y financiación del gasto público, entendido a este como aquellos destinados por el Estado para satisfacer las funciones y servicios públicos, sin embargo, como se ha sostenido en párrafos anteriores, y en términos de los artículos 31, fracción IV, 73, fracción VI y 131, constitucionales, las contribuciones deben estar vinculadas con la satisfacción del bien común, y en ese sentido, a efecto de evitar innecesarias repeticiones, deberá tenerse aquí inserto, lo señalado dentro del “Capítulo II” numeral 2.1 del presente trabajo, en torno a la definición y conceptualización del “gasto público”:

Sobre el particular, durante la Séptima Época de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la entonces Sala Auxiliar del más Alto Tribunal de la Federación, se pronunció respecto del gasto público, en la jurisprudencia de rubro: *“GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.”*, de la siguiente manera: *“El ‘gasto público’, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre ‘gasto público’, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.”*

En las relatadas consideraciones, se concluye que en estricto apego a lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todo ingreso que el Estado obtiene por concepto de contribuciones, debe ser destinado a los gastos públicos, entendiendo como tales, a todos aquellos que se encuentran previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación, y que tienen como finalidad la satisfacción de las necesidades públicas de la sociedad.

En ese sentido, lo anterior constituye una garantía para los contribuyentes, pues el hecho de que el referido precepto constitucional establezca que los recursos obtenidos por el Estado deberán destinarse al gasto público, constituye un freno para los entes públicos, porque por ningún motivo los ingresos recaudados podrán tener una finalidad distinta a la ya señalada.

De lo expuesto se advierte que dicho principio, enfatiza la característica recaudatoria de las contribuciones, es decir, el Estado obtiene fondos para llevar a cabo los fines públicos.

Sin embargo, todo a lo que se ha hecho referencia con antelación, se ha planteado desde una estricta interpretación de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir, desde una perspectiva en la que todo recurso que obtenga el Estado debe ser destinado necesariamente a la satisfacción del gasto público, pues aparentemente lo único que se persigue es conseguir ingresos para tal efecto.

No obstante lo anterior, en el sistema tributario mexicano, existe la posibilidad de que el legislador establezca tributos cuya finalidad no sea estrictamente recaudatoria, es decir, que persigan un propósito de interés común, distinto al de la mera obtención de recursos económicos, tal es el caso de la satisfacción de necesidades de política económica o social, el fomento de alguna actividad dentro de la cadena productiva o bien, el desarrollo de políticas que incrementen el nivel de vida de la sociedad, fin al que pueden aspirar ciertos recursos públicos, y cuyo fenómeno se analizará a mayor detalle en el siguiente apartado.

CAPÍTULO IV

EXTRAFISCALIDAD

Con el objeto de analizar el concepto que constituye la esencia del presente trabajo, primeramente, habrá que señalar que los **finés fiscales** de cualquier tributo,⁵⁹ atienden estrictamente al principio constitucional de destino al gasto público analizado en párrafos anteriores, pues se establecen únicamente para el cumplimiento de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos, previstos todos ellos en el Presupuesto de Egresos, lo anterior, en términos del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, el Estado con el objeto de alcanzar sus fines, se ha valido de su poder de imperio tributario, que aunque pensado específicamente para llevar a cabo la recaudación, presenta una especial idoneidad para lograr los objetivos que la sociedad demanda.

Así, el término extrafiscal proviene de las raíces latinas “*extra*,” que significa “*fuera de*,” y “*fiscalis*,” que alude a lo “*perteneciente o relativo al fisco o al oficio del fiscal*,” por tanto, dicho vocablo se refiere a aquello que persigue fines fuera de la recaudación.

Respecto a la conformación de dicho término, existe una crítica por parte de la doctrina, así, entre los autores que destacan en su oposición a su denominación de “*extra*” fiscal, se encuentra José Manuel Rodríguez Muñoz, quien señala que: “*Los tributos extrafiscales son auténticos tributos. Tributos cuyos fines van más allá de los meramente fiscales o tributarios, ciertamente, pero que renuncian a su naturaleza y carácter de figuras tributarias. Obedecen al principio de capacidad económica y obtienen rendimientos para financiar el gasto público. Su carácter de tributos debe quedar por encima de todo, a salvo. Aun no siendo el fiscal su fin primordial.*”⁶⁰

De esta forma, el autor precisa que “*extra*” no es más que un prefijo que significa “*fuera de*,” que por tal motivo, no se debe hablar de tributos con fines extrafiscales, pues no se hallan fuera de los ingresos fiscales, y además, hablar de tributos extrafiscales parecería una contradicción en sus propios términos. De esta manera el autor prefiere usar el término “*ultrafiscal*” en tanto que evoca algo que supera, que va más allá de lo meramente fiscal o recaudatorio, empero, el término acuñado y más aceptado por la doctrina es el de “*extrafiscalidad*,” por lo que para efectos del presente trabajo se estima adoptar dicho vocablo.

Precisado lo anterior, la **extrafiscalidad** es considerada como “*una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que -por contraposición- pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición.*”⁶¹

⁵⁹ Para efectos del presente trabajo, se hará referencia a “tributo” y “contribución” como sinónimos debido a que la diferencia entre estos, tal y como quedó apuntado en el “Capítulo III, numeral 3.2.” del presente trabajo, es meramente doctrinal, en tanto que la acepción prevista en el Derecho Mexicano es contribución.

⁶⁰ RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel, “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”, en *Nueva Fiscalidad*, núm. 1.-2004, p. 8

⁶¹ CASADO OLLERO, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* N° 213, mayo-junio 1991, España, pp. 455-456

Es por lo anterior que algunos autores consideran que el fin extrafiscal *“ha de inferirse a sensu contrario de lo que se entiende tradicionalmente por finalidad fiscal del impuesto”*⁶² la cual, se refiere exclusivamente a la obtención de recursos por parte del Estado para cubrir el gasto público.

En ese sentido, se ha afirmado que la finalidad fiscal de las contribuciones es dar cumplimiento a lo establecido en el Presupuesto de Egresos de la Federación, esto es que el Estado no puede gastar más ni menos de las cantidades previstas en dicho documento, sin embargo, los fines extrafiscales en México, se han vuelto un concepto muy importante para el Derecho Fiscal, toda vez que el Estado busca, a través de la hacienda pública, dar solución a muchos de los problemas que aquejan a la sociedad, mediante el establecimiento de cargas tributarias que inciden en la voluntad del colectivo.

Lo anterior, encuentra su origen en que *“la multiplicación de las necesidades públicas y de las funciones encomendadas a los poderes públicos ha supuesto la crisis financiera del Estado intervencionista y la necesidad de acudir a nuevos recursos o a nuevas formas de utilización de aquellos ya tradicionalmente utilizados o integrantes de la Hacienda pública,”*⁶³ es por ello que el estudio de los fines extrafiscales de los tributos resulta atractivo, toda vez que la sociedad se va renovando y con ello, se generan múltiples necesidades y novedosas formas para satisfacerlas.

Las contribuciones con fines extrafiscales, en específico, por lo que hace a los “impuestos”; son definidos por Ana Laura Gordo López como *“aquellos que se establecen realmente sin el ánimo de recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el Presupuesto de Egresos (aunque deben destinarse al gasto público), sirviendo como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o desalentar para el mejoramiento y desarrollo armónico del país.”*⁶⁴

En este orden de ideas, el maestro Casado Ollero señala que la utilización de los fines extrafiscales en el ámbito tributario puede tener dos funciones:⁶⁵

a) Como medida de fomento, es decir, alentando, promocionando o estimulando alguna actividad que se vea vulnerada o poco incentivada, a través de bonificaciones, exenciones, esto es, medidas de efecto desgravatorio.

b) Como medida negativa desestimuladora de una actividad, ya sea limitándola, frenándola o sancionándola, mediante la adopción de normas, en sentido estricto, impositivas, como por ejemplo, la creación de tributos o el establecimiento de hechos imponibles cuya primordial finalidad sea extrarrecaudatoria; o bien, a través de efectos agravatorios de prestaciones tributarias ya establecidas (por ejemplo, recargos, negación, reducción o pérdida de exenciones, bonificaciones, entre otras).

Como se podrá observar, un tributo “extrafiscal”, consiste en aquel que el legislador le concede un fin distinto al recaudatorio, y le atribuye carácter de instrumento productor de política social y económica, es decir, que sin abandonar su naturaleza fiscal, existen contribuciones que no solo constituyen instrumentos productores de ingresos con los cuales el Estado solvente intereses comunes, sino que también impactan directamente en la consecución de estos.

⁶² GARCÍA, Luis, cit. por VAQUERA GARCÍA, Antonio, *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, España, 1999, p. 76

⁶³ CASADO OLLERO, Gabriel, Op. Cit. p. 462

⁶⁴ GORDO LÓPEZ, Ana Laura, *Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, Porrúa, México, 2000, p. 75

⁶⁵ Cfr. CASADO OLLERO, Gabriel, Op. Cit. p. 485

4.1. OTRAS FIGURAS DEL DERECHO FISCAL QUE SE ASEMEJAN A LOS TRIBUTOS GENUINAMENTE EXTRAFISCALES

4.1.1. EXACCIONES PARAFISCALES

La doctrina señala que el origen de las exacciones parafiscales fue en la Primera Guerra Mundial, ya que después de esta se empezaron a desarrollar en los países europeos y americanos, diversos organismos públicos descentralizados, en cuyo favor se establecieron por el Estado, pagos que tenían el carácter de obligatorios, algunos de los cuales podían hacerse efectivos por el Estado en forma coactiva y con procedimientos similares a los utilizados para el cobro de tributos.⁶⁶

Francia fue el primer país donde se habló de parafiscalidad con el objeto de denominar ciertos recursos financieros, ya que fue Robert Shuman, erudito ministro que en los años cincuenta lograra gran fama, por sus aportes a la creación de la Comunidad Económica Europea, quien en 1946 originó el referido vocablo, en un documento muy divulgado, que en los círculos políticos y financieros es conocido como el *"inventario Shuman"*,⁶⁷ y que se trata de una relación de todos los ingresos públicos del Estado francés.

También denominadas "tasas parafiscales" o "parafiscalidades", se tratan de pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma.

Sobre el particular, el maestro Juan Martín Queralt señala al respecto que *"los tributos parafiscales son detracciones coactivas de carácter económico, caracterizadas porque, pese a tener materialmente los rasgos del tributo, ni se han creado por Ley, ni se gestionan conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni su exacción está prevista en los Presupuestos Generales del Estado. Se trata, en suma de tributos afectados a unas finalidades concretas y determinadas, caracterizados por la singularidad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final."*⁶⁸

En ese orden de ideas, esta clase de tributo representa un grave problema para el Estado de derecho, pues quebranta de manera clara los principios tributarios a que se han hecho referencia en párrafos anteriores, en la medida en que violentan el principio de la seguridad jurídica de que gozan los gobernados, pues frente a esta clase de tributos no se encuentran en la posibilidad de promover algún medio de defensa que comúnmente se interpone contra un acto administrativo que violenta la ley, en tanto que esta clase de tributos sigue una forma de creación y una administración distinta a la que se someten el resto de los tributos que recauda el Estado.

España y Colombia, son países que tienen regulada la recaudación de impuestos parafiscales, y como se explicó, su naturaleza jurídica no puede vincularse con el concepto tradicional de alguna de las contribuciones que prevé el Derecho Mexicano en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que se trata de una carga tributaria de carácter social y económico con finalidades especiales.

⁶⁶ GARZA, Sergio de la, Op. Cit., p. 377

⁶⁷ SENTENCIA N° C-545/94, Expediente D-615, Actor: Guillermo Vargas Ayala, Magistrado Ponente: Dr. Fabio Morón Díaz, Santafé de Bogotá, Colombia, 1° de diciembre de 1994. (http://www.secretariassenado.gov.co/senado/bas_edoc/cc_sc_nf/1994/c-545_1994.html)

⁶⁸ QUERALT, Juan Martín, et. al. Op. Cit. p. 124

4.1.2. TRIBUTOS FISCALES QUE COLATERALMENTE PRODUCEN EFECTOS EXTRAFISCALES

Al establecerse y exigirse los tributos se generan determinados efectos extrafiscales, es decir consecuencias adicionales a la obtención de ingresos generada por el tributo por sí mismo, tales como cambios en la economía, en la distribución del ingreso, en el comportamiento de los contribuyentes, entre otros.

Estos efectos pueden ser establecidos voluntariamente por el legislador en el momento de la configuración del tributo, o bien, pueden generarse por el mero establecimiento de un tributo determinado, caso en el cual, si bien el legislador podrá ponderar y analizar de manera previa a su establecimiento los posibles efectos que pudiera generar el tributo, no intervendrá su voluntad para generar determinados efectos.

En ese orden de ideas, se podrán identificar aquellas contribuciones que persiguen una finalidad extrafiscal en la exposición de motivos en la que se explique el fin al que el tributo está dirigido y los efectos que con ello se desean producir.

De manera que existirán tributos con fines fiscales que generen efectos extrafiscales cuando se generan consecuencias extrafiscales derivadas directamente del establecimiento del tributo, sin que intervenga la voluntad del legislador para generar dichos efectos.

En cambio, se estará en presencia de un tributo con fin extrafiscal, y por tanto, con efectos extrafiscales, cuando el legislador al crearlo, intencionalmente establezca y exteriorice en la exposición de motivos que el objeto de dicha contribución obedece a la búsqueda de generar un efecto extrafiscal con su instauración.⁶⁹

4.1.3. CONTRIBUCIONES CON AFECTACIONES ESPECIALES⁷⁰

El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, reconoce la posibilidad de crear tributos con afectaciones especiales, ordenamiento que dispone lo siguiente:

"Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. **Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.**

(...)"

****Énfasis añadido***

⁶⁹ MERINO COLLADO, Mariana, *Fines extrafiscales*, Porrúa, México, 2011, p. 97

⁷⁰ Al respecto el maestro Sergio Francisco de la Garza, alude en su obra, como ejemplos de este tipo de contribuciones, al "Decreto que establecía un impuesto especial sobre la producción de copra y coco", cuya recaudación sería depositada en cuentas bancarias de personas morales de derecho privado para la realización de actividades educativas, culturales, sociales, y para proporcionar préstamos económicos a los miembros de dicho gremio; así como la "Ley del Impuesto sobre vehículos propulsados por motores tipo diésel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo", el cual fue creado para la formación de un fondo destinado a la conservación, construcción y mejoramiento de caminos vecinales.

Del ordenamiento en comento, se desprende que se tratan de contribuciones creadas por el legislador para sufragar un gasto público específico, un determinado servicio público.

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado en el sentido de que este tipo de contribuciones siempre y cuando sean para sufragar un gasto público específico, o un determinado servicio público, su legitimidad constitucional quedará supeditada a que efectivamente su imposición sea para tal efecto, así como que respete los principios constitucionales previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo anterior, quedó precisado en la siguiente jurisprudencia, cuyos datos de identificación y contenido son del tenor siguiente:

“Época: Novena Época
Registro: 192853
Instancia: PLENO
TipoTesis: Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Localización: Tomo X, Noviembre de 1999
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Tesis: P/J. 106/99
Pag. 26

[J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo X, Noviembre de 1999; Pág. 26

CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no solo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 106/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.”

De lo expuesto, se colige que las contribuciones con afectaciones especiales difieren de las establecidas para fines extrafiscales, en que las primeras se encuentran destinadas a un gasto público específico o a un servicio público en particular, tienen una finalidad recaudatoria o fiscal, pues tienen como propósito la obtención de ingresos para sufragar un determinado rubro del gasto público.

En cambio, las segundas se establecen con una finalidad de carácter económico, social, cultural, etcétera, que no están comprendidas dentro del gasto público, pues generalmente tienden a establecerse de tal manera que el tributo tenga como consecuencia conseguir el logro de una

finalidad determinada: incentivar o disuadir conductas, promover ciertas actividades, como se ha venido analizando.

4.2. ANÁLISIS DE LAS TIPOLOGÍAS QUE SE HAN FORMULADO EN TORNO A LA EXTRAFISCALIDAD

La extrafiscalidad se manifiesta como un fenómeno complejo, pues es difícil determinar con claridad hasta qué punto un tributo es estrictamente recaudatorio o si tiene notas que permitan confirmar su carácter extrafiscal.

Al respecto, señala Varona Alabern: *"La extrafiscalidad puede manifestarse de forma más o menos acentuada, según el mayor o menor protagonismo que adquiera la finalidad extrafiscal que persiga el tributo. Y es que la extrafiscalidad admite gradación."*⁷¹

En ese orden de ideas, algunos doctrinarios distinguen la extrafiscalidad, de acuerdo con la intensidad mayor o menor que tenga la finalidad extrafiscal que persiga, de donde se explica el surgimiento de una clasificación que distingue a los tributos fiscales con elementos extrafiscales, (a los que se hizo alusión brevemente en el presente capítulo dentro del numeral 4.1.2.), respecto de los tributos extrafiscales impropios, que a su vez son diversos de los tributos genuinamente extrafiscales, que se detallan a continuación:

TRIBUTOS FISCALES CON ELEMENTOS EXTRAFISCALES	TRIBUTOS EXTRAFISCALES IMPROPIOS	TRIBUTOS GENUINAMENTE EXTRAFISCALES
Consisten en contribuciones cuyo objeto es esencialmente recaudatorio, sin embargo, en su creación traen aparejados incentivos o beneficios de naturaleza extrafiscal, sin embargo, tales elementos no afectan el objetivo fundamental del tributo que es estrictamente recaudatorio, ni a su estructura.	Pretenden lograr un objetivo extrafiscal a través de la sobreimposición de determinadas operaciones que perfectamente pudieran estar sujetas a un tributo fiscal, es decir, su hecho imponible y elementos cuantitativos, así como el objeto imponible, recaen sobre las mismas manifestaciones de riqueza susceptibles de ser gravadas por un impuesto fiscal.	Su fundamento y estructura se explican en la medida que persiguen una finalidad extrafiscal, esto es, su configuración atiende estrictamente al logro de dicho propósito.

La anterior distinción, se considera meramente teórica, en razón de que en la práctica, no existen tributos con finalidad extrafiscal exclusiva, ya que el tributo por su propia naturaleza implicará ingresos para el Estado, en otras palabras, por imperceptible que pudiera llegar a ser, siempre estará presente un mínimo de recaudación.

No obstante lo anterior, de todo lo expuesto se pueden extraer ciertas notas características que permiten definir a un tributo como propiamente extrafiscal, las cuales, a continuación se enuncian:

1. La finalidad no recaudatoria debe deducirse con claridad de la ley que lo regula, sin que basten para ello, la exposición de motivos, pues esta puede expresar intenciones extrafiscales sin estar avaladas realmente por el contenido de la norma jurídica. Sin embargo, el carácter extrafiscal tiene que ser cierto y no simplemente aparente, evitando así que la finalidad ex-

⁷¹VARONA ALABERN, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, p. 22

trafiscal se convierta en una mera fórmula o excusa generalista con la declaración formal de tener alguna finalidad distinta a la recaudación.

2. La finalidad extrafiscal deberá encontrarse presente en la estructura interna del tributo, es decir, en sus elementos esenciales, especialmente en los cuantitativos, a fin de que logre modular la carga tributaria en función de la finalidad extrafiscal. Los elementos cuantitativos tienen gran relevancia en este tipo de tributos, ya que al cuantificar los aspectos extrafiscales es necesario introducir magnitudes que en ocasiones carecen de traducción económica inmediata, lo que representa una singular seria que los identifica.

Respecto de los elementos cualitativos, el hecho imponible deberá ser coherente con el fin que el tributo persigue. El elemento objetivo del mismo deberá ser también acorde a la finalidad que se pretende. Es importante señalar que en la mayoría de los casos, el elemento objetivo no es una manifestación de riqueza, sino una acción u omisión que constituye la conducta perseguida por la finalidad extrafiscal. Al sustituirse la manifestación de riqueza por otra magnitud, implicará hacer una excepción respecto de la capacidad contributiva como parámetro del principio de proporcionalidad, sin embargo, esta deberá ser suficientemente justificada.

3. El tributo extrafiscal debe fomentar las conductas u operaciones acordes con la finalidad extrafiscal perseguida, para lo cual debe integrarse con mecanismos que reduzcan la carga tributaria cuando los contribuyentes realicen actos encaminados al logro de la finalidad y viceversa, que la aumenten cuando muestren una actitud contraria a la misma.

4. El tributo extrafiscal conlleva una finalidad conductista. Tendrá siempre una doble finalidad, la incentivadora o persuasiva y la desincentivadora o disuasoria, animando al contribuyente a realizar aquellas conductas mejor tratadas fiscalmente, mientras disuade de aquellas que generan mayor tributación por ser contrarias a la finalidad extrafiscal perseguida.

4.3. LA "EXTRAFISCALIDAD" EN EL DERECHO COMPARADO

En la Constitución Española de 1978, en su artículo 40.1, el constituyente español dispuso lo siguiente:

"Artículo 40

1. Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo.

2. Asimismo, los poderes públicos fomentarán una política que garantice la formación y readaptación profesionales; velarán por la seguridad e higiene en el trabajo y garantizarán el descanso necesario. Mediante la limitación de la jornada laboral, las vacaciones periódicas retribuidas y la promoción de centros adecuados".⁷²

***Énfasis añadido**

⁷² <http://www.boe.es/>

Así, reglamentando la disposición Constitucional de referencia, en primer lugar, la “Ley 230/1963, de 28 de diciembre de 1963, General Tributaria”, así como la “Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria” que derogó a la primera, señalaron lo siguiente:⁷³

LEY 230/1963, DE 28 DE DICIEMBRE DE 1963, GENERAL TRIBUTARIA

"Artículo cuarto.

Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional"

LEY 58/2003 DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA

"Artículo 2. *Concepto, fines y clases de los tributos.*

1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

(...)"

Por su parte, en la “Constitución de la República Italiana”, el constituyente estableció una serie de preceptos que, de una u otra forma, obligan al Estado a eliminar los obstáculos de orden económico y social que impiden el pleno desarrollo de la persona humana, a promover la cultura y la investigación científica, a establecer controles y programas para dirigir la actividad económica a la consecución de fines sociales, entre otros, a saber:⁷⁴

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA ITALIANA (COSTITUZIONE DELLA REPUBBLICA ITALIANA)

"Artículo 9

La República promoverá el desarrollo de la cultura y la investigación científica y técnica.

Salvaguardará el paisaje y el patrimonio histórico y artístico de la Nación."

⁷³ Idem

⁷⁴ <http://www.governo.it/>

"Artículo 41

Será libre la iniciativa económica privada.

No podrá, sin embargo, desenvolverse en oposición al interés social o de tal modo que inflija un perjuicio a la seguridad, a la libertad y a la dignidad humana.

La ley determinará los programas y controles oportunos para que la actividad económica pública y privada pueda encaminarse y coordinarse con fines sociales."

"Artículo 117

El poder legislativo será ejercido por el Estado y por las Regiones dentro de los términos de la Constitución, así como de las obligaciones que deriven del ordenamiento comunitario y de los compromisos internacionales.

El Estado tendrá facultad exclusiva de legislar sobre las materias siguientes:

(...)

s) protección del medio ambiente, del ecosistema y de los bienes culturales.

(...)"

Finalmente, "Ley Fundamental para la República Federal de Alemania"⁷⁵ prevé la denominada "cláusula del equilibrio económico general" ("*gesamtwirts-schaftliches Gleichgewicht*"), en su artículo 104.b, que establece la facultad de la Federación para otorgar ayuda financiera a los "Länder"⁷⁶ para realizar inversiones que tiendan a contrarrestar una perturbación global de la economía, compensar desigualdades de desarrollo económico o promover el crecimiento económico, numeral que a la letra dispone:

LEY FUNDAMENTAL PARA LA REPÚBLICA FEDERAL DE ALEMANIA (GRUNDGESETZ FÜR DIE BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND)

"Artículo 104 b

(Ayudas financieras de la Federación)

(1) La Federación puede otorgar, en la medida que esta Ley Fundamental le asigne competencias legislativas, ayudas financieras a los Länder para inversiones especialmente relevantes de los Länder y de los municipios (asociaciones de municipios), que sean necesarias:

⁷⁵ <http://www.bundestag.de/bundestag/aufgaben/rechtsgrundlagen/grundgesetz/index.html>

⁷⁶ Bundesland (plural Bundesländer) o Land (pl. Länder) es el nombre alemán que designa los estados federados que componen los países de Alemania y Austria. Se trata de una palabra alemana compuesta: Bund se traduce como "Federación" y Land, como "país, estado, territorio". (<http://es.wikipedia.org/wiki/Bundesland>)

1. para la defensa contra una perturbación del equilibrio global de la economía o,
2. para compensar el diferente poder económico en el territorio federal o,
3. para fomentar el crecimiento económico.

(2) La regulación, especialmente respecto a las modalidades de las inversiones que deben ser fomentadas, se hará por una ley federal que requiere la aprobación del Bundesrat, o por acuerdo administrativo con base en la ley del presupuesto federal. Los recursos deben ser otorgados para un plazo determinado y examinados periódicamente en cuanto a su utilización. Las ayudas financieras tienen que ser estructuradas progresivamente en el curso del tiempo.

(3) El Bundestag, el Gobierno Federal y el Bundesrat tienen que ser informados, si lo solicitan, sobre la ejecución de las medidas y las mejoras alcanzadas."

Al respecto, reglamentando al precepto a que se ha hecho referencia, se encuentra el artículo 3.1. de la "Ordenanza Tributaria Alemania de 1977", que introduce un novedoso concepto de impuesto, al señalar que: "La obtención de los recursos puede constituir un fin secundario", de lo que se aprecia referencia directa a la extrafiscalidad en el sistema tributario alemán.⁷⁷

Las Normas Fundamentales a que se han hecho referencia, son coincidentes en cuanto a que ni en España, en Italia ni en Alemania, existe fundamento expreso a la posibilidad del legislador de establecer tributos con fines extrafiscales, lo cual, contrario a lo que se supondría, en ningún momento implica que tales contribuciones carezcan de legitimidad constitucional, ya que si bien, no está dispuesta textualmente dicha facultad, la misma se deriva de la obligación del Estado, que como agente rector de la economía nacional, tiene el deber de implementar una política fiscal que tienda no solo a conseguir ingresos al Erario, sino también a lograr diversos objetivos dentro del marco que les permite su respectiva Norma Fundamental.

CAPÍTULO V

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA EXTRAFISCALIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

El sistema constitucional y legal mexicano no prevé de manera explícita a los impuestos con fines extrafiscales, ya que únicamente la doctrina los define con tal carácter, sobre el particular, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala la obligación estricta de los mexicanos a contribuir para los gastos públicos (fin fiscal de los impuestos), y es por esta razón que la regulación de una contribución con fines extrafiscales podría encontrar cierta oposición respecto de dicho precepto constitucional toda vez que, como se ha venido analizando, este tipo de tributos además del objetivo de cubrir dichos gastos, tienen también otros de gran importancia.

Efectivamente, la utilización del tributo con fines extrafiscales ha sido muy cuestionada, en razón de que como se analizó en el Capítulo anterior, en México, como en España, Italia y Alemania, la ausencia de un fundamento constitucional expreso que legitime la extrafiscalidad, cuestiona su existencia y apego constitucional.

⁷⁷ MERINO COLLADO, Mariana, *Fines extrafiscales*, Porrúa, México, 2011, p. 94

Al respecto, en el contexto de la legislación española, Aizega Zubillaga indica que *“no cabe (por tanto) dudar de la legitimidad constitucional de las medidas tributarias con fines extrafiscales, ya que es la propia Constitución la que legitima y fundamenta la utilización del tributo para la consecución de fines extrafiscales. De forma que el tributo no se agota en una función recaudadora, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales”*.⁷⁸

Así, trasladado lo anterior, a la legislación nacional, si bien la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no contiene ningún fundamento expreso que dé lugar a la admisión de los tributos con propósitos no fiscales, son los postulados y valores constitucionales los que exigen su reconocimiento y hacen posible considerar que existan contribuciones que, sin dejar de tener una finalidad recaudatoria o fiscal, tengan propósitos más allá de la mera recaudación.

En ese sentido, encuentra sustento este tipo de contribuciones en lo dispuesto en el artículo 25 constitucional, que refiere lo siguiente:

“ (REFORMADO PRIMER PÁRRAFO, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 1999)

"Artículo 25.- *Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que este sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.*

*(REFORMADO, D.O.F. 3 DE FEBRERO DE 1983)*⁷⁹

El Estado planeará, conducirá, 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 libertades que otorga esta Constitución.

(REFORMADO, D.O.F. 3 DE FEBRERO DE 1983)

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

(REFORMADO, D.O.F. 3 DE FEBRERO DE 1983)

El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución, manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y el control sobre los organismos que en su caso se establezcan.

⁷⁸ AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los impuestos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 2001, p. 45

⁷⁹ El concepto “rectoría económica del Estado”, a partir de su introducción al texto Constitucional consiste en la facultad del Estado de planear, conducir, coordinar y orientar la actividad económica nacional, así como la regulación y fomento de las actividades que demandan interés general en el marco de libertades que otorga la Constitución.

(REFORMADO, D.O.F. 3 DE FEBRERO DE 1983)

Asimismo podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

(REFORMADO, D.O.F. 3 DE FEBRERO DE 1983)

Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

(REFORMADO, D.O.F. 3 DE FEBRERO DE 1983)

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

(REFORMADO, D.O.F. 3 DE FEBRERO DE 1983)

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución."

Del numeral en estudio, se desprende que el Estado por motivos de crecimiento económico, del empleo, de una justa distribución del ingreso y la riqueza, podrá realizar las acciones necesarias para su cumplimiento, siempre y cuando dichas acciones no vayan más allá de las libertades previstas en la propia Constitución.

De tal suerte que si los tributos con fines extrafiscales tienen como objetivo satisfacer necesidades de la sociedad, y el artículo 25 constitucional da la pauta para su establecimiento en virtud de que el Estado debe llevar a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general, entonces la hacienda pública puede establecer dichas contribuciones sujetándose a los límites que marca nuestra Carta Magna.

En efecto, el Estado constreñido a cumplir con la obligación de procurar una justa distribución de la riqueza y de fomentar condiciones que permitan el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, así como las actividades que demande el interés general, puede utilizar el tributo como instrumento de política económica general para conseguir dichos objetivos.

Consecuentemente, si bien la función extrafiscal del tributo no se encuentra reconocida expresamente en la Constitución, esta se puede derivar del artículo 25 constitucional, y de su relación con otros preceptos constitucionales.

Lo anterior ha sido sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el criterio jurisprudencial 28/2007, aprobada en sesión de veintiocho de febrero de dos mil siete, de rubro y contenido siguiente:

" FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.- De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que este sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación".

En este orden de ideas, el artículo 131 de la Constitución ejemplifica claramente los fines extrafiscales que se pretende alcanzar con las figuras tributarias, ya que en su contenido prevalece el interés político sobre el recaudatorio al referir lo siguiente:

"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 aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

(ADICIONADO, D.O.F. 28 DE MARZO DE 1951)

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.”

De dicho precepto se desprende que el Ejecutivo se encuentra en la posibilidad de establecer o suprimir impuestos de importación y exportación, o bien, restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de mercancías, siempre y cuando el motivo de dichas acciones sea la seguridad nacional o bien, se ponga en riesgo a la economía del país.

Es por esto que del artículo referido podemos desprender a simple vista la finalidad extrafiscal de los impuestos al comercio exterior, así, cabe señalar que el Ejecutivo tiene la facultad de establecer dichos impuestos, pero estos deben apegarse estrictamente a los principios que marca la Ley Suprema, en virtud de tener los fines extrafiscales de los impuestos una doble función, la primera de ellas consiste en funcionar como instrumento de política social y económica, y en segundo lugar, allegar de recursos al Estado para el sostenimiento de las necesidades públicas, esto último en virtud de que dichas contribuciones no pueden ser creadas violando los preceptos constitucionales.

Por lo expuesto, cobra vigor lo señalado por el maestro Juan Manuel Ortega Maldonado, quien afirma que en la actualidad el concepto de contribución ha evolucionado, generando con ello confusiones con otras figuras jurídicas, por lo que propone la emisión de una nueva definición de dicho término dentro de la doctrina y legislación, esto en virtud de que las necesidades públicas se han incrementado a grado tal que se han tenido que crear nuevas formas de obtención de recursos,⁸⁰ en consecuencia, “*parece claro que la noción de contribución engloba hoy diversos sentidos, al tratarse de una realidad fluida, y es que, posiblemente, la ausencia de definición precisa de un concepto de tributo es, sin duda, el signo de una materia en evolución*”.⁸¹

5.1. CONFIGURACIÓN DE TRIBUTOS QUE PERSIGUEN FINES EXTRAFISCALES Y LA OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

La utilización de tributos con fines extrafiscales encuentra en México su sustento jurídico y legitimación, en los principios de rectoría económica del Estado plasmados en el artículo 25 constitucional, así como en otros preceptos constitucionales de los cuales se derivan principios y fines del Estado, los cuales interpretados armónicamente, concluyendo que puede utilizarse válidamente el tributo como instrumento para conseguir fines que exceden a los meramente recaudatorios.

⁸⁰ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *En busca de un Concepto Constitucional de contribución ante las denominadas prestaciones patrimoniales de carácter públicos*, XXX COLEGIO NACIONAL DE INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, A.C., C.D. Memoria de las ponencias, octubre-noviembre de 2005, s/p.

⁸¹ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, Op. Cit. s/p.

Dado lo anterior, la falta de un fundamento constitucional expreso que aluda a contribuciones con fines extrafiscales, no impide al legislador la configuración de estos, pues el papel que el Estado asume en la actualidad, aunado a los fines que está obligado a cumplir, le permiten darle al tributo este uso extrafiscal, así, la actividad financiera del Estado y de sus instrumentos y técnicas de actuación, ya no se dirigen necesariamente a la obtención de ingresos y a la ordenación del gasto público, sino a la satisfacción de fines públicos mediante la realización de funciones y objetivos constitucionales.

En ese sentido, se puede concluir que la configuración de tributos que persigan fines extrafiscales, está ampliando el concepto de “gasto público”, y derivado de ello ha cambiado la concepción del tributo, pasando de ser exclusivamente un instrumento de recaudación a ser considerado, además, como un instrumento de intervención.

De manera tal, que un tributo cumplirá con fines estatales ya sea indirectamente mediante ingresos pecuniarios y que se destinan al gasto público; o bien, directamente mediante un tributo que sirva para cumplir determinados fines, ya sea que favorezca una determinada política económica.

Por ende, se puede concluir que la configuración de contribuciones que persigan fines extrafiscales no vulnera el principio de destino al gasto público, pues el fin genérico o fundamental del tributo es cubrir una necesidad pública, de manera que el tributo cumple con fines estatales directamente, a través de la obtención de ingresos públicos destinados al gasto público y a los servicios públicos; e indirectamente mediante los tributos que persiguen extrafiscales.

Ahora bien, la utilización extrafiscal de los tributos tampoco constituye una excepción al cumplimiento de los principios de proporcionalidad y equidad en tanto que persiguen una finalidad más allá de la meramente recaudatoria tutelada por la Constitución.

Por lo que hace al “**principio de proporcionalidad**”, se debe recordar que la capacidad contributiva podrá actuar como parámetro a la actividad del legislador por cuanto distribuye las cargas tributarias en función de aquella, o bien, como límite impidiendo gravar hechos que no manifiesten riqueza o capacidad económica, dependiendo de la contribución de que se trate.

Para estos efectos, se pueden distinguir dos formas de utilización extrafiscal del tributo:⁸²

1. Aquellos tributos que tienen una finalidad recaudatoria pero con mecanismos tendientes a la consecución de una concreta finalidad extrafiscal.
2. Aquellos tributos que no persiguen una finalidad recaudatoria, sino una concreta finalidad extrafiscal, que toman como presupuesto de hecho un índice que no tiene relación con la capacidad contributiva.

El principio de proporcionalidad busca evitar una desigualdad en la proporción en la que los gobernados deben contribuir a los gastos públicos, estableciendo para ello un parámetro que generalmente será la capacidad contributiva. **Este es el caso del primer tipo de utilización extrafiscal del tributo enunciado.** Si la distribución de la carga tributaria en razón de la capa-

⁸² AIZECA ZUBILLAGA, Op. Cit., p. 165

cidad contributiva genera desigualdad en atención a la finalidad perseguida por el tributo extrafiscal, deberá existir una justificación razonable que justifique dicho trato, **para que pueda considerarse que se respeta el principio de proporcionalidad.**

En el segundo caso, al no tener como índice la capacidad contributiva, el principio de proporcionalidad se realiza teniendo en cuenta si el reparto de la carga tributaria entre los diferentes contribuyentes produce o no un trato desigual, y en su caso, analizando si este se encuentra razonablemente justificado en atención a la consecución del fin extrafiscal.

Finalmente, por lo que corresponde al **“principio de equidad tributaria”**, hemos señalado que este implica que el establecimiento de los tributos genere un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. En tal virtud, no todo trato desigual supone una violación del principio de equidad, pues solo aquel en el que se introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que sean arbitrarios, es decir, que carezcan de una justificación objetiva y razonable.

Por tanto, cuando la utilización extrafiscal del tributo introduzca un trato desigual en atención a la finalidad extrafiscal perseguida, deberá determinarse primero, si la distinción se da entre situaciones iguales, y segundo, que tal desigualdad carezca de una justificación objetiva y razonable, así, una vez realizado este análisis estaremos en condiciones de determinar si dicha utilización extrafiscal cumple con el principio de equidad tributaria.

En este sentido, se puede concluir que la utilización extrafiscal del tributo no implica, en automático, una permisión para violar los **“principios de proporcionalidad y equidad”**, sino que en caso de que provoque un trato desigual, el juzgador constitucional deberá analizar si este obedece a una justificación objetiva razonable, y si dicha medida es idónea, necesaria y proporcional para alcanzar la finalidad perseguida.

5.2. EVOLUCIÓN DE LOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES QUE HA SUSTENTADO LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RESPECTO DE LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES QUE DEBE OBSERVAR EL LEGISLADOR AL CREAR TRIBUTOS QUE PERSIGUEN FINES EXTRAFISCALES

Desde años atrás la Corte había reconocido en sus sentencias la utilización extrafiscal de algunos tributos, sin embargo fue hasta 1991 que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Sesión Privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno, estableció la Tesis de jurisprudencia 18/91, en la que por vez primera se contempló criterio jurisprudencial que contenía la definición de “fines extrafiscales”:

“ Época: Octava Época

Registro: 205798

Instancia: PLENO

Tipo Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Localización: Tomo VII, Junio de 1991

Materia(s): Administrativa

Tesis: P/J. 18/91

Pág. 52

[J]; 8a. Época; Pleno; S.J.F.; Tomo VII, Junio de 1991; Pág. 52

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.- Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, estas 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”.

Posteriormente, en 1999, el Pleno del más Alto Tribunal de la Federación, en sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre de dicho año, aprobó, con el número CIV/1999, la tesis aislada que se inserta a continuación, y en la que precisó que los fines extrafiscales no podían fungir como elementos aislados que justificaran una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal:

“ Época: Novena Época

Registro: 192744

Instancia: PLENO

Tipo Tesis: Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Localización: Tomo X, Diciembre de 1999

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: P. CIV/99

Pág. 15

[TA]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo X, Diciembre de 1999; Pág. 15

CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.- La existencia de un fin extrafiscal, entendido este como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.”

Así, de dichos criterios se consideró que si bien el propósito principal de las contribuciones consistía en sufragar el gasto público, también podían servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, siempre y cuando se respetaran los principios constitucionales tributarios.

Es decir, se reconoce la posibilidad de establecer contribuciones con fines extrafiscales bajo dos condiciones, las cuales, constituyen los dos primeros límites al establecimiento de tributos con fines extrafiscales: **a)** que se establezcan accesoriamente a la finalidad fiscal y, **b)** que cumplan con los principios tributarios constitucionales.

Posteriormente, a través de la tesis de jurisprudencia número 46/2005, de rubro: **“FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRE-**

SAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”, aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintisiete de abril de dos mil cinco, se estableció que correspondería al órgano legislativo justificar expresamente en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines, agregando que podrían existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o a ayudar a clases marginales, en cuyo caso no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga los fines extrafiscales al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue.

De esta forma, se aprecia que de acuerdo con los criterios del Tribunal Constitucional Mexicano, la posibilidad de establecer tributos con fines extrafiscales acordes a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dependerá de tres elementos:

1. La accesoriadad de los fines extrafiscales respecto de la finalidad recaudatoria del tributo (no podrán establecerse tributos con finalidades exclusivamente extrafiscales).
2. El respeto a los principios tributarios constitucionales.
3. El establecimiento expreso de las finalidades extra-fiscales en las iniciativas, dictámenes, exposición de motivos o en la propia ley.

5.3. PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LOS TRIBUTOS QUE PERSIGUEN FINES EXTRAFISCALES Y CRÍTICA A LOS CRITERIOS QUE AL RESPECTO HA PRONUNCIADO LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

El principio de legalidad tributaria se vincula en gran parte con el principio de certeza o seguridad jurídica, en ese sentido, habrá que recordar que la finalidad extrafiscal del tributo se distingue de los efectos extrafiscales por la intención del legislador a la hora de definir y explicitar el fin al que el tributo está dirigido y a las consecuencias que con ello se quieren producir, aspectos que podrán advertirse en la exposición de motivos de la ley o en los dictámenes o discusiones de la Cámara.

Sobre el particular, si la identificación de los tributos con fines extrafiscales deriva de la intención del legislador de producir estos fines, y siendo tan compleja esta identificación, se puede afirmar que es necesario que la exposición de motivos, dictámenes o discusiones de los que deriva la norma establezcan con claridad la finalidad pretendida por el tributo, de manera que conforme a la tesis de jurisprudencia de rubro: *“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”*, los contribuyentes puedan conocer el alcance y la forma cierta de contribuir, pues *“la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano”*⁸³

No obstante lo anterior, de la lectura efectuada a la tesis de jurisprudencia de rubro: *“FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”*, a que se ha hecho alusión previamente, se desprende que el más Alto Tribunal de la Federación, realiza una

⁸³ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001, p. 73

excepción a lo anterior, señalando que pueden existir casos en los que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar clases marginales, en cuyo caso se trataría de “*un fin extra-fiscal evidente o de auxilio*”, que no necesitará expresarse en los dictámenes o en la ley, **al resultar un hecho notorio**.

Por lo anterior, se coloca al contribuyente en un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica, pues por un lado, se señala que el fin extrafiscal debe estar justificado en la propia norma, en dictámenes o en la exposición de motivos, **correspondiendo dicha justificación al legislador**, sin embargo, para el caso de que resulten evidentes los fines extrafiscales correspondientes a una norma, será innecesario que estos se justifiquen en exposición de motivos, en dictámenes o en la propia ley.

En este último supuesto, cuando son aspectos evidentes o hechos notorios los que justifican el fin extrafiscal de las contribuciones, quedará en consecuencia, al arbitrio del juzgador la determinación de la “*notoriedad*”, y por ende, ante la omisión por parte del creador del señalamiento de la extrafiscalidad, será el propio juzgador quien, alegando hechos notorios, justifique la creación de contribuciones que persiguen tales fines.⁸⁴

En las relatadas consideraciones, se estima inexacto el criterio número XXXIII/2007, que sostuvo el Tribunal Pleno, que derivó de la resolución de la contradicción de tesis número 32/2006-PL, que señaló que los fines extrafiscales no necesariamente derivan de la exposición de motivos de la ley correspondiente o del proceso legislativo que le dio origen, sino que pueden deducirse del precepto que los establezca, el cual, es del tenor siguiente:

“ Época: Novena Época

Registro: 170741

Instancia: PLENO

Tipo Tesis: Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Localización: Tomo XXVI, Diciembre de 2007

Materia(s): Administrativa

Tesis: P. XXXIII/2007

Pág. 20

[TA]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVI, Diciembre de 2007; Pág. 20

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

- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que tratándose de actos de autoridad legislativa, el requisito de fundamentación se satisface cuando aquella actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le confiere y la motivación se colma cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que deben regularse jurídicamente, sin que esto

⁸⁴ Al respecto se debe recordar que Juan Enrique Varona Alabern señala como una de las notas características de los tributos extrafiscales, el hecho de que la finalidad extrafiscal derive del articulado de la propia ley, señalando que en ocasiones no es suficiente lo establecido en la exposición de motivos (VARONA ALABERN, Op. Cit., p. 28).

implique que todas y cada una de las disposiciones que integran los ordenamientos deban ser materia de una motivación específica, pues ello significaría una actividad materialmente imposible de llevar a cabo. Ahora bien, si de la simple lectura de una norma tributaria se advierte, prima facie, que está orientada a impulsar, conducir o desincentivar ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país, y los fines que pretende son fácilmente identificables en tanto se desprenden con claridad del propio precepto sin necesidad de hacer un complicado ejercicio de interpretación, es incuestionable que el juzgador puede sostener que el precepto relativo establece fines extrafiscales aunque sobre el particular no se haya hecho pronunciamiento alguno en la exposición de motivos o en el proceso legislativo respectivo.

PLENO

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

El Tribunal Pleno, el quince de octubre en curso, aprobó, con el número XXXIII/2007, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a quince de octubre de dos mil siete.

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

Sobre el particular, no se debe perder de vista que la finalidad extrafiscal del tributo se distingue por la intención del legislador a la hora de definir y explicitar el fin al que el tributo está dirigido y a las consecuencias que con ello se quieren producir, y por lo tanto, no se puede prescindir de una justificación o alusión expresa en la exposición de motivos de la ley, en los dictámenes o en las discusiones de la Cámara.

Lo anterior, encuentra su justificación en que se corre el riesgo de que el juzgador deduzca un fin extrafiscal que ni siquiera fue pensado por el legislador, y en consecuencia, se analice el tributo como si tuviera un fin extrafiscal, cuando no se quiso así, dejando al contribuyente en un estado de inseguridad jurídica.

En tal virtud, las tesis a que se han hecho referencia, deberían ser modificadas para establecer que los fines extrafiscales del tributo deben encontrarse expresados ya sea en la propia norma, o en los procesos de creación de la misma, con el propósito de tener un criterio cierto que demuestre que el legislador pretendió crear el tributo de tal manera que se logre una determinada finalidad extrafiscal, y sin que pueda deducirse por el Tribunal Constitucional, pues a este solo le corresponde evaluar la constitucionalidad de la medida y no determinar cuál es la pretendida finalidad del tributo extrafiscal.

CAPÍTULO VI

EL ARBITRIO JURISDICCIONAL EN EL ANÁLISIS DE LOS FINES EXTRAFISCALES

La normatividad fiscal, presenta en sí misma para el juzgador una dificultad técnica en su análisis, al respecto, el maestro Emilio Margáin Manautou, en relación al Impuesto Sobre la Renta, sostiene que, "(...) *ni las propias autoridades fiscales entienden y, por ende, pueden aplicar*",⁸⁵ y en ese sentido, el estudio de los fines extrafiscales que persiguen ciertas normas tributarias, vuelven aún más compleja su revisión constitucional.

Sobre el particular, el mismo profesor a que se ha hecho referencia en el párrafo anterior, en relación a este fenómeno, comentó en el prólogo a la primera edición de su obra intitulada "*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*", que: "*los estudiantes de contador público profundizan más la materia... Es más completo el conocimiento que recibe el estudiante de dicha carrera, como si la materia tributaria fuese, usando una expresión de Jarach, una 'prerrogativa' de los contadores públicos... hay que reconocer que en estos momentos ese profesional sigue siendo el verdadero abogado del contribuyente, ante la grave escasez que hay en toda la República de abogados especializados en la materia*".⁸⁶

En esa tesitura, ante la obscuridad, imprecisión o ambigüedad de las normas fiscales, le corresponde al juzgador constitucional **interpretarlas** a la luz de los principios que rigen a la materia tributaria, así, en cuanto hace a aquellas que persiguen un fin distinto al recaudatorio, aunado a lo anterior, el operador jurídico debe profundizar en la *ratio legis* que inspiró la ley en cuestión, circunstancia que complica la función jurisdiccional.

Por lo expuesto, la ciencia de la interpretación jurídica cobra suma relevancia, y ha sido definida por Riccardo Guastini, como: "*En concreto, cuando se habla de interpretación de fuentes del derecho (textos normativos, formulaciones de normas), como casi siempre sucede, 'interpretar' significa clarificar el 'contenido' o el campo de aplicación de una norma*".⁸⁷

Al respecto, Rodolfo Luis Vigo, afirma que interpretar consiste en reconocer o atribuir un significado, o un sentido a ciertos signos o símbolos, y en el ámbito jurídico, tiene por objeto reconocer o atribuir un significado jurídico a cierto texto jurídico, con la finalidad de determinar racionalmente la conducta jurídica prohibida, obligatoria o permitida.

En este sentido, la labor del juez se ciñe a la atribución de significado a cierto texto jurídico frente a un caso en particular. De donde cobra importancia como principio fundamental de la interpretación, la labor de intermediación entre la realidad y un texto legal.

En ese sentido, el autor en consulta, Rodolfo Luis Vigo, señala que el intérprete es un mediador que comunica a otros, cuál es la conducta que corresponde hacer u omitir, según el significado para ciertos comportamientos, palabras o textos jurídicos. Pues la misión de los juristas es decir

⁸⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano*, décima sexta edición, Porrúa, México, 2003, p. XVI

⁸⁶ Op. Cit, p. IX

⁸⁷ *Estudios sobre la interpretación jurídica*, cuarta edición, (tr de Marina Gascón Abellán y Miguel Carbonell), Porrúa, S. A., México, 2002, p. 3

el derecho, y en esa tarea elaboradora del derecho, requiere interpretar para determinar lo que es de cada quien, para posteriormente aconsejar la conducta respectiva jurídicamente valiosa.⁸⁸

En otras palabras, la labor interpretativa consiste en determinar un significado actual, del texto legal, determinación que encuentra su anclaje constitucional en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, y que prevé los derechos humanos de garantía de audiencia y juicio previo, la de seguridad jurídica, del debido procedimiento o formalidades esenciales del procedimiento, los cuales, constituyen la base del sistema jurídico, y que además, el juez deberá observar en el dictado de sus sentencias.

Ahora bien, una de las problemáticas que se presenta en el Sistema Tributario Mexicano por parte del Poder Legislativo es el uso indiscriminado del instrumento extrafiscal, que en ocasiones vulnera alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así cuando se plantea la inconstitucionalidad del fin extrafiscal ante el órgano jurisdiccional, en la mayoría de los casos, al interpretar el tramo normativo en cuestión, no obstante el fin extrafiscal violenta alguno de estos principios, se legitima constitucionalmente el ordenamiento a través del uso de métodos de interpretación jurídico equivocados, y que muchas de las veces resultan falaces.

Ante tal situación se considera conveniente introducir el **“control de proporcionalidad”** en el Sistema Tributario Mexicano, para que los jueces al realizar la ponderación entre la posible conflictividad de derechos fundamentales lo hagan bajo esta argumentación, que constituye un método que permite controlar el poder y evitar abusos.

6.1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL CONTROL DE PROPORCIONALIDAD

Si bien el **“control de proporcionalidad”** no está expresamente previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin embargo, se puede deducir de los artículos 1o. y 16o. constitucionales, que a la letra disponen:

(REFORMADO PRIMER PÁRRAFO, D.O.F. 10 DE JUNIO DE 2011)

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

(ADICIONADO, D.O.F. 10 DE JUNIO DE 2011)

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

⁸⁸ GUASTINI, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, cuarta edición, (tr de Marina Gascón Abellán y Miguel Carbonell), Porrúa, S. A; México, 2002, pp.13, 14

(ADICIONADO, D.O.F. 10 DE JUNIO DE 2011)

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

(ADICIONADO, D.O.F. 14 DE AGOSTO DE 2001)

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

(REFORMADO, D.O.F. 10 DE JUNIO DE 2011)

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

"Artículo 16.- *Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*

(ADICIONADO, D.O.F. 1 DE JUNIO DE 2009)

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros.

N. DE E. EN RELACIÓN CON LA ENTRADA EN VIGOR DEL PRESENTE PÁRRAFO, VER ARTÍCULOS SEGUNDO Y TERCERO TRANSITORIOS DEL DECRETO PUBLICADO EN EL D.O.F. DE 18 DE JUNIO DE 2008, QUE MODIFICA LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

(REFORMADO, D.O.F. 1 DE JUNIO DE 2009) (F. DE E., D.O.F. 25 DE JUNIO DE 2009)

No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito, sancionado con pena privativa de libertad y obren datos que establezcan que se ha cometido ese hecho y que exista la probabilidad de que el indiciado lo cometió o participó en su comisión.

La autoridad que ejecute una orden judicial de aprehensión, deberá poner al inculpado a disposición del juez, sin dilación alguna y bajo su más estricta responsabilidad. La contravención a lo anterior será sancionada por la ley penal.

Cualquier persona puede detener al indiciado en el momento en que esté cometiendo un delito o inmediatamente después de haberlo cometido, poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad más cercana y esta con la misma prontitud, a la del Ministerio Público. Existirá un registro inmediato de la detención.

Solo en casos urgentes, cuando se trate de delito grave así calificado por la ley y ante el riesgo fundado de que el indiciado pueda sustraerse a la acción de la justicia, siempre y cuando no se pueda ocurrir ante la autoridad judicial por razón de la hora, lugar o circunstancia, el Ministerio Público podrá, bajo su responsabilidad, ordenar su detención, fundando y expresando los indicios que motiven su proceder.

En casos de urgencia o flagrancia, el juez que reciba la consignación del detenido deberá inmediatamente ratificar la detención o decretar la libertad con las reservas de ley.

La autoridad judicial, a petición del Ministerio Público y tratándose de delitos de delincuencia organizada, podrá decretar el arraigo de una persona, con las modalidades de lugar y tiempo que la ley señale, sin que pueda exceder de cuarenta días, siempre que sea necesario para el éxito de la investigación, la protección de personas o bienes jurídicos, o cuando exista riesgo fundado de que el inculpado se sustraiga a la acción de la justicia. Este plazo podrá prorrogarse, siempre y cuando el Ministerio Público acredite que subsisten las causas que le dieron origen. En todo caso, la duración total del arraigo no podrá exceder los ochenta días.

Por delincuencia organizada se entiende una organización de hecho de tres o más personas, para cometer delitos en forma permanente o reiterada, en los términos de la ley de la materia. Ningún indiciado podrá ser retenido por el Ministerio Público por más de cuarenta y ocho horas, plazo en que deberá ordenarse su libertad o ponerse a disposición de la autoridad judicial; este plazo podrá duplicarse en aquellos casos que la ley prevea como delincuencia organizada. Todo abuso a lo anteriormente dispuesto será sancionado por la ley penal.

En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluir, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas, excepto cuando sean aportadas de forma voluntaria por alguno de los particulares que participen en ellas. El juez valorará el alcance de estas, siempre y cuando contengan información relacionada con la comisión de un delito. En ningún caso se admitirán comunicaciones que violen el deber de confidencialidad que establezca la ley.

Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando

además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

N. DE E. EN RELACIÓN CON LA ENTRADA EN VIGOR DEL PRESENTE PÁRRAFO, VER ARTÍCULOS SEGUNDO Y TERCERO TRANSITORIOS DEL DECRETO PUBLICADO EN EL D.O.F. DE 18 DE JUNIO DE 2008, QUE MODIFICA LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Los Poderes Judiciales contarán con jueces de control que resolverán, en forma inmediata, y por cualquier medio, las solicitudes de medidas cautelares, providencias precautorias y técnicas de investigación de la autoridad, que requieran control judicial, garantizando los derechos de los indiciados y de las víctimas u ofendidos. Deberá existir un registro fehaciente de todas las comunicaciones entre jueces y Ministerio Público y demás autoridades competentes.

Las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con estos, carecerán de todo valor probatorio. La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas estará libre de todo registro, y su violación será penada por la ley.

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.”

Como se aprecia de la transcripción que antecede, el artículo 1o. sanciona el derecho fundamental de la igualdad, y el artículo 16 se refiere principalmente a la motivación y fundamentación de los actos de autoridad.

En ese sentido, el **“control de proporcionalidad”**, implica un juicio de razonabilidad, que debe estar presente en cada acto emanado de cualquier esfera del poder público, Ejecutivo, Legislativo o Judicial.

Por tanto, todas las autoridades deben efectuar la motivación de sus actos con base en el juicio de razonabilidad, que, de acuerdo con Pérez Portilla,⁸⁹ se debe entender como *“una concepción valorativa de la igualdad que obliga no tanto una paridad absoluta de trato, como a la justificación de las desigualdades e incluso de las igualdades de trato que puedan establecerse”*.

⁸⁹ PÉREZ PORTILLA, Garla, *Principio de igualdad: alcances y perspectivas*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, p. 99

⁹⁰ VÁZQUEZ, Rodolfo, presentación al libro *“Jueces y Ponderación Argumentativa”*, de IBÁÑEZ PERFECTO, Andrés y ALEXY, Robert, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2006, pp. IX y X

6.2. DEFINICIÓN DOCTRINAL DEL CONTROL DE PROPORCIONALIDAD

El tema de control de proporcionalidad no ha sido estudiado especialmente en la doctrina tributaria, pero ello no quiere decir que no haya sido estudiado a profundidad, pues este tema rebasa el ámbito meramente tributario, y es propio de la dogmática constitucional y teoría del derecho mexicano, así como del derecho comparado, identificándose este principio comúnmente en la doctrina con el de **ponderación, racionalidad y proporcionalidad**.

La ponderación ha sido definida por Alexy como la optimización de principios contrapuestos, la cual puede ser desintegrada en tres fases: “la primera establece los grados de insatisfacción de un principio; la segunda establece la importancia de satisfacer un principio opuesto, y la tercera se establece si la importancia de satisfacer el segundo principio justifica el detrimento o la insatisfacción del primer principio.”⁹⁰

Por su parte, Sánchez Gil, siguiendo el criterio del profesor Alexy, hace un análisis profuso de este principio desde la perspectiva del derecho comparado, particularmente del derecho alemán. Para este autor no se identifica este postulado con el de proporcionalidad tributaria,⁹¹ y su argumentación se basa en dos presupuestos; el primero se refiere a que el fundamento constitucional del principio de proporcionalidad se ubica en los artículos 1o. y 16; en cuanto al segundo, dicho jurista advierte al principio de proporcionalidad en aprecio a los criterios jurisprudenciales que identifican la capacidad contributiva con el de proporcionalidad, cuyo fundamento constitucional es el artículo 31, fracción IV.

Por lo que hace al segundo presupuesto que señala el maestro Sánchez Gil, es de hacer notar que en la doctrina tributaria extranjera, la proporcionalidad es distinta a la capacidad contributiva.

Al respecto, Herrera Molina, señala que el principio de proporcionalidad controla a la igualdad; en tal sentido, la proporcionalidad se traduce en que se deba examinar si un trato desigual resulta adecuado al fin al que se persigue, si es necesario (que no pueda sustituirse por otra medida que lesione menos la igualdad), y si el bien perseguido resulta proporcional a la desigualdad que se produce.⁹²

De acuerdo con lo anterior, debemos distinguir el control de proporcionalidad de los impuestos proporcionales, ya que por una parte, los segundos son aquellos en donde se establecen tasas proporcionales con la base imponible, y por otra, el control de proporcionalidad como se explicará a continuación constituyen un criterio interpretativo que impide excesos legislativos.

En efecto, dentro de la dogmática constitucional mexicana Sánchez Gil, siguiendo a Alexy,⁹³ indica que para calificar la intervención legislativa en algún derecho fundamental es necesario el estudio de tres subprincipios que integran al principio de proporcionalidad, los cuales son:⁹⁴

⁹¹ SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007.

⁹² HERRERA MOLINA, Pedro M., *Capacidad económica y sistema fiscal, análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998. p. 85

⁹³ ALEXY, Robert, *Ponderación, control de constitucionalidad y representación*, en IBÁÑEZ PERFECTO, Andrés y ALEXY, Robert, Op. Cit, nota 4, p. 2

⁹⁴ SÁNCHEZ GIL, Rubén, Op. Cit., nota 73, pp. 38-74

- ✓ **Idoneidad:**
 - Aquella medida legislativa debe tener un fin legítimo.
 - Debe ser objetivamente idónea o adecuada para realizarlo, es decir, que por su medio efectivamente pueda alcanzarse una situación que satisfaga el fin a que supuestamente sirve, por ser ella su consecuencia natural.

- ✓ **Necesidad:**
 - La medida legislativa que restrinja un derecho fundamental, sea estrictamente indispensable para satisfacer el fin a aquellos que se intenta oponer, porque: es la menos gravosa para el derecho afectado, entre diversas opciones igualmente idóneas para conseguir el fin mencionado; o,
 - No existen opciones para satisfacer el fin perseguido o las disposiciones afectan el derecho intervenido en una medida mayor.

- ✓ **Proporcionalidad en sentido estricto (ponderación):**
 - Supone una valoración entre un derecho fundamental o principio constitucional y el fin legislativo que origina su menoscabo, a través del examen de los gravámenes que se imponen recíprocamente, para establecer si el beneficio obtenido por dicho fin legislativo justifica la intensidad en que se menoscaban aquellos.

En relación al subprincipio de necesidad, es de hacer notar que el juzgador deberá explorar **la intensidad** con la que debe justificarse o manifestarse la medida legislativa o acto administrativo.

Ahora bien, en el campo tributario, a través de este principio, se evita el uso abusivo de los instrumentos extrafiscales, así como la relativización del principio de reserva de ley o la vulneración de cualquier principio material de justicia tributaria, ya que lamentablemente, en el Sistema Tributario Mexicano, el legislador emplea en exceso instrumentos extrafiscales que vulneran la capacidad contributiva, la igualdad tributaria, la reserva de ley y destino del gasto público; principios que son pilares en esta materia, y que constituyen derechos fundamentales de los contribuyentes.

Así, el control de proporcionalidad, nacido de la conflictividad de dos derechos fundamentales, tiene un fuerte impacto en el sistema tributario mexicano, pues con base en este criterio se permiten establecer tributos extrafiscales con el fin de proteger los derechos fundamentales sancionados en nuestra Constitución, para dilucidar mejor esta situación, póngase como ejemplo: cuando el legislador ordinario establece un trato de discriminación fiscal, a través de beneficios fiscales en favor de aquellas empresas que empleen a personas de grupos vulnerables, con el propósito de alcanzar la igualdad material sancionada en el artículo 1o. de la Constitución, lo que se traduce en que se logre una igualdad material de pleno empleo a todas las personas sin hacer distinción alguna por su condición física, social o económica.

6.3. EL CONTROL DE PROPORCIONALIDAD COMO INSTRUMENTO INTERPRETATIVO

Para el caso de que los principios constitucionales de capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley tributaria o destino del gasto público como derechos fundamentales sean vulnerados o no sean limitantes constitucionales suficientes ante las agresiones del Legislativo o del Ejecutivo o incluso hasta del propio órgano jurisdiccional, el control de proporcionalidad surge como un mecanismo constitucional del poder público.

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación entre otras funciones, tiene la intrínseca labor de interpretar y delimitar los derechos fundamentales, de tal suerte, que la tarea del intérprete de la Constitución en materia tributaria y financiera es muy delicada, ya que de ahí derivarán los alcances de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

De acuerdo con la interpretación constitucional que hace la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis número 15/99, derivó el criterio jurisprudencial de rubro: "*CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO*", que abre la posibilidad para que el intérprete de la ley aplique cualquier método de interpretación cuando se trate de normas tributarias que establezcan elementos esenciales de los tributos, sin que para ello se requiera seguir ciertos pasos, por lo que en este aspecto, se considera superado el primer párrafo del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación.

Además de lo anterior, se debe tener en cuenta la tesis aislada del Pleno aprobada el catorce de enero de dos mil ocho, con el número IV/2008, derivada de la acción de inconstitucionalidad 27/2005, la cual se aprobó con la mayoría de siete votos, que permite la interpretación conforme, de rubro: "*INTERPRETACIÓN CONFORME EN ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD, CUANDO UNA NORMA ADMITA VARIAS INTERPRETACIONES DEBE PREFERIRSE LA COMPATIBLE CON LA CONSTITUCIÓN*".

6.3.1. CRITERIO DE RAZONABILIDAD

La función del tributo en el Estado moderno de derecho no solo es la recaudación, sino que los tributos sirven para motivar, incentivar y promover ciertas conductas, es así que se advierte una doble función del tributo, por un lado, la recaudatoria y, por otro, la extrafiscal, y por ello, dicha función debe confeccionarse dentro del marco constitucional, **que será la racionalidad constitucional**.

En ese sentido, no se debe perder de vista que la extrafiscalidad no debe trastocar de forma desproporcional los derechos fundamentales de los contribuyentes, ya que si bien es cierto que tanto la función recaudatoria como la extrafiscal persiguen finalidades distintas y en ocasiones pueden oponerse, lo ideal es no permitir que se extrapole el uso de la extrafiscalidad de forma irracional.

Una medida para evitar lo anterior, es que los fines extrafiscales sean temporales, y de esta manera los justifique el legislador en la confección de la norma legislativa, así, la finalidad extrafiscal debe ponderarse de acuerdo a su objetivo primordial, si el objetivo se cumplió el instrumento extrafiscal no debería permanecer permanentemente.

Así, por un lado es correcto sostener que la finalidad recaudatoria responde a las necesidades económicas del Estado, sin embargo, estas deben reposar sobre los derechos fundamentales del contribuyente, es decir, en la capacidad contributiva, en la igualdad tributaria y en la reserva de ley; ya que un tributo recaudatorio debe tener siempre como base la capacidad contributiva subjetiva del contribuyente, pues la capacidad contributiva subjetiva referida a la persona física debe configurarse en el mínimo existencial del individuo, y es justo aquí donde se localiza la razonabilidad de un tributo con finalidad recaudatoria.

Por otro lado, si el tributo responde a una finalidad extrafiscal, esta debe estar fundamentada en un bien constitucionalmente protegido, como sería el caso de la igualdad material, la educación, el medio ambiente, la redistribución de la riqueza, o bien en un deber de solidaridad, por lo que el legislador deberá motivar su razón extrafiscal en el debate legislativo, en virtud de que la extrafiscalidad trastoca los derechos fundamentales establecidos en el artículo 31, fracción IV constitucional.

6.4. CONTROL DE PROPORCIONALIDAD EN LOS INSTRUMENTOS EXTRAFISCALES

Los fines extrafiscales son concebidos en la mente del legislador en un primer término, y buscan producir un cambio de comportamiento en el contribuyente, en tanto que el motivo que tradicionalmente ha legitimado al legislador a establecer tributos ha sido la estricta obtención de recursos públicos, en otras palabras, los móviles recaudatorios son siempre los que han habilitado la adopción por el legislador del instrumento impositivo.

En ese sentido, los fines de los tributos deben venir expresados en la exposición de motivos o en el diario de debates de la ley del tributo respectivo, ya se trate del fin tradicional, es decir, la finalidad recaudatoria o bien de la finalidad extrafiscal.

Al respecto, es importante destacar que la finalidad del tributo, ya sea fiscal o extrafiscal, expresada en los diarios de debate de la ley constituye una **“finalidad formal”**, ello en razón de que únicamente está de forma expresa mencionada en la exposición de motivos, lo que implica una presunción *iuris tantum* de extrafiscalidad de la contribución, esto no significa que en el **“sentido material”**, realmente sea una contribución fiscal o extrafiscal.⁹⁵

Al lado de la finalidad formal se encuentra la **“finalidad material”**, la cual está contenida dentro de los elementos esenciales de las contribuciones o tributos, esto es, el hecho imponible, objeto material del tributo, sujetos pasivos y los elementos cuantitativos de la obligación tributaria. La finalidad material puede ser fiscal o extrafiscal según sea el caso. Lo importante a destacar aquí es la necesidad de analizar cada uno de los elementos de la obligación tributaria para indicar que en efecto se trata de un tributo con finalidad material fiscal o extrafiscal.

Lo idóneo es identificar la coincidencia entre la finalidad formal y la finalidad material de las contribuciones para poder señalar un tributo como recaudatorio o no fiscal.

Desde esta perspectiva, la utilización del instrumento extrafiscal en el derecho financiero se mira como un derecho promocional e incentivador, en cuanto tiene la característica de la repartición de recursos disponibles para influir en las condiciones de vida de la sociedad;

⁹⁵ GRANADOS RÍOS, Gabriela, *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, pp. 68-69

estimular, incentivar y promover los comportamientos de los individuos y grupos sociales considerados económicamente ventajosos, como por ejemplo, exenciones, bonificaciones, y subvenciones. Según Bobbio, “esta función directamente distributiva o promocional deriva de la relación del derecho con la economía”.⁹⁶

La utilización del sistema tributario para conseguir fines de política económica ha adquirido carta de naturaleza en la literatura financiera y en las políticas públicas de los Estados, de tal manera que es incuestionable esta función.⁹⁷ Ahora, lo que resulta necesario saber es cómo se va a articular el sistema tributario, es decir, si únicamente la extrafiscalidad se observará en un tributo en sus elementos esenciales, o bien en el cúmulo de contribuciones que deba pagar un contribuyente, lo que significa que la extrafiscalidad debe observarse en todo el sistema tributario, porque será a través de esta articulación que se podrá influir en un cambio de conducta del contribuyente. En este punto, no se debe olvidar la racionalidad del sistema tributario, es decir, la coherencia que debe existir entre cada uno de los tributos o contribuciones, para no convertirse en confiscatorio, así como evitar la doble tributación dentro de un sistema tributario. Respecto a la extrafiscalidad establecida en una contribución, se observa en cualquiera de los elementos de la misma, esto es, en el sujeto pasivo, hecho imponible y, sobre todo, en los elementos cualitativos y cuantitativos. Y por lo que se refiere a la función extrafiscal del sistema tributario, este deberá reflejarse en todos los tributos que lo compongan, siempre y cuando se respete el principio de capacidad contributiva.

Al respecto, toda vez que el tributo extrafiscal en ocasiones no tiene como finalidad principal la recaudatoria, en ocasiones no necesariamente se advierte la capacidad contributiva del contribuyente, así, en sede doctrinal, algunos autores han manifestado que los tributos extrafiscales deben sujetarse al principio de capacidad contributiva, con lo cual los tributos se deben configurar primeramente con la finalidad fiscal para así observar dicho principio, y, seguidamente, la finalidad diversa a la recaudación de los ingresos.⁹⁸

De acuerdo con la jurisprudencia mexicana, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre el particular, ha establecido dos criterios cuyos datos de identificación y contenido son del tenor siguiente:

*“ Época: Novena Época
 Registro: 200156
 Instancia: PLENO
 Tipo Tesis: Jurisprudencia
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 Localización: Tomo III, Marzo de 1996
 Materia(s): Constitucional, Administrativa
 Tesis: P/J. 11/96
 Pág. 5*

[J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo III, Marzo de 1996; Pág. 5

⁹⁶ BOBBIO, Norberto, *Contribución a la teoría del derecho*, traducción de Miguel A. Ruiz, Valencia, Fernando Torres Editor, 1980, p. 367

⁹⁷ VAQUERA GARCÍA, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, España, 1999, p. 70

⁹⁸ RÍOS GRANADOS, Gabriela. Op. Cit. p. 72

ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASÍ COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL.- Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o. y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el 'activo' de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.

PLENO

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 11/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis."

"Época: Octava Época

Registro: 205791

Instancia: PLENO

Tipo Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Localización: Tomo VII, Junio de 1991

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: P/J. 20/91

Pág. 18

[J]; 8a. Época; Pleno; S.J.F.; Tomo VII, Junio de 1991; Pág. 18.

ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY QUE CREA EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE NO ES INCONSTITUCIONAL POR PERSEGUIR, SECUNDARIAMENTE, FINES EXTRAFISCALES.- El propósito fundamental de los impuestos es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados, y Municipios en los términos establecidos por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pero no resulta violatorio de esta norma la circunstancia de que al establecerlos, el legislador tome en consideración, además, de manera accesorio o secundaria, algunas de las consecuencias que sobre la colectividad pueden tener las contribuciones, a efecto de

que sirvan de apoyo a la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o regular, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos. Así, no es inconstitucional que al fin recaudatorio perseguido primordialmente por el legislador cuando estableció el gravamen de que se trata, se agregue otro complementario que consiste, según se infiere de la exposición de motivos de la ley, en el interés de crear un mecanismo que, por un lado, impulse el desarrollo de las actividades empresariales al inducir el incremento de la eficiencia de las unidades de producción y, por el otro, desaliente la subsistencia de entidades deficitarias e improductivas.

PLENO”

Recapitulando lo establecido por nuestro máximo tribunal, el fundamento constitucional de los tributos con fines extrafiscales se localiza en los artículos 25, 28, y 73, fracción XXIX, por lo que las contribuciones extrafiscales no únicamente se deben fundamentar en el precepto 31, fracción IV, sino que es necesario correlacionar los numerales concernientes a la rectoría económica del Estado, los cuales, articulan la política económica del Estado mexicano, permitiendo establecer dentro de esta los instrumentos para fines no recaudatorios.

Por lo expuesto, se debe considerar a la hacienda pública como un instrumento de transformación y emancipación económica y social, en la medida en que los poderes públicos, a través de los programas de ingresos y de gastos públicos, aparecen comprometidos, por virtud de los principios jurídicos y de los criterios rectores sancionados por la Constitución, en la consecución de un orden social más igualitario y justo.⁹⁹

En consecuencia, el derecho financiero puede ser visto como un derecho redistributivo, en tanto que un por un lado, el derecho tributario (concebido como una rama del derecho financiero), se trata de un derecho sobre los que tienen más, y por el otro, la rama del derecho de los gastos públicos debe ser un derecho en favor de los que menos tienen, las clases sociales desposeídas.¹⁰⁰

Lo anterior, en virtud de que uno de los objetivos de la Constitución es la consecución de la igualdad de hecho entre todos los ciudadanos, para lo cual el tributo es un instrumento básico por sí mismo, y así debe ser utilizado, porque a pesar de haber sido pensado primigeniamente para otros fines presenta una especial idoneidad para el logro de los objetivos constitucionalmente legítimos, con lo cual la actividad impositiva adquiere de este modo un nuevo carácter y desempeña un nuevo papel, que viene amparado por la Constitución.

No obstante lo anterior, no se debe perder de vista el carácter subsidiario de subordinación de la función extrafiscal, que significa que el Estado para establecer impuestos con fines extrafiscales, debe observar para ello, un principio controlador que limite dicha aplicación, evitando la proliferación de impuestos confiscatorios en aras de fines extrafiscales y, consecuentemente, se convierta el Estado protector en un Estado tiránico, represor y absoluto.

Así, se hace referencia al "**principio de control de proporcionalidad**", que deberá ser el limitante del uso extrafiscal del sistema tributario, ya que en el sistema tributario mexicano,

⁹⁹ RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, *Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, El sistema económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de Estudio de la DGSJE, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, p. 1291.

¹⁰⁰ RÍOS GRANADOS, Gabriela, Op. Cit. p. 72.

el “**principio de capacidad contributiva**” ha dejado de ser el muro de contención para el Estado en sus potestades normativas de imposición.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La sociedad tiene un número infinito de necesidades, las cuales se van a traducir en fines que el Estado toma como propósito a cumplir y con los cuales justifica su existencia. El fin supremo del Estado es el bien común, sin embargo se torna difícil su realización, es por ello que de ese bien común, el Estado toma el bien público para satisfacer las necesidades del pueblo, dejando el logro del bien particular a cada uno de los individuos que lo integran.

SEGUNDA.- Para cumplir todos sus fines y realizar sus actividades el Estado debe allegarse de recursos, mismos que obtendrá a través de su potestad tributaria, esto es que podrá establecer en un cuerpo legal la obligación que tiene todo el pueblo que lo conforma, de aportar ingresos al Estado con la finalidad de que se logre el bien público, es decir, que se satisfagan todas las necesidades materiales e inmateriales que requiere para lograr su bienestar y su pacífica convivencia dentro del grupo que conforman.

TERCERA.- Los ingresos públicos son aquellas prestaciones en dinero, en especie o en servicios, previstas en un ordenamiento legal, que una persona, física o moral, otorga al ente público, ya sea Federal, del Distrito Federal, Entidad Federativa o Municipio, para la realización de sus fines y para la satisfacción de las necesidades colectivas, consideradas como gasto público y previstas en el Presupuesto de Egresos.

CUARTA.- La Ley de Ingresos de la Federación, **es un acto legislativo**, toda vez que pasa por todas las etapas del proceso de creación de leyes; es un catálogo de conceptos por virtud de los cuales el Estado obtendrá ingresos para llevar a cabo sus actividades y satisfacer las necesidades primordiales de su población; es un documento legal que autoriza por un ejercicio fiscal, el cobro de determinadas contribuciones, aunado a que al contener dichos conceptos, permite que las leyes específicas puedan ser exigibles en dicho ejercicio, con lo que no es necesario que el Congreso de la Unión expida anualmente cada una de dichas leyes; y, es un acto que nos da seguridad jurídica a todos los que debemos de contribuir al gasto público, pues con su expedición, el gobierno no nos exigirá el pago de contribuciones que previamente no hayan sido aprobadas por el Poder Legislativo.

QUINTA.- El término “extrafiscal” denomina aquello que se opone a la finalidad recaudatoria. La extrafiscalidad es un fenómeno que consiste en utilizar al tributo como instrumento de política económica, social, cultural, entre otras; es decir, como medio para la consecución de objetivos constitucionalmente protegidos. Mientras que un tributo con finalidad recaudatoria tiene como fin generar ingresos al Estado para conseguir sus fines, un tributo con finalidad extrafiscal (sin perder su naturaleza recaudatoria), ordena, dirige, incentiva o disuade ciertos comportamientos o actividades económicas, sociales o culturales, y se dirige a conseguir objetivos de interés público constitucionalmente legítimos.

SEXTA.- Si bien siempre se ha utilizado el tributo con fines más allá de los meramente recaudatorios, el papel que el Estado comenzó a asumir desde que el intervencionismo comenzó a plasmarse en las constituciones de los países, ha implicado para el legislador una permisión más amplia para establecer tributos con fines extrafiscales.

SÉPTIMA.- La extrafiscalidad no necesita un reconocimiento expreso en la Norma Fundamental, pues basta con que se consagre en ella un Estado rector de la economía y encargado de políticas públicas y económicas dirigidas al bienestar social.

OCTAVA.- El fundamento constitucional de la extrafiscalidad es principalmente, el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dotó al Estado de las facultades de rectoría económica y desarrollo nacional, y en consecuencia, de la facultad de utilizar el instrumento tributario para el logro de los fines constitucionalmente protegidos.

NOVENA.- La extrafiscalidad puede manifestarse de diversas maneras, y puede ir acompañada de una finalidad recaudatoria, o bien, puede tratarse de una contribución que únicamente persiga una finalidad extrafiscal. En tal virtud, para que los tributos con fines extrafiscales sean constitucionales deberán cumplir con los principios de justicia tributaria que rigen a todo tributo.

DÉCIMA.- Los fines extrafiscales deben distinguirse siempre de los efectos extrafiscales, las exacciones parafiscales y los tributos con afectaciones especiales, en tanto que, cada uno se refiere a distintos conceptos.

DÉCIMO PRIMERA.- Si bien el fin primordial de los tributos con fines extrafiscales no es recaudar, la obtención de ingresos difícilmente quedará excluida, pues la naturaleza recaudatoria no se pierde, además de que generalmente se obtendrá un rendimiento, por tanto, la extrafiscalidad tiene como límite que los fines no fiscales sean constitucionalmente legítimos.

DÉCIMO SEGUNDA.- La extrafiscalidad, por su complejidad, presenta diversas críticas por parte de diversos sectores de la doctrina, considerándose la más importante para efectos prácticos, la violación que puede suponer a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias. Sobre el particular, el fin extrafiscal del tributo no conlleva automáticamente dicha violación, sino que para determinarla, se deberá examinar, no solo si la finalidad perseguida es constitucionalmente legítima, sino también, que la desigualdad de trato que pudiera llegar a generarse constituya una medida idónea, necesaria y proporcional para alcanzar la medida perseguida, tarea que corresponderá al juzgador constitucional.

DÉCIMO TERCERA.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sí reconoce la posibilidad de establecer tributos con fines extrafiscales mediante las facultades de rectoría económica y desarrollo nacional que le otorga la Norma Fundamental al Estado en el artículo 25 constitucional.

DÉCIMO CUARTA.- El hecho de que el artículo 25 constitucional no prevea de manera expresa la posibilidad de utilizar el tributo con fines extrafiscales, no es obstáculo para afirmar que la Constitución Federal la reconoce por dos razones.

Por una parte, es incorrecto buscar un reconocimiento expreso de la utilización de tributos con fines extrafiscales en la Constitución Federal, en tanto que esta únicamente contempla principios generales, correspondiéndole al intérprete de la Constitución llenarlos de contenido, por lo que no se podría esperar que un ordenamiento supremo prevea específicamente la posibilidad de establecer tributos con fines extrafiscales.

Por otra parte, la utilización extrafiscal del tributo es parte de las facultades del Estado en materia de rectoría económica y desarrollo nacional, en tanto que en un régimen de economía mixta — como el que establece nuestra Constitución— el Estado tiene un papel intervencionista por medio del cual puede utilizar el instrumento tributario, configurándolo de manera tal que satisfagan el propósito de alcanzar las finalidades a las que está llamado por virtud del orden constitucional.

En ese sentido, si bien el Estado en uso de sus facultades de rectoría económica y desarrollo nacional, puede establecer tributos con finalidades extrafiscales, dichas medidas —en tanto que son tributos— deberán estar sujetas a un análisis de constitucionalidad, que se realizará atendiendo a los fines perseguidos, pero cuyo límite vendrá impuesto por los principios tributarios constitucionales.

DÉCIMO QUINTA.- En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que paralelamente a la finalidad recaudatoria que tienen las contribuciones, estas pueden tener también fines extrafiscales, sin embargo, estos no pueden justificar la violación a los principios tributarios constitucionales establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

DÉCIMO SEXTA.- De diversos criterios sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, —mismos que se comparten parcialmente— se desprende que si bien se reconoce la posibilidad de establecer tributos con fines extrafiscales, el legislador tendrá que reflejar esta voluntad en el proceso de creación de la contribución, pues en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar.

Por otra parte —que es precisamente la parte conducente que no se comparte—, señala el más Alto Tribunal de la Federación, que pueden existir casos excepcionales en que resulte un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva, por lo que no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley, el legislador exponga o revele los fines extrafiscales.

DÉCIMO SÉPTIMA.- De acuerdo con lo anterior, la posibilidad de establecer tributos con fines extrafiscales acordes a la Constitución Federal, dependerá de tres elementos, a saber: **a)** que se establezcan de manera accesoria a la finalidad recaudatoria del tributo, **b)** que respeten los principios tributarios constitucionales y **c)** que la finalidad perseguida se establezca de manera expresa en las iniciativas, dictámenes, exposición de motivos o en la propia ley, aspecto este que puede comprenderse dentro del respeto al principio de legalidad.

DÉCIMO OCTAVA.- El principio de legalidad tributaria tiene sustento en el principio de seguridad o certeza jurídica. Los tributos con fines extrafiscales, para respetar dicho principio, deberán encontrarse plenamente expresados y justificados por el legislador en los procesos de creación de la norma, o bien en la propia ley, pues la finalidad extrafiscal de los tributos se distingue de los efectos extrafiscales por la intención del legislador a la hora de definir y explicitar el fin al que el tributo está dirigido y a las consecuencias que con ello se quieren producir.

Sostener lo contrario, redundaría en un perjuicio al contribuyente al colocarlo en un estado de inseguridad jurídica ya que no podrá conocer los alcances de la imposición a la que se encuentra sujeto.

DÉCIMO NOVENA.- Es por lo expuesto previamente, que no se comparte el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que señala que en casos excepcionales cuando el fin extrafiscal sea evidente, el legislador no se encontrará obligado a justificar los fines extrafiscales en los procesos de creación de la ley. Además, tampoco se comparte el criterio posterior del más Alto Tribunal de la Federación, en el que se expresó que si los fines extrafiscales son fácilmente identificables el juzgador puede sostener que el precepto relativo establece fines extrafiscales a pesar de no existir una justificación en la exposición de motivos o en el proceso legislativo respectivo.

Al respecto, no será suficiente que los fines extrafiscales se encuentren establecidos expresamente en los procesos de creación de la norma, sino que además, deberán encontrarse plenamente justificados, a fin de que el contribuyente pueda desconocer el tributo ante los tribunales si es que estima que el establecimiento del mismo no reúne los requisitos que justifican la extrafiscalidad.

En este tenor, para respetar el principio de legalidad y certeza jurídica, será tarea del juzgador constitucional verificar si las finalidades extrafiscales se encuentran expresamente establecidas en los procesos de creación de la norma, que sean congruentes con la propia configuración del tributo, y que se encuentren justificadas por el legislador.

VIGÉSIMA.- Respecto de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, se parte del aspecto consistente en que a pesar de que los tributos persigan una finalidad extrafiscal, siempre existirá una finalidad recaudatoria, lo que tiene como consecuencia que no podrán dejar de respetarse los principios tributarios constitucionales. Bajo esta consideración, se sostiene que los tributos con fines extrafiscales en sí mismos no son justificación para vulnerar los principios de proporcionalidad y equidad tributarias.

VIGÉSIMO PRIMERA.- La función del tributo en el Estado moderno de derecho no solo es la recaudación, sino que los tributos sirven para motivar, incentivar y promover ciertas conductas, es así que se advierte una doble función del tributo, por un lado, la recaudatoria y, por otro, la extrafiscal, y por ello, dicha función debe confeccionarse dentro del marco constitucional, que será la racionalidad constitucional.

VIGÉSIMO SEGUNDA.- Se actualiza la necesidad de que el legislador ordinario motive la extrafiscalidad de alguna medida legislativa con base en el juicio de razonabilidad y en el control de proporcionalidad que actúa cuando entran en conflicto dos derechos fundamentales, bajo este principio el legislador debe cerciorarse que el instrumento extrafiscal sea idóneo, necesario y proporcionado al fin que se persigue constitucionalmente.

VIGÉSIMO TERCERA.- La extrafiscalidad motivada en el proceso legislativo, también debe materializarse en el tributo concretamente, lo que significaría que la extrafiscalidad formal y material tiene plena coincidencia en el tributo. Otro rasgo importante de la extrafiscalidad es su perentoriedad, es decir, la extrafiscalidad no debe ser perpetua sino que una vez que se haya cumplido con el cometido extrafiscal consagrado en la Constitución, debe abrogarse o derogarse según sea el caso, ya que la falta de perentoriedad de la extrafiscalidad, en tanto que permite vulnerar los derechos fundamentales de los contribuyentes puede que nazca extrafiscal pero luego con el paso del tiempo se convierta en fiscal, con lo cual no observaría la capacidad contributiva.

REFERENCIAS

LIBROS

AIZEGA ZUBILLAGA, José Mari, *La utilización extrafiscal de los impuestos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 2001.

ALEXY, Robert, *Ponderación, control de constitucionalidad y representación*, en Andrés Ibáñez, Perfecto y Alexy, Robert, Op. Cit, nota 4, p. 2.

ARNAIZ AMIGO, Aurora, *Ciencia Política. Estudio doctrinario de sus instituciones* cuarta edición, UNAM, México, 1999.

BELISARIO VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, octava edición, Astrea, España, 2002.

BOBBIO, Norberto, *Contribución a la teoría del derecho*, traducción de Miguel A. Ruiz, Valencia, Fernando Torres Editor, 1980.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales*, IURE Editores, Colección de Derecho Fiscal, México, 2003.

CASADO Ollero, Gabriel, "Los fines no fiscales de los tributos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* N° 213, España, mayo-junio 1991.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, cuarta edición, Limusa, México, 2003.

DEUTSCH, Karl W., *Política y gobierno. Cómo el pueblo decide su destino*, Fondo de Cultura Económica, México, 1976.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Tomo II, Real Academia Española, España, 1984.

Estudios sobre la interpretación jurídica, cuarta edición, (tr de Marina Gascón Abellán y Miguel Carbonell), Porrúa, S. A., México, 2002.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, trigésima tercera edición, Porrúa, México, 2001.

GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, vigésima quinta edición, Porrúa, México, 2003.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, María de la Luz, *Valores del Estado en el pensamiento político*, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1994.

GONZÁLEZ URIBE, Héctor, *Teoría Política*, octava edición, Porrúa, México, 1992.

GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, *Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, Porrúa, México, 2000.

GRANADOS RÍOS, Gabriela, *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México.

GUASTINI, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, cuarta edición, (tr de Marina Gascón Abellán y Miguel Carbonell), Porrúa, S. A; México, 2002.

HERRENDORF, Daniel E., *El poder de los jueces*, tercera edición, Abeledo-Perrot, Bs. As., 1998.

HERRERA MOLINA, Pedro M., *Capacidad económica y sistema fiscal, análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, tercera edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982.

JELLINEK, Georg, *Teoría General del Estado*, Fondo de Cultura Económica, México, 2000.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Internacional Thomson Editores, México, 2002.

KELSEN, Hans, *Teoría pura del Derecho*, novena edición, Porrúa, México, 1997.

LUCAS VERDÚ, Pablo, *Curso de Derecho Político*. Vol. II, tercera edición, Segunda Reimpresión, Tecnos S.A., España, 1986.

MABARAK Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, vigésima novena edición, Mc Graw-Hill, Serie Jurídica, México, 2000.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano*, décimo sexta edición, Porrúa, México, 2003.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Universidad Autónoma Potosina, Universitaria Potosina, 1966.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, décimo sexta edición, Porrúa, México, 2003.

MÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. Lecciones de Cátedra, segunda edición, Lex Nova, España, 2001.

MERINO Collado, Mariana. *Fines extrafiscales*. Ed. Porrúa, México, 2011.

ORTEGA Maldonado, Juan Manuel. *En busca de un Concepto Constitucional de contribución ante las denominadas prestaciones patrimoniales de carácter públicos*. XXX COLEGIO NACIONAL DE INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, A.C., C.D. Memoria de las ponencias, octubre-noviembre de 2005, s/p.

PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001.

PÉREZ PORTILLA, Garla, *Principio de igualdad: alcances y perspectivas*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2005.

PÉREZ Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, décima edición, Civitas, España, 2000.

PORRÚA PÉREZ, Francisco, *Teoría del Estado*. Teoría Política, trigésima cuarta edición, Porrúa, México, 2001.

QUERALT, Juan Martín, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, octava edición, Tecnos, España, 1997.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, *Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, El sistema económico en la Constitución Española*, Madrid, XV Jornadas de Estudio de la DGSJE, Ministerio de Justicia, 1994.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, segunda edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios, Oxford, México, 1998.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel, "Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria", en *Nueva Fiscalidad*, núm. 1.-2004.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*. Apéndice de actualización al 30 de junio de 1994, décima edición, Sección de publicaciones, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, España, 1994.

SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Segundo Curso de Derecho Administrativo*, Porrúa, México, 1998.

SERRA ROJAS, Andrés, *Teoría del Estado*, décima cuarta edición, Porrúa, México, 1998.

SERRA ROJAS, Andrés, *Las finanzas del Estado*. Primera parte, Porrúa, México, 1999.

VAQUERA GARCÍA, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, España, 1999.

VARONA ALABERN, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

VÁZQUEZ, Rodolfo, presentación al libro "*Jueces y Ponderación Argumentativa*", de Andrés Ibáñez, Perfecto y Alexy, Robert, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006.

SENTENCIAS

SENTENCIA N° C-545/94, Expediente D-615, Actor: Guillermo Vargas Ayala, Magistrado Ponente: Dr. Fabio Morón Díaz, Santafé de Bogotá, Colombia, 1° de diciembre de 1994.

PÁGINAS ELECTRÓNICAS

<http://www.boe.es/>

<http://www.governo.it/>

<http://www.bundestag.de/bundestag/aufgaben/rechtsgrundlagen/grundgesetz/index.html>

(<http://es.wikipedia.org/wiki/Bundesland>)

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cc_scnf/1994/c545_1994.html