

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE DERECHO-MEXICALI



Tesis:

“Las contribuciones extrafiscales”

Que para obtener el grado de
Doctor en Derecho

Presenta:

Benjamín Zamora Sánchez Alós

Director de Tesis

Dr. Alfredo Félix Buenrostro Ceballos

Mexicali, Baja California, México

Diciembre, 2017

DEDICATORIA

A mis padres y hermanos:

Por ser mi primer amor,
Por lo que representan en mi vida,
por los momentos compartidos,
Por confiar en mí, gracias.

A mi esposa e hijos:

Por el entrañable amor que me demuestran.
Por su confianza, fe y esperanza depositada
Y por sus vidas, mismas que ha transformado la mía, los amo.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:

Por haberme permitido vivir
y disfrutar de la vida misma,
por haberse aparecido en mi vida,
por haberme regalado su amor
y dejarme hacer su voluntad
y mostrarme el camino a seguir.

A MIS MAESTROS:

Por el don de la docencia,
por su sabiduría, por su virtud de enseñar,
por entregar su vida a los alumnos,
por su tiempo, vida,
gracias.

ÍNDICE

RESUMEN.....	6
INTRODUCCION.....	4
1. Planteamiento del problema.....	7
2. Importancia o Justificación del tema	8
3. Objetivo de la investigación.....	9
4. Propuesta Metodológica.....	9
5. Desarrollo de la investigación	10

CAPÍTULO PRIMERO EL PODER FINANCIERO DE LOS ESTADOS MODERNOS

1. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....	12
2. DERECHO FINANCIERO.....	17
2.1 Concepto.....	17
2.2 Ramas del Derecho Financiero.....	19
3. PODER FINANCIERO Vs. PODER TRIBUTARIO.....	25
4. PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO MEXICANO.....	28
5. PODER TRIBUARIO DEL ESTADO ESPAÑOL.....	34
6. PRINCIPIOS TRIBURARIOS.....	42
6.1 Principio de legalidad.....	43
6.2 Principio de proporcionalidad.....	46
6.2.1 Mínimo vital y no confiscatoriedad.....	49
6.3 Principio de Equidad.....	52
6.4 Principio de destino al gasto público.....	57

CAPÍTULO SEGUNDO LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES

1. CONCEPTO.....	60
2. CARACTERISTICAS.....	64
3. CLASIFICACIÓN.....	68
3.1 Impuestos	69
3.1.1 Características de los impuestos	72
3.1.2 Clasificación de los impuestos.....	75
3.2 Aportaciones de seguridad social.....	84
3.2.1 Características de las aportaciones de seguridad social.....	87
3.2.2 Sujetos pasivos de las aportaciones de seguridad social.....	88
3.2.3 Nacimiento o causación de las aportaciones de seguridad social.....	94
3.2.4 Clasificación de las aportaciones de seguridad social.....	95
3.2.5 Organismos encargados de la seguridad social.....	96
3.3. Contribuciones de mejoras o especiales.....	96
3.3.1 Características de la contribución especial.....	99
3.3.2 Sujeto pasivo de la contribución especial.....	100
3.3.3 Nacimiento de la contribución especial.....	101
3.4 Derechos o tasas.....	101
3.4.1 Características de los derechos.....	103

3.4.2 Sujeto Pasivo de los derechos.....	104
3.4.3 Nacimiento de los derechos.....	104
3.4.4 Situaciones que justifican el pago de derechos.....	105
3.5 Semejanzas y diferencias de las contribuciones.....	105
3.5.1 Entre impuestos y derechos.....	105
3.5.2 Entre impuestos, derechos y contribuciones.....	106

CAPITULO TERCERO

LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES O EXTRAFISCALES

1. ANTECEDENTES DE LA PARAFISCALIDAD.....	108
2. CONCEPTO DE LOS TRIBUTOS PARAFISCALES.....	113
3. FINES Y EFECTOS EXTRA FISCALES DE LOS TRIBUTOS.....	115
4. REGULACION DE LOS TRIBUTOS EXTRAFISCALES.....	117
4.1 Francia.....	117
4.2 España.....	118
4.3 México.....	120
5. CRITICAS DE LA PARAFISCALIDAD.....	128
CONCLUSIONES	131
FUENTES DE INFORMACIÓN	133

RESUMEN

Esta tesis tiene el propósito de analizar a las contribuciones extrafiscales, figura tributaria que ha ido implementándose en la gobernanza de los países como una solución a problemas específicos. Ejemplo de ello es el auge que han cobrado los tributos ambientales como un medio para reducir los daños que se causan al medio ambiente; un problema que afecta y preocupa a la población general.

La implementación de las contribuciones extrafiscales ha generado opiniones divergentes entre los juristas, los que se oponen le han negado la naturaleza jurídica propia de una contribución, aduciendo que aquéllas no cuentan con las características in natura de las contribuciones. Es por ello que el propósito de esta tesis fue el determinar la naturaleza jurídica de las contribuciones extrafiscales, ello mediante de un análisis jurídico de las contribuciones.

Las contribuciones extrafiscales, al ser una carga económica impuesta al ciudadano, es necesario determinar si ésta carga se deriva del poder tributario del estado y por ende, si gozan de las prerrogativas establecidas en el orden jurídico mexicano para las contribuciones.

Para alcanzar el objetivo la presente tesis fue estructurada en tres capítulos, en el primero, se analiza el origen del poder tributario; en el segundo, versa sobre los tipos de contribuciones y sus características; y el tercero, aborda las contribuciones extrafiscales.

INTRODUCCIÓN

1. Planteamiento del Problema

El tema central de la presente tesis son las contribuciones extrafiscales, figura jurídica de reciente inclusión al orden jurídico de Estados Modernos, misma que ha surgido en el marco de la institución del tributo. Se pueden encontrar antecedentes de las contribuciones extrafiscales aproximadamente en las décadas de 1930 y 1940, en Francia, España e Italia.

Las contribuciones extrafiscales también han sido incorporadas en el orden jurídico del Estado Mexicano, tanto por el legislador federal como local; a su vez, su estudio y análisis ha quedado expuesto por el órgano de control constitucional en México, a saber la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de sus Tesis Aisladas y de Jurisprudencia.

La implementación de las contribuciones extrafiscales ha generado opiniones divergentes entre los juristas, los que se oponen le han negado la naturaleza jurídica propia de una contribución, aduciendo que aquéllas no cuentan con las características in natura de las contribuciones.

Por lo anterior, las preguntas a responder en la presente tesis son las siguientes: ¿Cuál es la naturaleza jurídica de las contribuciones extrafiscales? ¿Las contribuciones extrafiscales derivan del poder tributario? ¿Gozan de las mismas prerrogativas que del tributo?

2. Importancia o Justificación del Tema

Los ciudadanos que dotan al Estado la autoridad para que este gobierne en beneficio de la mayoría, se interesan en temas cruciales para la elección de gobernantes o partidos que, en su caso, estarán en el poder. De tal forma que en los debates y entrevistas siempre se cuestionan las estrategias que han de utilizarse para la mejora de la seguridad pública, educación, salud, crecimiento económico y la recaudación y administración de los ingresos tributarios.

No solamente en el ámbito de las políticas públicas puede advertirse como la materia impositiva es de importancia para la ciudadanía. También se evidencia, al ser la materia fiscal una de las que genera constante actividad jurisdiccional, ello a razón de los intereses que se encuentran en juego.

Las contribuciones extrafiscales, al ser una carga económica impuesta al ciudadano, ya han sido objeto de análisis por parte de las autoridades jurisdiccionales, no pasa desapercibido para el suscrito el pronunciamiento del máximo tribunal, sin embargo, el propósito de la presente tesis es aportar mayores elementos de estudio a esta figura jurídica.

Más aún cuando del tema de la extrafiscalidad no abunda doctrina mexicana, se considera la relevancia de iniciar a explorar este tema, ello con la finalidad de provocar un debate entre los juristas de tal manera que, como resultado, se desarrolle una especialización del tema.

3. Objetivos de la investigación

Para conocer la naturaleza jurídica de las contribuciones extrafiscales y determinar si la carga económica que se impone deriva del Poder Tributario del Estado y por ende, si gozan de las prerrogativas establecidas en el orden jurídico mexicano para las contribuciones, y si en su caso, las contribuciones extrafiscales pueden adoptar cualquier tipo de tributo, fue importante cumplir los siguientes objetivos:

- Ubicar al derecho tributario en las ramas del derecho.
- Exponer brevemente el marco normativo del poder tributario.
- Analizar el alcance de los principios constitucionales que limitan el poder tributario.
- Identificar los tipos de contribuciones y sus características.
- Revisar los antecedentes de las contribuciones extrafiscales.
- Realizar estudio del marco normativo de las contribuciones extrafiscales.
- Evaluar críticamente la constitucionalidad de las contribuciones extrafiscales.

4. Propuesta Metodológica

La investigación realizada para la elaboración de esta tesis se hizo provechoso el avance que han aportado los juristas españoles, desarrollando el presente estudio a través de un análisis de derecho comparado del fenómeno tributario, entre el sistema jurídico español y mexicano.

De igual forma es de precisar que se hizo un análisis de la legislación y precedentes establecidos por los órganos de control constitucional de ambos países.

El método empleado en la presente investigación fue de naturaleza deductiva, partiendo de planteamientos generales respecto al poder tributario, los principios que rigen la potestad normativa, como se ejerce este a través de las diversas figuras tributarias, se analizaron sus características, para finalmente determinar si las contribuciones extrafiscales compartían tal naturaleza.

5. Desarrollo de la investigación

La extrafiscalidad, de cuyo prefijo “extra”¹, permite advertir que se trata de una figura fuera de la fiscalidad. Por lo que consideramos que es metodológicamente oportuno iniciar esta tesis con el desarrollo de instituciones base en las que se sustenta el derecho tributario, como lo son: la actividad financiera del estado, el poder tributario, los principios constitucionales que delimitan su actuación, los distintos tipos de contribuciones, para que, con posterioridad a ello exponamos el tema que tema de las contribuciones extrafiscales.

Ello es así, porque para analizar una figura, en este caso la contribución, que aparentemente sale de la normalidad, es decir, de la fiscalidad, es

¹ De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española el prefijo “extra” significa: “fuera de”. Consultable en la página Web: www.rae.es

indispensable fijar cuales son los parámetros de la normalidad, y así, concluir si en verdad estamos presente ante una figura extrafiscal.

De tal forma, en el Primer Capítulo, se aborda el estudio del Poder Financiero y poder tributario de los Estados Modernos, en el que se precisará el origen de ese poder tributario y sus finalidades, como se establece en el orden jurídico mexicano y español, así como los principios constitucionales que delimitan dicho poder. En el Segundo Capítulo, se hace el estudio de las contribuciones, que al final, son expresiones de ese poder tributario. En el Tercer Capítulo, se realiza en análisis de la contribución extrafiscal. Finalizando el presente trabajo con un apartado de conclusiones.

CAPÍTULO PRIMERO

EL PODER FINANCIERO DE LOS ESTADOS MODERNOS

1. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Los fenómenos asociativos se consolidan en una sociedad cuando las relaciones entre los individuos y los grupos asumen un carácter permanente y orgánico e implican la satisfacción de necesidades individuales y colectivas, que terminan presentándose como **finés sociales**; emergiendo el Estado como la “máxima forma organizada de poder político en las sociedades contemporáneas” el cual se estatuye como un “ente independiente con **finés generales**, que comprende necesariamente a la población establecida sobre cierto territorio, dotado de una estructura de gobierno y basado en un conjunto homogéneo y autosuficiente de normas que regulan a la sociedad y su estructura organizativa”². Desde una perspectiva valorativa el Estado no es un fin, sino un medio al servicio del individuo³.

En este tenor, el Estado, para estar en posibilidades de satisfacer de las necesidades generales de su población, realiza diversas actividades, una de estas, que es de gran importancia es la actividad financiera, la cual se ha sido objeto de análisis, precisándose sus alcances y conceptualizándose por diversos juristas.

² DE VERGOTTINI, G. Derecho Constitucional Comparado, Ed. UNAM y Secretariato Europeo per le Pubblicazioni Scientifiche, México, 2004, pág. 57-59

³ RECASENS SICHES, L. Sociología, Ed. Porrúa, México, 2001, pág.502

A palabras de Giannini dicha actividad la realiza el Estado “para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas”⁴.

La actividad financiera del Estado ha sido definida de una manera muy sencilla por el jurista español Sainz de Bujanda como la “actividad encaminada a la obtención de ingresos y realización de gastos, con los que poder subvenir a la **satisfacción de determinadas necesidades colectivas**”⁵.

Para el jurista español Cazorla Prieto la actividad financiera del Estado es “la acción de los entes públicos tendiente a la obtención de los ingresos mediante los cuales se nutre el gasto público a través del cual se facilita la satisfacción de las necesidades públicas. De manera muy concisa, podemos considerar a la actividad financiera como la tocante a los ingresos gastos de los entes públicos”⁶.

Por otro lado, el español Ferreiro Lapatza, denomina la actividad financiera como aquélla tendiente a la obtención y utilización de los medios dinerarios, por parte de Estado y demás entes públicos, para la realización de las tareas que la colectividad le encomienda⁷.

⁴ Citado por DE LA GARZA, S. F., Derecho Financiero Mexicano, 27ª ed., Ed. Porrúa, México, 2003, pág. 5

⁵ Citado por MARTÍN QUERALT J. *Et Al*, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, 14ª ed., Ed. Tecnos, España, 2003, pág. 29.

⁶ CAZORLA PRIETO, L. M. Derecho Financiero y Tributario, Parte General, 4ª Edición, España, 2003, pág. 47

⁷ FERREIRO LAPATZA, J.J. Curso de Derecho Financiero Español, 25ª ed., Ed. Marcial Pons, España, 2006, pág.17

En lo que respecta a la doctrina mexicana, es inevitable citar a Sergio Francisco de la Garza⁸, jurista que sentó las bases del estudio del Derecho Financiero Mexicano, quien hace referencia a tres momentos fundamentales de actividad financiera: ingresos, gastos y satisfacción de necesidades públicas:

- a) “el de la obtención de los ingresos, los cuáles pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos;
- b) la gestión o manejo de recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y
- c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas”.

Entre esas necesidades colectivas o públicas que el Estado tiene encomendado garantizar a sus ciudadanos mediante la actividad financiera podemos encontrar, en principio, la educación pública, la salubridad general, seguridad pública, administración de justicia, seguridad social, a las que se van sumando nuevas exigencias del estado moderno.

⁸ DE LA GARZA, S. F., *op cit.*, págs. 5 y 6.

Lo hasta aquí expresado permite corroborar el carácter instrumental de la actividad financiera, al no constituir un fin en sí mismo, sino que resulta ser un medio para que todas las demás actividades del Estado se puedan desarrollar, tal como lo afirman los juristas españoles Ferreiro Lapatza y Cazorla Prieto.

No obstante de tener un carácter instrumental, la actividad financiera del Estado es de suma importancia, pues no se reduce a cuestiones de tipo económico sino también sociales, Faya Viesca, en su obra de Finanzas Públicas expone, que “el Estado no sólo está orientado al cumplimiento de sus leyes fundamentales y de sus objetivos políticos más trascendentes; también dirige su actividad diaria hacia grandes objetivos y metas sociales y económicas. La selección de objetivos socioeconómicos, la obtención de medios para alcanzarlos, las erogaciones que realiza y la administración y gestión de los recursos patrimoniales son varias de las tareas más importantes del Estado, que constituyen precisamente la actividad financiera”⁹.

De lo anterior se advierte que la referida actividad financiera convergen diversas ciencias, cada una se ocupa de los muy variados aspectos, como lo son el económico, el político, el jurídico y el sociológico.

Sainz de Bujanda explica cada uno de estos aspectos de la actividad financiera del Estado, precisando que “el fenómeno financiero es complejo: 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

⁹ FAYA VIESCA, F. Finanzas Públicas, 5ª Edición, Ed. Porrúa, México, 2000, pág. 2

actúa y se desenvuelve”¹⁰. Por su parte De la Garza agrega a estos aspectos, el sociológico, a razón de los elementos sociales a los que la actividad financiera afecta.

En relación al aspecto económico de la actividad financiera, resulta ilustrativa la mención que hace el mexicano Sánchez Gómez, quien sostiene que la actividad financiera del Estado va más allá del ciclo fundamental sobre ingresos y egresos públicos, ya que se constituye como un pilar fundamental del desarrollo económico nacional, para lo cual debe diseñar importantes estrategias sobre el mantenimiento, creación y consolidación de fuentes de trabajo; impulsar una adecuada política de estímulos fiscales, otorgar exenciones fiscales en aquellos casos que por justicia u necesidad social que se requiera, el no establecer cargas tributarias excesivas, arbitrarias o desproporcionadas; impulsar y proteger las exportaciones de bienes y servicios, se debe pugnar por una mejor legislación y política aduanera en el ramo de importaciones: frenar el terrorismo fiscal; mejorar las relaciones fisco-contribuyentes; combatir el excesivo burocratismo que tanto daña a la economía pública, así como el desvío de fondos y recursos del Estado, etc.¹¹

Por otra parte, en lo que hace el aspecto jurídico, es importante recordar que el Estado es el órgano creador del Derecho y aplicador de éste¹², en este sentido, despliega una estructura normativa en torno a la actividad financiera,

¹⁰ Citado por DE LA GARZA, S. F., *op cit.*, pág. 8

¹¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, N., *Derecho Fiscal Mexicano*, 8ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2011, pág. 5

¹² RECASENS SICHES, L. *op. Cit.*, *Ibidem*.

siendo el Derecho Financiero la rama del Derecho público que se ocupa de la misma.

2. DERECHO FINANCIERO

2.1 Concepto

El carácter polisémico del Derecho, hace que éste sea concebido como un conjunto de normas jurídicas o como una ciencia que se encarga del estudio de esas normas, de ahí que podamos encontrar diversos conceptos de Derecho Financiero.

Empezando por los clásicos, Giannini afirma que “aquella parte del derecho objetivo, que regula la actividad financiera del Estado (y de los otros entes públicos) constituye el Derecho Financiero, que puede definirse como el conjunto de las normas que disciplinan la recaudación, la administración, distribución y gasto de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”¹³.

Por su parte Sainz de Bujanda, puntualiza que el Derecho Financiero es “la rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines”¹⁴.

¹³ Citado por FERREIRO LAPATZA, J. J., *op. Cit.* pág. 33

¹⁴ Citado por MARTÍN QUERALT J., *op. Cit.* pág. 29

Para De La Garza, el Derecho Financiero es “el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos; así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado”¹⁵.

El mexicano Jiménez González se refiere al Derecho Financiero como la “disciplina jurídica que como rama del Derecho Público está llamada a dar cuenta del cuerpo de principios jurídicos en que se sustenta la regulación a que se somete el Estado y los demás entes que intervienen con motivo de la obtención de ingresos, de la administración de sus bienes patrimoniales y de la realización del gasto público, así como de las relaciones que con tal motivo se articulan”¹⁶.

El derecho financiero, concebido como materia científica, fue definido por Pugliese como la “disciplina que tiene por objeto de estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y utilización de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros entes públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los

¹⁵ DE LA GARZA, S. F., *op. Cit.*, pág. 17.

¹⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A. Lecciones de Derecho Tributario, 7a. Edición, Ed. Ecafsa Thomson, México, 2001, pág. 117

poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de éstas normas”¹⁷.

En mismo sentido, en la obra coordinada por el Doctor Menéndez Moreno, se conceptualizó al derecho financiero como “la disciplina que se ocupa del estudio sistemático y valorativo de las normas jurídicas reguladoras de la actividad financiera, esto es, de los ingresos y de los gastos destinados a satisfacer las necesidades económicas de carácter público”¹⁸.

Bajo la misma óptica, el jurista español Ferreiro Lapatza define al Derecho Financiero como la “rama del Derecho que estudia las normas que regulan la obtención, la administración y el gasto del dinero público” y resumiéndolo como el Derecho del dinero público¹⁹.

Para el mexicano Sánchez Gómez, el Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios que requiere el Estado para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones entre los Poderes Públicos, entre éstos y los particulares que derivan de la aplicación de esas normas”²⁰.

2.2 Ramas del Derecho Financiero

¹⁷ Citado por FERREIRO LAPATZA, J.J. *op. Cit.* pág. 33

¹⁸ MENÉNDEZ MORENO, A. *Dir. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra.* 5ª Ed. Lex Nova, España, pág. 47

¹⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J. *op. Cit.*, pág. 35

²⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, N. *op. Cit.*, pág. 31

En la conceptualización de Derecho Financiero que ha realizado tanto la doctrina española como mexicana, se advierten los tres momentos de la actividad financiera del Estado, resaltados por De la Garza, los cuales consisten en: la obtención de ingresos, administración de los recursos y el ejercicio del gasto. Tales momentos son objeto de regulación y estudio por su propia rama del Derecho Financiero.

El primer momento de la actividad financiera del estado tiene como finalidad la obtención de los ingresos, los cuales el Estado se provee a través de una variedad de actividades, en donde éste se desempeña como un ente público o privado. Asimismo, los ingresos pueden tener diversos orígenes, de tal forma que el Estado puede obtener recursos por la explotación de bienes patrimoniales, por la prestación de un servicio monopolizado a cargo de éste o de los tributos establecidos, por mencionar algunos.

Para De la Garza, el Derecho Fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que reglan la obtención de ingresos que percibe el Estado, ello en un aspecto amplio, es decir, comprendiendo la totalidad de los ingresos sin importar la naturaleza de éstos; delimitando al Derecho Tributario las normas jurídicas que regulan todos los aspectos que derivan de la obtención de ingresos provenientes tributos establecidos por el Estado en el ejercicio de la potestad que goza como ente público.

El jurista mexicano Sánchez Gómez, sigue a De la Garza en su directriz de considerar al Derecho Fiscal como el conjunto de normas jurídicas de Derecho

Público que regulan los ingresos que percibe el Estado tanto por vías de Derecho Público, como por vías de Derecho Privado, y concibe al Derecho Tributario como las normas concernientes a los ingresos públicos²¹.

No obstante la distinción que hace De la Garza entre el Derecho Fiscal y el Derecho Tributario, es de señalar que algunos juristas ven al Derecho Fiscal como sinónimo de Derecho Tributario; ejemplo de ello es la afirmación que realiza Ortega Carreón en el sentido que “se entenderá como materia fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes”, de tal manera que para dicho autor, la materia fiscal es todo lo relativo a “la determinación, la liquidación, la devolución, la extinción, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo relevante a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias”; definiendo al Derecho Fiscal como “la disciplina especializada del Derecho Público, que establece las disposiciones necesarias para dotar al Estado de los ingresos públicos derivados de las contribuciones, instruyendo un vínculo jurídico tributario entre los gobernados, la Federación, entidades federativas y municipios, estableciendo las bases, temporalidad y marco jurídico al que han de someterse para la captación, recaudación, control, administración y fiscalización de los recursos obtenidos por concepto de contribuciones federales, para su debida aplicación y distribución”²².

²¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, N. op. Cit. pág. 9

²² ORTEGA CARREON, C. A., “Derecho Fiscal”, Ed. Porrúa, México, 2009, pág. 16-17

La doctrina internacional de habla hispana identifica de forma uniforme al Derecho tributario, no así al Derecho Fiscal, a la rama del derecho que regula los ingresos del estado en ejercicio del poder tributario. La abogada mexicana Venegas Álvarez²³, atribuye la concepción del Derecho Fiscal, empleado por la doctrina mexicana, al *Droit Fiscal* francés.

De La Garza, conceptualiza al Derecho Tributario como “el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a los ilícitos y las sanciones establecidas por su violación”²⁴.

Para la Dra. Ríos Granados, Investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, el derecho tributario es: “el conjunto de normas jurídicas que regulan el establecimiento, recaudación y control de los ingresos públicos derivados del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, así como de la relación jurídica tributaria; es decir, de las relaciones entre el Estado y los Particulares considerados en su calidad de contribuyentes”²⁵.

Por su parte para el español Sáinz de Bujanda el Derecho Tributario es “la rama del Derecho Financiero que organiza los elementos estructurales

²³ VENEGAS ÁLVAREZ, S., “Derecho Fiscal”, Ed. Oxford, México, 2010, pág. xvi

²⁴ DE LA GARZA, S. F., *op. Cit.*, pág. 26.

²⁵ RÍOS GRANADOS, G., “Derecho Tributario: Parte General”, Ed. Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México, México, D. F., 2014, Pág. 3.

constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero y una definición sintética: El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto la organización material del tributo y el desarrollo de las funciones públicas dirigidas a su aplicación”²⁶.

Ferreiro Lapatza, señala que el Derecho Tributario “es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan el establecimiento y la aplicación de los tributos y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas”²⁷.

En lo que respecta al segundo momento de la Actividad Financiera del Estado señalado, relativo a la gestión o manejo de recursos, éste es regulado por el Derecho Patrimonial, el cual es definido por De La Garza, como “la rama del Derecho Financiero que se integra por las normas jurídicas relativas a la adquisición, administración y enajenación de los bienes que constituyen el patrimonio fijo del estado, integrado por bienes muebles e inmuebles de su titularidad, así como de los entes descentralizados y empresas paraestatales”²⁸.

Sánchez Gómez, con una explicación más amplia refiere que el Derecho Patrimonial está integrado por una serie de normas jurídicas de orden público a

²⁶ Citado por DE LA GARZA, S. F., *op. Cit.*, pág. 171.

²⁷ FERREIRO LAPATZA, *op. Cit.*, pág. 242

²⁸ DE LA GARZA, S. F., *op. Cit.*, pág. 21.

través de las cuales se regulan los bienes patrimoniales que le pertenecen en plena propiedad al Estado, mismo que se dividen en dos importantes categorías conocidas como: del dominio público y del dominio privado; los primeros son inalienables, imprescriptibles e inembargables, mientras no cambien su situación jurídica que les dio origen, y dentro de estos encontramos a los que se conocen como de uso común, destinados a un servicio público y del dominio directo de la nación; los segundos son aquellos que tiene una regulación normativa similar a la propiedad de los particulares, ya que pueden ser susceptibles de donación, compraventa, arrendamiento, permuta, y por tal virtud se regulan tanto por normas de Derecho Público como privado, y pueden ser bienes muebles, inmuebles y derechos y debe dárseles a la brevedad posible uso preferente al interés social o enajenarse si así lo juzga conveniente el Estado. También abarca preceptos relativos a su adquisición, administración, uso, destino, control, cuidado y conservación”²⁹.

Sáinz de Bujanda expone que el Derecho Financiero Patrimonial “es la rama del Derecho Financiero integrada por las normas y principios que determinan la gestión de los bienes y de las empresas de titularidad pública, así como la participación de los entes públicos en las empresas de titularidad privada, desde la perspectiva de la idoneidad jurídica de unos y otras para generar rendimientos que hayan de afluir al tesoro en calidad de ingresos públicos, con su consiguiente reflejo presupuestario”³⁰.

²⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, N. *op. Cit.*, pág. 9

³⁰ Citado por DE LA GARZA, S. F., *op. Cit.*, pág. 21.

Finalmente, la rama del Derecho que se ocupa del momento en el que Estado realiza el gasto de los recursos obtenidos es el Derecho Presupuestario, el cual, para De La Garza, “está representada por todas aquellas normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos y a las normas jurídicas sobre rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los funcionarios público por el mal manejo de esos recursos”³¹.

El mexicano Sánchez Gómez señala que el Derecho Presupuestario “está representado por todas aquéllas normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos y a las normas sobre rendición de cuentas y sobre responsabilidad de servidores públicos por los daños y perjuicios que le ocasionan al Estado como a los particulares”³².

Sáinz de Bujanda, llama Derecho Presupuestario a “la rama del Derecho Financiero integrada por el conjunto de normas y principios que determinan el régimen jurídico temporal de gestión, empleo y contabilidad de los caudales que, derivados de la aplicación de los recursos, alimentan el tesoro público”³³.

3. PODER FINANCIERO DEL ESTADO Vs. PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

³¹ DE LA GARZA, S. F., *op. Cit.*, pág. 20

³² SÁNCHEZ GÓMEZ, N. *op. Cit.*, pág. 10

³³ Citado por DE LA GARZA, S. F., *op. Cit.*, pág. 20.

El Estado, concebido como la organización colectiva de personas poseedora de un gobierno, territorio y orden jurídico, constituido con la finalidad de preservar el bien común, ejerce la titularidad del poder público para el cumplimiento de sus objetivos. Entre las diversas manifestaciones del poder público³⁴ encontramos el poder financiero del Estado, en cuyo ejercicio el Estado determina los ingresos y egresos que serán necesarios para la consecución de sus fines.

El jurista español Cazorla Prieto, señala que el Poder Financiero es “la facultad reconocida a favor de ciertos órganos integrantes de los entes públicos de establecer o aprobar ingresos y gastos públicos”³⁵; y de éste poder financiero, desagrega al poder relativo los ingresos y el correlativo a los gastos. La primera de estas manifestaciones del poder financiero, es decir, el poder tributario, lo define como “la facultad propia de determinados órganos representativos de los entes públicos, en virtud de la cual pueden, a través de los cauces normativos oportunos, establecer tributos como medio de nutrir el gasto preciso para financiar sus actividades”³⁶.

Como podemos advertir, el Poder Tributario se limita exclusivamente a esa potestad para establecer las contribuciones o tributos como fuente de ingresos del Estado.

³⁴ FERREIRO LAPATZA, expresa que “el pueblo constituido en Estado, el pueblo en tanto que Estado y el Estado en tanto que pueblo políticamente organizado el titular de todos los poderes. Sólo desde este prisma, en efecto, podemos decir que el Estado es el verdadero y último titular de los poderes que detenta”; *op. Cit.*, pág.64

³⁵ CAZORLA PRIETO, L. M., *op. Cit.*, pág. 62.

³⁶ CAZORLA PRIETO, L. M., *op. Cit.*, pág.64.

En sintonía, el jurista mexicano De La Garza, concibe al poder tributario como “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”³⁷.

Ambos ponentes, Cazorla Prieto y De la Garza, consideran que el poder tributario consiste únicamente en la determinación de la contribución o tributo, a través de la creación del presupuesto de hecho en la ley, y una vez materializado éste, nace la obligación de pago a cargo del sujeto pasivo o destinatario de la norma; por ende, dicho poder tributario es exclusivo del poder legislativo, ello a través de la expedición de leyes que crean la figura tributaria; quedando excluida de esa potestad la exigencia o ejecución del cumplimiento de la obligación tributaria, misma que está a cargo de las autoridades administrativas fiscales.

Existen otros autores, como Ferreiro Lapatza, quien a su vez sigue a Alessi, que consideran que, tanto la determinación de la obligación tributaria a través de la norma jurídica, como la exigencia al cumplimiento de esa obligación a cargo de la administración, son manifestaciones del poder tributario³⁸.

En mismo sentido, la Doctora Ríos Granados considerara que la potestad tributaria del Estado tiene dos dimensiones: la que está relacionada a la función legislativa y la referida a la función administrativa. La primera dimensión la identifica como la *potestad normativa tributaria*, la cual versa sobre la actividad legislativa del Estado, la cual es propia del Poder Legislativo, y la *potestad o poder*

³⁷ DE LA GARZA, S.F., *op. Cit.*, pág. 207.

³⁸ FERREIRO LAPATZA, J. J., *op. Cit.*, pág. 325.

de imposición, corresponde a la facultad que tiene el Estado para aplicar los tributos una vez que hayan sido creados por el legislador tributario; es decir, que ambas dimensiones son propias de la potestad tributaria³⁹.

4. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO MEXICANO

El poder tributario del Estado Mexicano, puntualmente a la creación de un tributo, como ya hemos mencionado recae en el poder legislativo; al ser México un Estado federal, dicho poder lo detenta la federación y las entidades federativas, no así los municipios, quedando a cargo de las entidades federativas la obligación de imponer las respectivas contribuciones a favor de sus municipios, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 115, Fracción IV de la Constitución Federal; contando únicamente los municipios con las facultades de gestión y cobro de las contribuciones que sean creadas por el legislador local a su favor.

Afirma Ríos Granados que ante la ausencia de un sistema de repartición de competencias tributarias en la Constitución de 1917, se propiciaron conflictos entre los distintos niveles de gobierno durante los comienzos del siglo XX; situación que encontró solución con las tres convenciones nacionales fiscales de 1925, 1932 y 1947; agregando que “en México, el federalismo fiscal debió haber tenido su redesarrollo a partir del artículo 124 constitucional, y de acuerdo con esta fórmula de repartición de competencias, las entidades federativas tiene la facultada para imponer todo tipo de contribuciones, con la salvedad de las que está

³⁹ RIOS GRANADOS, *op cit.*, pág. 3-4

expresamente reservadas a la Federación”, lo anterior no obstante de las amplias facultades que tiene la Federación, para establecer contribuciones conforme a la fracción VII del artículo 73 constitucional, que sanciona: “El congreso tiene la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto”.

Adentrándonos al estudio del poder tributario en el Estado Mexicano, en términos de la Carta Magna el reparto de dicho queda establecido en los siguientes términos:

Primero.- Existe concurrencia de facultades de la federación y de las entidades federativas para crear contribuciones de conformidad con lo previsto en los artículos 73 fracción VII y 124 Constitucionales.

El artículo 73, fracción VII, de la Carta Magna puntualiza que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto. Esto significa que el Congreso de la Unión, tiene facultades amplísimas para establecer tributos sobre cualquier materia o fuentes gravables sin ninguna limitación, en la inteligencia que ello debe entenderse en el sentido de que las entidades federativas son libres y soberanas en su aspecto interno, también pueden establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos, liberándose de una dependencia económica de la federación.

Por otra parte el artículo 124 de la Constitución Federal establece en principio de exclusión de facultades, de tal forma que aquéllas que no estén reconocidas expresamente por dicha Constitución a la Federación, se entenderán reservadas a los Estados. Dicho principio, trasladado a la materia tributaria, se

traduciría en el sentido de que aquellas sobre las cuales el Congreso de la Unión no tenga facultad de gravarlos, las entidades federativas están en aptitud de legislar.

Segundo: Facultades exclusivas o reserva expresa a la Federación para gravar determinadas materias; lo que implica una limitación a las Entidades Federativas. Lo anterior encuentra su fundamento en el artículo 73 fracciones X y XXIX de la Constitución Política Federal.

De conformidad con el numeral 73, fracción X, de la Carta Magna el Congreso de la Unión tiene facultad para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, servicios de banca y crédito, energía eléctrica y nuclear.

Adicionalmente, el precitado artículo 73, en su fracción XXIX, prevé que el Congreso de la Unión establezca contribuciones sobre el comercio exterior; aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo del 27 (en materia de petróleo y minerales y en materia de aguas territoriales); sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y otros que se identifican como especiales sobre:

- a) Energía eléctrica.
- b) Producción y consumo de tabacos labrados.
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerillos y fósforos.

- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza”.

Cabe hacer mención que si bien, se establece la facultad del legislador especial de establecer los denominados tributos “especiales”, las Entidades Federativas participarán de los rendimientos de estos de conformidad lo dispuesto en el último párrafo de la mencionada fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.

Tercera: Prohibiciones expresas a la potestad tributaria de las Entidades Federativas.- En términos de los artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118, fracción I Constitucionales; las Entidades Federativas tiene prohibido: gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen por su territorio, ello significa la prohibición para cobrar derechos de peaje; gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectuó por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía; expedir o mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencia de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones nacionales semejantes de distinta procedencia; y establecer (sin autorización del Legislador Federal), derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Ahora bien, si tomamos en cuenta el contenido del artículo 73 fracción XXIX, en el sentido de que el Congreso de la Unión está facultado para establecer contribuciones sobre el comercio exterior (importaciones y exportaciones) y el artículo 131 establece que es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, se llega a la conclusión de que el artículo 118 fracción I de la Constitución Política Federal que nos ocupa, es una excepción a las reglas establecidas en los citados artículos 73 fracción XXIX y 131 Constitucionales, lo que se traduce en que de presentarse dicho supuesto, necesariamente, la Federación tendría que abstenerse de gravar las importaciones y exportaciones.

Por lo que hace a las materia sobre la cual el legislador de las Entidades Federativas podrán crear contribuciones a favor del municipio, esta encuentra su base en el artículo 115 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo texto a continuación se reproduce: *“Los Estados adoptaran, para su régimen interno, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las siguientes bases:... IV.- Los municipios administraran libremente su hacienda, la cual se formara de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso: a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el*

cambio de valor de los inmuebles. Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que este se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones. b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estado. c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. Las leyes federales no limitaran la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, a favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Solo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones. Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles”.

De lo anterior debemos resaltar, en lo que hace del poder tributario del Municipio, las siguientes características:

a) Siguiendo a la Doctora Gabriela Ríos Granados, el Municipio no cuenta con la potestad normativa tributaria, pero sí con la potestad o poder de imposición consistente en la recaudación y administración de las contribuciones a las que tienen derecho.

b) Que son las legislaturas de las Entidades Federativas quienes establecen las contribuciones a favor de los municipios.

c) Su hacienda se conforma tanto de rendimientos de los bienes que les pertenezcan; de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor; de las contribuciones que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria; de las participaciones federales y de los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos de servicios públicos a su cargo.

Finalmente, es importante destacar que la potestad tributaria que ejerzan tanto el Poder Legislativo como las Legislaturas de las Entidades Federativas, se encuentra limitada precisamente por la Carta Magna, en su artículo 31, fracción IV, en el cual establecen los principios a los cuales deberá sujetarse el ejercicio de tal potestad; constituyendo estos parámetros a la potestad tributaria garantías a favor de los sujetos pasivos de la relación tributaria, es decir los contribuyentes.

5. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO ESPAÑOL

La base constitucional del poder tributario del Estado Español se encuentra en el artículo 133.1 de la Constitución de 1978; este precepto señala que: “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”.

En complemento a lo anterior y de acuerdo a lo indicado en el artículo 149.1 de la Constitución Española, le atribuye al Estado Español, de manera exclusiva,

la “hacienda general y la Deuda del Estado”. El concepto de “hacienda general” ha sido objeto de análisis tanto por la doctrina como por la jurisprudencia española.

En la obra dirigida por Menéndez Moreno⁴⁰, se hace señal que la expresión “hacienda general” debe ser considerada dentro del contexto del propio artículo 149 de la Constitución Española, el cual enlista las competencias exclusivas del Estado, es decir, que la potestad hacendaria aludida será ejercida para cubrir las necesidades económicas propias a las competencias exclusivas al Estado, también enlistadas en el numeral 149.

El jurista Ferreiro Lapatza, desde otra arista, refiere que la Hacienda general abarca a toda la Hacienda del Estado Español, siendo esta la que afecta todos los ciudadanos; no obstante ello, la Hacienda del Estado no es exclusiva de la Hacienda general, pues de acuerdo la interpretación que el Tribunal Constitucional Español (S.T.C. 14/1986), dentro de la Hacienda general, debe tomarse en cuenta las haciendas de los otros entes públicos también reconocidas en la Constitución Española, como resultan ser las haciendas públicas autonómica y local, ello así toda vez el acontecer de las mismas resulta de interés general⁴¹.

Las otras haciendas a las que se hace referencia se originan de la organización territorial del estado Español, la cual se basa en municipios, provincias y comunidades autónomas, como se establece en el artículo 137 de la Constitución Española; dichas organizaciones políticas, cuentan con sus propias

⁴⁰ MENÉNDEZ MORENO, A., *op. cit.* pág. 61

⁴¹ FERREIRO LAPATZA, J. J. *op. cit.* pág. 73

haciendas públicas, mismas que se allegarán de los ingresos en concordancia al poder tributario que gozan cada una.

El poder tributario de las Comunidades Autónomas se encuentra su fundamento en el artículo 133.2 del texto de 1978, cuyo texto indica: “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”.

Dicho poder tributario de las Comunidades Autónómicas descansa en la autonomía conferida en la Constitución Española, puntualmente en la parte final del artículo 137, en la que se expresa que “Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”. Dicha autonomía se reafirma en el artículo 156.1 del texto Constitucional Español que dispone “las Comunidades Autónomas gozaran de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y solidaridad con entre todos los españoles”.

El poder tributario de las Comunidades Autónomas queda delimitado en el artículo 157.1 de la Constitución Española a los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado y sus recargos. Así como, por sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, con la restricción de que en ningún caso podrán adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios, de acuerdo con el numeral 157.2 de la Constitución Española.

Ahora bien, términos del 157.3 la regulación del ejercicio del poder tributario de las Comunidades Autónomas podrá efectuarse mediante Ley orgánica; siendo la Ley Orgánica 8/1980 del 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, misma que prevé las siguientes directrices:

Primera.- En términos del artículo 6.2 “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado”.

Respecto del alcance de este dispositivo normativo, el Tribunal Constitucional Español estimó que este precepto no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, sino que, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente. De tal forma que si el Estado español ha tenido por gravar cierta materia –fuente de riqueza- con un supuesto de derecho, este hecho imponible no podrá ser establecido por la Comunidad Autónoma⁴².

Segunda.- En términos del artículo 8 de la Ley Orgánica en cita, las Comunidades Autónomas podrán establecer contribuciones especiales por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por las mismas de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos; con la limitante

⁴² Sentencia 37/1987, de 26 de Marzo, citada por CUBERO TRUYO, A.M. y GARCÍA BERRO, F. El Derecho Financiero y Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, 2ª Edición, Mergablum, España, 2001, pág. 51

de que la recaudación no deberá ser mayor al costo de la obra o ampliación del servicio.

Tercera.- A su vez, el artículo 9 de la misma Ley Orgánica dispone que las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando además de lo establecido en el artículo 6 de la misma Ley, los siguientes principios:

- a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.
- b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.
- c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, uno, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.

Cabe destacar que las precisiones que se han detallado sobre el poder tributario de las Comunidades Autónomas, son las reglas generales, debiendo hacer la aclaración que existen reglas específicas para otras Comunidades

Autónomas, como lo son las Comunidades del País Vasco y Navarra, mismas no serán objeto de análisis en el presente.

Las Corporaciones Locales, al igual que las Comunidades autónomas, basan su poder tributario en lo dispuesto en los artículos 133.2 y 137 de la Constitución Española; con forme a los cuales, las Corporaciones Locales también pueden establecer y exigir tributos, gozando de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses, siempre y cuando sean acorde a la Constitución y Leyes.

Aunado a los preceptos constitucionales señalados, el poder tributario de las Corporaciones Locales, encuentra su fundamento de manera muy específica en el artículo 142 de la Constitución Española, mismo que se refuerza de la existencia de tributos propios de las Corporaciones locales como fuente de ingresos.

Ahora bien, de los preceptos constitucionales antes señalados se advierte que se dota a las Corporaciones locales de un poder tributario para establecer tributos, los cuales servirán como una fuente de ingreso, con la limitación que el ejercicio de dicho poder debe ser acorde con la propia Constitución y las leyes de la materia.

No obstante lo anterior, y que el poder tributario tanto las Comunidades Autónomas como las Corporaciones locales, comparten la misma base constitucional de acuerdo a lo establecido en los artículos 133.2 y 137, es preciso aclarar que el ejercicio del poder tributario de las Corporaciones Locales se encuentra más limitado que el de las Comunidades Autónomas. Dicha afirmación

se realiza a razón de las Comunidades Autónomas cuentan con Asambleas Legislativas que pueden crear tributos mediante leyes que expidan. Sin embargo, las Corporaciones Locales carecen de un poder legislativo que les permita ejercer dicha potestad normativa para la creación de tributos.

Sobre el particular Ferreiro Lapatza expresa: "...la palabra *establecer* del artículo 133.2 de la CE adquiere un significado distinto de cuando se refiere a las primeras que cuando se aplica a las segundas. Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tributo en el sentido de crearlo *ex novo* señalando sus elementos esenciales. Al hacerlo así, por medio de una ley autonómica, se satisfacen en todos sus extremos las exigencias del propio de legalidad. Pero las Corporaciones Legales no tienen tal poder. Un tributo creado *ex novo* por una Corporación Local no cumpliría el mandato contenido en el art. 31.3 de la CE"⁴³. Tal precepto constitucional expresa que: "Solo podrán establecerse prestaciones patrimoniales o personales de carácter público con arreglo a la ley", por lo tanto, las Corporaciones Locales se encuentran supeditadas a que sus tributos sean establecidos por una Ley autonómica o por una Ley estatal; y así satisfacer el principio de reserva de ley; siendo éste uno de los principios tributarios previstos por la Constitución Española, a los que debe ceñirse el poder tributario tanto del Estado, como de las Comunidades Autónomas y Corporaciones locales.

Por otra parte, el ejercicio del poder tributario de las Corporaciones locales, deberá estar acorde a las directrices establecidas en las leyes. Destacan la Ley 7/1985, del 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local y la Ley

⁴³ FERREIRO LAPATZA, J. J., *op. cit.*, pag. 82.

2/2004, del 5 de Marzo, Reguladora de Haciendas Locales, esta última enlista los tributos locales que podrán establecer, así como, los principios que deberá acatar al ejercer dicho poder tributario, cuales consisten en:

a) No someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad.

b) No gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio.

c) No implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio.

Como podemos advertir, tanto los Municipios de México, como las Corporaciones Locales de España, no cuentan con ese poder normativo tributario al que refiere la Doctora Rios Granados, sino que se encuentran sujetos que sus tributos sean expedidos por las Legislaturas de las entidades federativas, en el caso de México; o por el poder legislativo del Estado Español o de las Comunidades Autónomas en el caso de España.

6. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

El poder tributario como una manifestación del poder público que detenta cualquier Estado, esta está condicionado al orden jurídico fundamental, es decir, la Constitución de cada Estado.

En el caso de México, la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna señala como una de las obligaciones de los mexicanos, el “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Dicho precepto, impone la obligación a todo ciudadano de contribuir con el gasto público, bajo los principios que ahí mismo se anuncian.

Por su parte, el Estado Español en el artículo 31 de la Constitución proscrib: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

Si bien, los preceptos constitucionales antes citados son fuente de los principios tributarios, a los cuales se circunscriben los respectivos poderes

tributarios, es importante no pasar desapercibido otras limitantes al poder tributario, dispersas en el texto constitucional.

Es importante resaltar los principios son abordados y analizados por la doctrina, pero su interpretación, alcances y evolución, ha quedado a cargo de los órganos garantes del orden constitucional, entiéndase la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México y el Tribunal Constitucional en España, ello a través de su labor interpretativa de las normas fundamentales, circunstancia que trasciende a la vigencia de las demás normas tributarias, en el caso concreto las leyes que crean y regulan la tributación.

6.1 Principio de legalidad tributaria

El principio de legalidad tributaria es un principio de carácter formal. Es decir, que la validez de un tributo dependerá que este se encuentre establecido en una Ley.

En el caso de México, dicho principio se encuentra en la parte final de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, al establecer que los ciudadanos contribuirán de la manera que dispongan las Leyes. Desde nuestra particular opinión este principio tributario, resulta ser de carácter especial a la materia tributaria, puesto que deriva del principio de legalidad consagrado en el párrafo segundo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que dispone que nadie podrá ser privado de sus propiedades, sino conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Ahora bien, respecto al alcance de dicho principio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en reiteradas ocasiones ha señalado en su jurisprudencia que dicho principio se satisface cuando los elementos de una contribución se encuentren establecidos en una Ley, ello con la finalidad de evitar una actuación arbitraria por parte de la autoridad administrativa⁴⁴.

Aunado a lo anterior, se ha señalado que las contribuciones deben ser creadas mediante una ley, en su aspecto material y formal, es decir, que dicha norma jurídica además de reunir las características de ser obligatoria, general e impersonal, sea creada por el poder legislativo. Lo anterior también se le conoce como principio de reserva de ley, el cual resulta ser un sub-principio del de legalidad y que implica una facultad exclusiva del poder legislativo para regular sobre ciertas materias que le han sido reservadas por el constituyente⁴⁵. En el

⁴⁴ 1) Tesis P.26, Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el diez de noviembre de mil novecientos ochenta y ocho, con datos de localización: Época: Octava; Registro: 820027; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 10-12, Noviembre-Diciembre 1988; Pág. 37; Rubro: PREDIAL. EL ARTICULO 66 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 1981 AL 31 DE DICIEMBRE DE 1982, QUE ESTABLECE EL IMPUESTO CITADO ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD CONTENIDO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL.

2) Tesis P. 21, Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el nueve de agosto de mil novecientos ochenta y ocho, con datos de localización: Época: Octava Época; Registro: 206074; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Tomo I, Primera Parte-1, Enero-Junio de 1988; Página: 129; AGUAS NACIONALES. EL ARTICULO 227, FRACCION II, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL REMITIR A UNA LEY LOCAL PARA LA DETERMINACION DE LA CUOTA POR SU USO O APROVECHAMIENTO.

3) Tesis P./J. 20/97, Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el cuatro de marzo de mil novecientos noventa y siete, con datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 199232; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo V, Marzo de 1997; Página: 64, Rubro: VALOR Y MEJORIA ESPECIFICA DE LA PROPIEDAD, IMPUESTO SOBRE EL AUMENTO DE. EL ARTICULO 6o. DEL DECRETO 308 DE LA LEGISLATURA DE NUEVO LEON VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

⁴⁵ Tesis P./J. 79/2009, Tesis de Jurisprudencia derivada de Controversia constitucional, aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el primero de julio de dos mil nueve, con datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 166655; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario

caso de la materia tributaria, con la reserva de ley se busca que la obligación tributaria sea establecida por el propio ciudadano a través de sus legítimos representantes⁴⁶.

Incluso en México, se ha priorizado el estudio principio de legalidad sobre los otros principios tributarios, a razón de que “el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material”⁴⁷.

En el caso de España, dicho principio se encuentra inserto en el artículo 31.3 de la Constitución de dicho país, dispositivo ya transcrito en líneas precedentes. Adicionalmente al numeral citado, el principio de legalidad se alberga también en el artículo 133.1 de la Constitución Española, el cual dispone que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”.

Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXX, Agosto de 2009; Página: 1067; Rubro: FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES.

⁴⁶ Tesis de Jurisprudencia por reiteración de criterios, aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con datos de localización: Época: Séptima Época; Registro: 232797; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte; Página: 173; Rubro: IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

⁴⁷ Tesis P./J. 77/99, Tesis de Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el trece de julio de mil novecientos noventa y nueve; con datos de localización: Época: Novena; Registro: 193475; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo X, Agosto de 1999; Página: 20; Rubro: LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL.

6.2 Principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad consagrado en nuestra Carta Magna, como limitante al poder tributario, se refleja al disponer que esa obligación de contribuir al gasto público debe ser de manera proporcional.

Los antecedentes del principio proporcionalidad en materia tributaria, se remontan a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en la que disponía que la obligación del pago de impuestos sería a razón de sus posibilidades. La influencia de dicha Declaración trascendió a la Constitución de Cádiz de 1812 al señalarse la obligación de los españoles de contribuir en proporción a sus haberes o facultades⁴⁸, principio que a su vez quedó acogido en las Constituciones Mexicanas en 1857 y 1917.

Este principio inicialmente se analizaba en conjunto con el de equidad tributaria, fue en la séptima época (1969-1988) que la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hace una clara distinción entre uno y otro; precisando que la “proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva

⁴⁸ Art. 8 y 339 de la Constitución de Cádiz citados por el Ex ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Generado David Góngora Pimentel, en el estudio que realizó sobre la evolución del principio de proporcionalidad y equidad tributaria en su obra: La lucha por el Amparo Fiscal, México, Ed. Porrúa, 2007, Pág. 18-19

capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos”⁴⁹.

Posteriormente, reiterando la separación entre ambos principios – proporcionalidad y equidad- la Suprema Corte señaló que dichos principios tienen naturaleza distinta, donde la proporcionalidad implica que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos⁵⁰.

Ahora bien, la capacidad contributiva se definió como la potencialidad real de contribuir al gasto público; para lo cual, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estimó que era necesario que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo.⁵¹

Aunado a lo anterior debe abonarse que el principio de proporcionalidad además de reflejar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, exige la congruencia entre el tributo y dicha capacidad contributiva, de tal manera que

⁴⁹ Tesis de Jurisprudencia por reiteración de criterios, aprobado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con los siguientes datos de localización: Época: Séptima Época; Registro: 232309; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 187-192, Primera Parte; Página: 113; PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

⁵⁰ Tesis 3a./J. 4/91, Tesis de Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno, con datos de localización: Época: Octava Época; Registro: 207061; Instancia: Tercera Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Febrero de 1991; Página: 60; Rubro: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

⁵¹ Tesis: P./J. 109/99; Tesis de Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aprobada el veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve; misma que cuenta con los siguientes datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 192849; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999; Página: 22; Rubro: CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

pague más quien tenga mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción⁵².

Este elemento del principio de proporcionalidad quedó en manifiesto en tesis jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el año del dos mil tres, mismo que fue reiterado diez años después, al analizarse la proporcionalidad del impuesto sobre la renta que gravaba ingresos provenientes de jubilaciones, pensiones u otras formas de retiro, mismo que fue declarado constitucional y no violatorio a dicho principio, a razón de que el impuesto recaía sobre una auténtica y real manifestación de riqueza susceptible de gravarse en la magnitud percibida acorde con su capacidad contributiva, más aun cuando dicho impuesto no se aplicaba sobre la totalidad del ingreso obtenido, sino que solamente gravaba el ingreso del sujeto pasivo excedente de nueve salarios mínimos diarios⁵³; convalidándose de tal manera dicha exigencia de la congruencia entre el impuesto y la capacidad contributiva.

Este principio, también se encuentra acogido en la Constitución Española, en su artículo 31.1, mismo que ordena que “Todos contribuirán al sostenimiento de

⁵² Tesis: P./J. 10/2003, Tesis de Jurisprudencia por reiteración de criterios, aprobada el trece de mayo de dos mil tres por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 184291; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003; Página: 144; Rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

⁵³ Tesis: P./J. 21/2013 (10a.) , Tesis de Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el veinticuatro de junio de dos mil trece, con datos de localización: Época: Décima Época; Registro: 2004083; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1; Página: 7; Rubro: RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UNA EXENCIÓN LIMITADA SOBRE LOS INGRESOS PROVENIENTES DE JUBILACIONES, PENSIONES U OTRAS FORMAS DE RETIRO, Y GRAVAR POR EL EXCEDENTE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 25 DE MAYO DE 2012).

los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo...”.

Sobre este principio el Tribunal Constitucional Español, ha sostenido que “el principio de capacidad económica se refiere a la de cada uno y obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentre”⁵⁴. A su vez, delimita la exigencia del tributo en proporción a la manifestación de esa riqueza, puntualizando que “el tributo solo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida –en función- de la capacidad económica”⁵⁵.

No obstante lo anterior, de la interpretación que realiza el Tribunal Constitucional, da un amplio margen de actuación al poder tributario del Estado Español para la imposición de cargas tributarias, pues sostiene que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador a crear el tributo, para que aquél principio constitucional quede a salvo”⁵⁶.

6.2.1 Mínimo Vital y no confiscatoriedad.

Para el año dos mil siete, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sentó el precedente del derecho al mínimo vital como una limitante al poder tributario del Estado, siendo esta una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto de un Estado democrático, exigiendo que los principios tributarios

⁵⁴ Sentencia 27/1981 del 20 de julio y Sentencia 233/1999 del 16 de diciembre; citadas por Cazorla Prieto, *op. cit.* pág. 108; y Menéndez Moreno, *op. cit.* pág. 86

⁵⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional, 45/1989, de 20 de febrero y sentencia 194/2000, de 19 de julio; citadas por Menéndez Moreno, *op. cit.* pág. 86

⁵⁶ Sentencias 37/1987, de 26 de marzo; Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre; citadas por Cazorla Prieto, *op. cit.* pág. 110; y Menéndez Moreno, *op. cit.* pág. 86; y Martín Queralt, *op. cit.* pág. 115

sean interpretados a la luz de los principios fundamentales que conforman toda la Constitución⁵⁷.

De acuerdo a este criterio, el respeto al derecho mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria; e inclusive, se marca el parámetro de que no se equipare la capacidad contributiva del ciudadano con la simple manifestación de riqueza.

Lo anterior resulta de interés, pues al hacer una análisis retrospectivo, se evidencia la evolución que ha tenido la concepción del principio de proporcionalidad en la jurisprudencia Mexicana, de pasar a considerar que la proporcionalidad se satisfacía al gravar la manifestación de la riqueza a exigir se garantice el mínimo vital, aunque ello implique no gravar cierto ingreso.

Le bastó un par de años al órgano constitucional para emitir una jurisprudencia, dotada de la obligatoriedad que la distingue, en la que reconoce al derecho mínimo vital como limitante del poder tributario y como parámetro señala que “la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se

⁵⁷ Tesis: 1a. XCVIII/2007, Tesis Aislada aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 172546; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Mayo de 2007; Página: 792; Rubro: DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO. Tesis: 1a. XCIX/2007, Tesis Aislada, con datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 172348, Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Mayo de 2007; Página: 802; Rubro: RENTA. LOS ARTÍCULOS 110 Y 112 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE GRAVAN LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO INJUSTIFICADO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria⁵⁸.

Si bien, los precedentes jurisprudenciales en análisis, simplemente fueron fundados en las propias normas constitucionales y con una sólida base argumentativa, consideramos que no pasara mucho tiempo que se incorporen una fundamentación convencional atendiendo a los diversos tratados internacionales que México tiene celebrados.

Respecto a la no confiscatoriedad, es un tema que ya había sido motivo de análisis del órgano constitucional, precisando que por confiscación, jurídicamente, ha de entenderse la aplicación en favor del fisco, de la totalidad o de la mayor parte de los bienes de un particular determinado; decretándose también, que un impuesto exorbitante, ruinoso o confiscatorio resulta ser inconstitucional⁵⁹.

⁵⁸ Tesis: 1a./J. 77/2011, Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por la Primera Sala de este de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el veintinueve de junio de dos mil once; con datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 161233; Instancia: Primera Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Agosto de 2011; Página: 118; Rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.

⁵⁹ Tesis Aislada aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aprobada el catorce de febrero de mil novecientos setenta y ocho, con datos de localización: Época: Séptima Época; Registro:

La no confiscatoriedad indicada en la Constitución Española, en su artículo 3.1., ha sido manejado por algunos autores como principio constitucional⁶⁰, Cazorla Prieto indica que más bien se trata de una exigencia constitucional y no en si de un principio, puesto que no reúne “el valor fundante, axiológico y el alcance universal que se predica de los principios constitucionales como tales”, sostenido que solo puede advertirse como un límite explícito a la progresividad; agregando que la no confiscatoriedad tiene una relación más estrecha con el derecho de propiedad privada acogido en el artículo 33 de la Constitución Española⁶¹.

6.3 Principio de equidad.

El principio de equidad tributaria descansa sobre el principio de igualdad, originalmente definido como una garantía individual consagrada en el texto original del artículo 1 de nuestra Constitución, actualmente reconocido como un derecho humano.

En la jurisprudencia mexicana, el principio de equidad tributaria primeramente era analizado en su conjunto con el principio de proporcionalidad, sin embargo, la distinción de uno y otro fue dándose paulatinamente, tal y como se precisó al abordar el principio de proporcionalidad. Esta separación se dio durante

232682; Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Volumen 109-114, Primera Parte; Página: 180; Rubro: TELEFONOS. IMPUESTO SOBRE INGRESOS POR SERVICIOS TELEFONICOS. NO ES CONFISCATORIO. Ver también, la Jurisprudencia Aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con datos de localización: Época: Séptima Época; Registro: 232308; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 187-192, Primera Parte; Página: 111; IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.

⁶⁰ Véase Martín Queralt, et al. op. cit. pág. 104 y 112; y Menéndez Moreno, op. cit. pág. 92

⁶¹ Cazorla Prieto, J. M. op. cit. Pág. 116

el periodo comprendido de 1969 a 1988, el cual comprendió la Séptima Época del trabajo jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Así, el órgano constitucional en una de sus primeras jurisprudencias señaló que “el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”⁶².

Posteriormente, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al distinguir la naturaleza entre un principio y otro, resumió que el principio de equidad radica en que las personas que sean llamadas a contribuir, es decir, los sujetos pasivos del tributo, reciban un trato igual, lo que implicaba que “las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”⁶³.

⁶² Tesis de Jurisprudencia por reiteración de criterios, aprobado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con los siguientes datos de localización: Época: Séptima Época; Registro: 232309; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 187-192, Primera Parte; Página: 113; PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

⁶³ Tesis 3a./J. 4/91, Tesis de Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno, con datos de localización: Época: Octava Época; Registro: 207061; Instancia: Tercera Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Febrero de 1991; Página: 60; Rubro: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON

El opinión particular, consideramos que una de las jurisprudencias relevantes en la evolución a la concepción del principio de equidad, es aquella que establece que con dicho principio se busca el valor superior en proteger la igualdad jurídica, pues con base a dicho principio se busca evitar la existencia de normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares⁶⁴.

En el constante análisis al principio de equidad tributaria la jurisprudencia amplió el conocimiento de dicho principio, sin alejarse de las bases planteadas, corroborando que dicho principio “exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a

REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

⁶⁴ Tesis: P./J. 42/97, Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el dos de junio de mil novecientos noventa y siete, con datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 198402; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997; Página: 36; Rubro: EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.

determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales”⁶⁵.

El alcance del principio de equidad tributaria quedo determinado no solo para las obligaciones de carácter sustantivas sino también formales, es decir, que no solo era aplicable al analizar los elementos del tributo, sino también a las obligaciones formales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales, pero únicamente cuando estas encuentran estrecha relación con el núcleo del tributo (pago)⁶⁶.

Al igual que sucede con el principio de proporcionalidad tributaria, se advierte que la jurisprudencia emitida por el órgano constitucional posterior a la reforma constitucional del año dos mil once, en la que se hace el reconocimiento de los derechos humanos, no ha incorporado la fundamentación convencional con base a los tratados internacionales celebrados por México que robustezcan el principio de equidad.

⁶⁵ Tesis: P./J. 24/2000, Jurisprudencia aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el veintinueve de febrero de dos mil, Época: Novena Época; Registro: 192290; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Marzo de 2000; Página: 35; Rubro: IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

⁶⁶ Tesis: 2a./J. 183/2004, Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el diecinueve de noviembre de dos mil cuatro Época: Novena Época; Registro: 179587; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Enero de 2005, Página: 541; Rubro: EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS.

En el caso de España, el principio de equidad que conocemos, se encuentra reconocida como igualdad tributaria, teniendo su fundamento en el artículo 31.1 que establece que la contribución de los españoles al gasto público se efectuara mediante un sistema tributario justo, inspirado entre otros, en el principio de igualdad.

Respecto a la interpretación que ha realizado el Tribunal Constitucional Español sobre el principio de igualdad éste sintetizo en su sentencia 79/1990, del 26 de abril,⁶⁷ los criterios que delimitan el mismo: “a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan

⁶⁷ Martin Queralt, J. *et. Al. op. cit.* pág. 108. También puede ser consultada el texto íntegro de dicha Sentencia en el Buscador de Jurisprudencia Constitucional del Tribunal Constitucional de España en el siguiente enlace: http://hj.tribunalconstitucional.es/pl/Resolucion/Show/1501#complete_resolucion&fundamentos

de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”.

6.4 Principio de destino al gasto público.

El principio del destino al gasto público, no resulta menos importante que los anteriores; por el contrario, en opinión particular consideramos que resulta de suma importancia pues como hemos venido manifestando desde el principio del presente trabajo, esa facultad o potestad del estado para gravar el patrimonio de las personas radica esencialmente para el sostenimiento del propio Estado, de tal manera que la imposición se encuentre justificada a que el ingreso que su aplicación represente sea destinada únicamente al gasto público, de lo contrario se estaría frente a un actuar arbitrario de parte de la autoridad.

El principio de destino al gasto público no ha representado un estudio tan acucioso, como ha sucedido con los otros principios tributarios, de parte de nuestro órgano de control constitucional. No obstante ello, sí ha definido parámetros de lo que implica dicho principio, señalando que el gasto público estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad⁶⁸.

⁶⁸ Tesis: 2a. IX/2005, Tesis Aislada, con datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 179575; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXI, Enero de 2005; Página: 605; Rubro: GASTO PÚBLICO.

Sobre las contribuciones que son destinadas a un gasto especial, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lejos de considerarlo violatorio al principio tributario de destino al gasto público, que dicha circunstancia se apegue a dicho principio, a razón de que el producto de la recaudación beneficia en forma directa a la colectividad, puesto que en ningún caso dicho principio exige que el producto de la recaudación ingresar a un fondo 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 colectividad⁶⁹.

En este orden de ideas el órgano de control constitucional señaló que lo que se busca con dicho principio es que se destine ese recurso obtenido por conducto de una contribución a cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas, ya sea a través de gastos específicos o generales, las cuales deben estar inspiradas en las aspiraciones contenidas en la Carta Fundamental; por ende una, si una contribución se destina a cubrir necesidades individuales, resultaría inconstitucional⁷⁰.

⁶⁹ Tesis: P./J. 106/99; Tesis de Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve, con datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 192853; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999; Página: 26; Rubro: CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

⁷⁰ Tesis: P./J. 15/2009, Tesis de Jurisprudencia derivada de una Acción de Inconstitucional, aprobada por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el veintiséis de marzo de dos mil nueve, con datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 167496; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009; Página: 1116; Rubro: GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.

En el caso Español, el principio de destino de gasto público, descansa en el artículo 31.2 mismos que señala que “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.

Para el jurista español Martin Queralt, dicho precepto constitucional se conforma de dos postulados, el primero, consistente en la asignación equitativa de los recursos públicos; y el segundo, el criterio de eficiencia y economía en su programación y ejecución⁷¹.

⁷¹ MARTIN QUERALT, J. et. Al. op. cit. pág. 118.

CAPÍTULO SEGUNDO

LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES

1. CONCEPTO

Dentro de los ingresos ordinarios que el Estado percibe como ente público encontramos a los tributos o contribuciones, de los cuales los Estados dependen en su mayoría para obtener los recursos necesarios para el desarrollo de sus actividades.

La generalidad de los estudiosos del Derecho Financiero y Tributario Español emplean el término de tributo, por su parte, la doctrina mexicana emplea comúnmente el término de contribuciones para referirse ese gravamen exigido por el Estado en el uso del poder tributario que detenta.

De la Garza, considera ambos términos como sinónimos, quien los define como “las prestaciones en dinero o en especie que el estado exige en su ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”⁷².

Para Sánchez Gómez, las contribuciones “son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los

⁷² DE LA GARZA, S. F., *op. Cit.*, pág. 320

Particulares, bajo un régimen jurídico de Derecho Público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas”⁷³

Por su parte, el español Ferreiro Lapatza considera al tributo como una “obligación de dar una suma de dinero establecida por Ley, conforme al principio de capacidad, en favor de un ente público para sostener sus gastos”⁷⁴.

En la obra dirigida por Menéndez Moreno, se define al tributo como “una obligación legal y pecuniaria, fundamentada en la capacidad económica de sus destinatarios pasivos y establecida en favor de un ente público en régimen de derecho público, para atender sus necesidades económicas”⁷⁵.

Hasta aquí, las definiciones del tributo expuestas, hacen referencia a la finalidad recaudatoria del tributo, como un rasgo definitorio, sin embargo, en la actualidad ha sido aceptado el hecho de que el tributo puede tener una finalidad diversa a la recaudatoria, concibiéndolo como un instrumento de política económica o como un instrumento económico para la protección y gestión ambiental.

Al respecto, el profesor Jiménez Gonzáles precisa: “predicar como nota distintiva y consustancial del tributo su condición de cobertura del gasto público no impide que se reconozca en él ciertas bondades que la hacen útil como instrumento de política económica. El tributo además de constituir un ingreso público, puede en manos del Estado ser un buen instrumento de promoción del

⁷³ SÁNCHEZ Gómez, N. *op. Cit.* pág. 257

⁷⁴ FERREIRO LAPATZA J.J., *op. cit.* pág. 323

⁷⁵ MENÉNDEZ MORENO, A. *op. Cit.* pág. 157

desarrollo económico. Ello se consigue cuando a través de medidas tributarias se persigue como propósito, más que recaudar, incentivar la inversión, el ahorro o la creación del empleo permanente”⁷⁶.

Respecto la finalidad que se le ha dado al tributo para la gestión y protección al medio ambiente, existen varios autores, entre ellos José Luis Serrano⁷⁷ y Jean Acquatella⁷⁸, que han expresado la utilidad de la figura tributaria y han desarrollado un amplio análisis al respecto.

El reconocimiento que hace Menéndez Moreno⁷⁹ de la finalidad diversa a la recaudatoria del tributo, en su análisis a dicha figura tributaria, va más encaminada a un reconocimiento que la propia Ley General Tributaria española en su artículo 2.1, al preciar, en principio, que su fin primordial no puede ser otro que el sostenimiento de los gastos públicos, sin embargo, no excluye la posibilidad de que también sean instrumentos de política económica general o que estén encaminados a la realización de los principios y fines contenidos en la constitución como lo ha dispuesto la Ley citada.

Existen otros tratadistas que logran conceptualizar al tributo sin hacer referencia a su finalidad recaudatoria como lo hace Giuliani Fonrouge, para quien el tributo es “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el

⁷⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A. *op. Cit.*, pág. 43

⁷⁷ SERRANO, J. L., *Principios de Derecho Ambiental y Ecología Jurídica*, España, Ed. Trotta, 2007, pág. 60, 64-67.

⁷⁸ ACQUATELLA J. y BÁRCENA, A. (edit.), *Política fiscal y medio ambiente. Bases para una agenda común*, Chile, CEPAL-ONU y GTZ, 2005, pág. 26-28

⁷⁹ MENÉNDEZ MORENO, A. *op. Cit.* 155-161

Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho”⁸⁰.

En este mismo sentido, el tratadista Martin Queralt expresa que “el tributo es un ingreso de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de la capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”⁸¹.

Respecto a la conceptualización del tributo por parte del ordenamiento jurídico, legislación mexicana no ha establecido un concepto de tributo o de contribución en ninguna ley, el Código Fiscal de la Federación, norma jurídica base del derecho tributario mexicano, establece las contribuciones del estado mexicano, detallando ciertos elementos característicos pero sin proporcionar un concepto de contribución o tributo.

No obstante de que el legislador mexicano no haya expresado qué se entenderá por contribuciones o tributos, el Poder Judicial de la Federación ha definido al tributo a través de su jurisprudencia, la cual es fuente de derecho, señalando a dicha figura jurídica como “una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante

⁸⁰ Citado por DE LA GRAZA, S. F., op. cit., pág. 321

⁸¹ MARTIN QUERALT, J. Et. Al., op. Cit. pág. 75

una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público”⁸².

En misma situación se encontraba el Estado Español, es decir, sin un concepto del tributo establecido por el legislador, de tal forma que los conceptos empleados eran los establecidos por los doctrinistas españoles en ese asiduo estudio de la figura tributaria, no fue sino hasta la expedición de la Ley General Tributaria española del año 2003, también identificada como Ley 53/2003, que el concepto de tributo quedó expresado en su numeral 2.1 en los siguientes términos: “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”.

2. CARACTERÍSTICAS

De las anteriores definiciones y de las opiniones que en general los tratadistas del Derecho Tributario han expresado, podemos aducir las siguientes características que han sido resaltadas a los tributos, en comparación a los otros ingresos que percibe el Estado:

⁸² Tesis: I.150.A. J/9, Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por Tribunal Colegiado, con datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 164649; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXXI, Abril de 2010; Página: 2675; Rubro: TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.

- 1) Carácter público.- El jurista mexicano De la Garza⁸³ expone que el tributo tiene un carácter público al formar parte del Derecho Público, ello a razón de que el tributo, mismo que genera un ingreso al Estado, es una expresión de su Soberanía, o bien, de su potestad de imperio.

Esta postura, la de considerar a tributo como una prestación coactiva impuesta por el Estado, Ferrerio Lapatza la denomina como una **acepción vulgar del tributo**, considerándola como un vestigio de la primera explicación jurídica del tributo derivada de una relación de poder, donde el tributo se concibe como una manifestación unilateral del Estado, misma que critica considerando que dicha postura era aplicable en su momento –finales de siglo XIX e inicios del XX- pero inaplicable el Estado de Derecho vigente.

Esta teoría se contrapone a la que impera al considerar al tributo como una **relación obligatoria** resultado de una vinculación jurídica entre dos sujetos de derecho; de tal manera que la norma jurídica es la que confiere al Estado el poder de exigir el tributo. Desde esta concepción, el Estado acreedor y el contribuyente deudor, están en una posición de igualdad, situada por debajo e inferior a la Ley. Ello, aunado principio de separación de poderes aplicado al poder tributario, en el que éste se manifiesta, en primer lugar, por una pluralidad de sujetos indeterminados en la emanación de normas jurídicas tributarias; en segundo término, la Administración que aplica de forma efectiva dichas normas jurídicas tributarias. Las premisas de la teoría obligacional son compatibles con la idea del Estado democrático de

⁸³ DE LA GARZA, S.F., *op. Cit.* pág. 322

Derecho⁸⁴. Aceptamos ésta teoría de relación obligatoria del tributo explicada, por las razones en las que se sustenta, antes expuestas.

Por otra parte, el carácter público del ingreso tributario, ilustra Rivas Nieto, deriva de que el acreedor es un ente público, y no al régimen jurídico aplicable⁸⁵. Por la misma razón, que el acreedor es un ente público, la obligación tributaria se encuentra regulada por el Derecho Público⁸⁶; Vicente-Arche, explica que “cuando se dice que la obligación tributaria es una obligación de Derecho público, se está por tanto, haciendo referencia, al interés protegido y a la naturaleza de uno de los sujetos, pero en modo alguno a la prestación objeto de la obligación, al débito impositivo, que continua siendo (en su patrimonialidad) de la misma naturaleza que en las obligaciones de derecho privado”⁸⁷.

- 2) Ingreso en dinero o en especie.- Aunque la doctrina española, en su mayoría, considera que el tributo una prestación patrimonial dineraria, los juristas Giuliani Fonrouge y De la Garza, incluso desde sus definiciones de tributo, descartan la exclusividad de que ese ingreso tributario sea únicamente una suma dineraria, considerando también que dicho ingreso

⁸⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J., *op. Cit.*, pág. 325-326.

⁸⁵ RIVAS NIETO, E. Los tributos atípicos, España, Marcial Pons, 2006, pág. 33

⁸⁶ Bodenheimer, realiza una enriquecedora explicación respecto al Derecho Público y Derecho Privado, donde ambas convergen, precisando: “Por su propia naturaleza el Derecho es un término medio ente la anarquía y el despotismo. Trata de crear y mantener un equilibrio entre esas dos extremas de la vida social. Para evitar la anarquía, el Derecho limita el poder de los individuos particulares; para evitar el despotismo, enfrenta el poder del Gobierno. La limitación legal del poder de los particulares o grupos privados se denomina Derecho Privado. La limitación legal del poder de las autoridades públicas se denomina Derecho Público. La función general de ambas ramas del Derecho es esencialmente la misma, consiste en la creación de restricciones al ejercicio arbitrario e ilimitado del poder”. BODENHEIMER, E., *Teoría del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, 2da. Edición en Español, México, 1994; pág. 28

⁸⁷ Citado por RIVAS NIETO, E., *op. Cit.* pág., 37. (Lo subrayado es nuestro)

pueda ser en especie. En la actualidad, en el Estado Mexicano existen contribuciones en especie, ejemplo de ello lo encontramos en la Ley de ordenamiento territorial de los asentamientos humanos y de desarrollo urbano del Estado de Nuevo León, mediante el cual se exige el pago de un derecho, ya sea en dinero o en especie.

- 3) Obligación ex-lege.- El tributo es una obligación *ex-lege* a razón de tiene su origen en un presupuesto establecido en una Ley, que una vez materializado por un hecho real que se ajuste a tal hipótesis genera la obligación tributaria. En oposición a las obligaciones *ex-lege* se encuentran las obligaciones *ex-contractu* las cuales nacen de la voluntad del obligado.

Esta característica del tributo se encuentra en el aforismo jurídico “*nullum tributo sine lege*” el cual niega la existencia de un tributo que no esté previsto en ley, exigencia que se encuentra recogida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV; también identificado como el *principio de legalidad* tributaria, al amparo del cual los elementos del tributo deben estar previstos en ley.

- 4) Fin recaudatorio.- En principio, la doctrina señalaba que el objetivo del tributo era proporcionar recursos al Estado para el sostenimiento del gasto público. Sin embargo, existe una aceptación de que el tributo puede perseguir otros fines buscados por el Estado, convirtiendo a dicha figura jurídica como un instrumento de política económica, ambiental o social, reconociendo al tributo una finalidad extrafiscal. Sin embargo, no debemos omitir que de acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna establece que la obligación

de cubrir al gasto público, de ahí la polémica de los tributos extrafiscales en nuestro país, de lo que nos ocuparemos en el siguiente capítulo.

- 5) Deben ser justos.- Siguiendo a De la Garza, agregamos esta quinta característica de los tributos, en la cual referiremos que los tributo deberán establecerse atendiendo a los principios de equidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, con los cuales se pretende hacer una distribución justa de la carga tributaria, pues a través del principio de equidad se tutela un tratamiento igual a todos los sujetos de una obligación tributaria, y a través del principio de proporcionalidad, se garantiza que las personas contribuyan al gasto público en función de su propia capacidad contributiva.

3. CLASIFICACIÓN

La doctrina española, de forma mayoritaria, reconoce expresión de los tributos a través de tres figuras, impuestos, derechos y contribuciones. Al respecto De la Garza y Venegas Álvarez, coinciden en dicha separación tripartita.

En lo que respecta la legislación mexicana, el Código Fiscal de la Federación, en su art. 2 clasifica a las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Por su parte la legislación española se apega a la clasificación tripartita reconociendo en la Ley 58/2003 General Tributaria a los tributos en: impuestos, tasas (derechos) y contribuciones especiales.

Ahora bien, es importante señalar que con independencia de la denominación que le pudiesen dar a una contribución por parte del legislador, la identificación del tributo debe atenderse a su propia naturaleza, atendiendo a las características del mismo, siendo el hecho imponible de la contribución el que servirá como elemento de identificación, toda vez que en este se ubica la situación, hecho, acto, o actividad denotativa de capacidad contributiva, es decir, el objeto de tributación; y solo cuando existan no se sea claro el objeto de tributación, se acudirá a la base gravable para la determinación de la naturaleza de la contribución, así lo ha interpretado nuestro órgano de control constitucional⁸⁸. Aclarado lo anterior, el siguiente paso es el análisis de cada una de las formas tributarias.

3.1 Impuestos

Los impuestos constituyen la principal fuente de ingreso de todo estado moderno y es una de las formas esenciales de contribuir para los gastos públicos, que es el destino del producto de los impuestos; por eso constituye una de las

⁸⁸ Tesis: P./J. 72/2006, Jurisprudencia derivada de una Acción de Inconstitucionalidad, aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dieciséis de mayo de dos mil seis, con los siguientes datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 174924; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Junio de 2006; Página: 918; rubro: CONTRIBUCIONES. EN CASO DE EXISTIR INCONGRUENCIA ENTRE EL HECHO Y LA BASE IMPONIBLES, LA NATURALEZA DE LA MISMA SE DETERMINA ATENDIENDO A LA BASE.

Tesis: IV.2o.A.34 A, Tesis Aislada aprobada por Tribunal Colegiado, con datos de localización: Época: Novena Época, Registro: 187270, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Abril de 2002, Página: 1239; Rubro: CONTRIBUCIONES. LAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 149 DE LA LEY DE ORDENAMIENTO TERRITORIAL DE LOS ASENTAMIENTOS HUMANOS Y DE DESARROLLO URBANO DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, EN ATENCIÓN A SU NATURALEZA Y ESENCIA, CONSTITUYEN UN DERECHO Y NO UN IMPUESTO, INDEPENDIENTEMENTE DE SU DENOMINACIÓN LEGAL

figuras jurídicas tributarias más estudiadas por la doctrina, existiendo tantos análisis y definiciones como tratadistas.

Para Ferreiro Lapatza destaca el impuesto sobre las otras expresiones del tributo, pues desde su perspectiva el impuesto guarda mayor identidad al concepto e idea general del tributo, al grado tal de emplear el mismo concepto para ambas figuras jurídicas –tributo e impuesto- y marcando una diferencia entre el impuesto respecto de las tasas y contribuciones especiales, las cuales distingue por características añadidas, especial o excepcional frente a la idea general del tributo⁸⁹.

Los juristas dirigidos por Menéndez Moreno definieron al impuesto como la obligación legal y pecuniaria establecida a favor de un ente público en régimen de derecho público, cuyos destinatarios manifiestan una capacidad económica caracterizada negativamente por la ausencia de actuación administrativa y positivamente por gravar su renta, patrimonio o consumo”, y aclara, que al referirse a esa dimensión negativa, al no producirse actividad alguna por parte de los entes públicos, como acontece en cambio con las contribuciones especiales y derechos, por otra parte, el aspecto positivo se denota en la capacidad económica que se pretende gravar con los diversos impuestos⁹⁰.

El jurista mexicano De la Garza identifica al impuesto, como una “prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un

⁸⁹ FERREIRO LAPATZA J.J., *Op. Cit.*, pág. 340-341

⁹⁰ MENÉNDEZ MORENO, A. *El al, op. Cit.* pág. 164.

hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”⁹¹.

En lo que hace al concepto legal del impuesto es de señalarse que la Ley General Tributaria española, también identificada como Ley 58/2003, señala que los impuestos “son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

En lo que respecta a la legislación mexicana, no se define el impuesto, lo identifica diferenciándolo por exclusión de las otras expresiones del tributo establecidas en el Código Fiscal de la Federación, precisando en su numeral 2, que los impuestos, son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en situación jurídica o de hecho prevista por la misma, distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV del mismo artículo. Es decir, sin señalar qué son los impuestos, solo refiere que éstos no son aportaciones de seguridad social, tampoco contribuciones de mejoras y ni derechos.

Los sujetos obligados al pago de los impuestos, como lo determina el legislador mexicano, son las personas físicas y morales que realicen las situaciones jurídicas o de hechos previstas como generadoras de la obligación fiscal, de acuerdo con las leyes respectivas, denominadas por la propia legislación “contribuyentes”.

⁹¹ DE LA GARZA, *op. Cit.*, pág. 377.

Como antecedente histórico es de mencionar que en el Código Fiscal de la Federación de 1967 sí conceptualizaba al impuesto, particularmente, en su artículo 2, disponía que de los impuestos eran las prestaciones en dinero o en especie que fijaba la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de las personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos.

3.1.1. Características de los impuestos

Las características que tienen los impuestos, atendiendo a nuestro ordenamiento jurídico y doctrina, son las siguientes:

1. Contribución reconocida en Ley: Los impuestos se encuentran identificada como tal en el artículo 2º de Código Fiscal de la Federación.
2. Son prestaciones a cargo de las personas físicas y morales: ya que estas realizan las situaciones jurídicas o de hechos consideradas por la ley como generadoras de obligaciones fiscales, además por que el contribuyente no recibe nada a cambio de forma inmediata; lo que lleva a recibir de manera mediana, son los beneficios de los servicios públicos generales indivisibles.
3. Deben establecerse en una ley: estas características derivan del contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la federación, del Distrito Federal, estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; y del artículo 73, fracción VII de la propia Constitución Federal, que señala como facultad del Congreso de la Unión, discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el

presupuesto. Estos dos preceptos constitucionales ordenan que los impuestos sean establecidos en una ley formal y materialmente legislativa, o sea expedida por el Congreso de la Unión (Poder Legislativo), salvo las cosas de excepción del decreto-ley y decreto delegado, con efectos jurídicos generales.

4. El pago del impuesto es obligatorio: esta característica deriva de los contenidos del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que señala como obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la federación, del Distrito Federal, estado y municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes; además de que la obligatoriedad es una característica esencial de toda ley. Sin embargo, tenemos que dicha obligación no nace materialmente de la ley, porque se establece únicamente los supuestos, que una vez realizados por los particulares, genera la obligación con cargo al contribuyente, el cual no puede dejar de pagar el impuesto causado, ni la autoridad puede dejar de exigir su pago de acuerdo con las disposiciones fiscales respectivas para no incurrir en violación a la ley.
5. Debe ser proporcional y equitativo: esta característica de los impuestos deriva de los contenidos del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la federación, del Distrito Federal, estado y municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes. Que la contribución sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma forma a todos los individuos que se encuentren en la misma

situación; que sea equitativa, significa que el impacto de la contribución sea el mismo para todos de acuerdo a su real capacidad contributiva.

6. *El impuesto debe establecerse a favor de la administración activa:* el artículo 74, fracción IV de la Constitución Federal, señala como facultad del poder legislativo, la de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primeramente las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo; a su vez el artículo 73 fracción VII de la propia Constitución Federal, señala como facultad de Congreso de la Unión, imponer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, el cual es ejercitado por la administración activa de la Federación.
7. *El impuesto debe determinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos:* En términos del artículo 73, fracción VII y 74, fracción IV de la Constitución Federal, a que se ha hecho referencia en el punto anterior, el producto de los impuestos debe destinarse a cubrir únicamente los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación; además, por ser una obligación impuesta por el artículo 31, fracción IV de la propia Constitución, la de contribuir al gasto de la federación.
8. Se distinguen de los derechos y contribuciones especiales, en que el hecho imponible de los impuestos no responde a una actividad administrativa del Estado, característica que ha sido referenciada por diversos autores, entre

ellos, De la Garza, como podemos apreciar de la definición de impuesto antes citada, así como por los españoles Cazorla Prieto⁹², Martin Queralt⁹³.

3.1.2. Clasificación de los impuestos

Así como ha sido destacado el desarrollo del derecho tributario, sobre las otras ramas del derecho financiero, es notorio el estudio que se ha realizado del impuesto de forma superior a las otras manifestaciones del tributo –contribuciones especiales y tasas-. De ese asiduo análisis se han identificado diversas clasificaciones de los impuestos, las cuales, desde la óptica de Martin Queralt⁹⁴, se centran en el presupuesto de hecho del impuesto, teniendo como resultado las siguientes:

A. Directos e indirectos.- El jurista De la Garza realiza una fuerte crítica respecto esta clasificación quien estima que tiene poco de jurídico, de nula relevancia en nuestro país, además del hecho que genera confusión por su carácter impreciso. Coincide en éste último aspecto Martin Queralt, al precisar que esta clasificación tiene perfiles sumamente borrosos⁹⁵.

No obstante la crítica expuesta por De la Garza, éste realiza una rescatable sistematización de las teorías que se desarrollaron en torno a esta clasificación del impuesto, mismo que a continuación se expresan:

⁹² CAZORLA PRIETO, L.M., *op. Cit.*, pág.302.

⁹³ MARTIN QUERALT, J., *Et. Al. op. Cit.*, pág. 82

⁹⁴ MARTIN QUERALT, J., *et. Al.*, *op. Cit.*, pág. 83

⁹⁵ MARTIN QUERALT, J., *et. Al.*, *op. Cit.*, pág. 84

Clasificación basada en la incidencia del impuesto. Según un criterio, son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio; de acuerdo con este criterio sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos de trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en esa forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio. En cambio, son impuestos indirectos aquellos que, por el contrario, el sujeto pasivo, puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo, sería, en nuestro sistema fiscal, el impuesto al valor agregado, pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco federal.

Este criterio, aunque es muy sugestivo, ha sido criticado por muchos cultivadores de la ciencia y del derecho financiero. Siendo ilustrativa la crítica de Jarach: “Este significado dado a impuestos directos e indirectos no es el que acepte, ni el que acepta mi escuela, que parte esencialmente de que de ningún impuesto puede saberse, a priori, si se traslada a no; de que todos los impuestos, en determinadas condiciones, son susceptibles de traslación, sobre todo aquellos que recaen sobre fenómenos del mercado y que, por lo tanto, tienen efecto sobre los precios. He dicho todos aquellos impuestos que recaen sobre fenómenos del mercado y de los precios, porque hay algunos que recaen sobre fenómenos de la vida civil y que se hallan fuera del mecanismo de los precios, como el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, respecto del cual quien está gravado es el

heredero, o sea, el beneficiario de un enriquecimiento que se opera fuera del mecanismo de los precios y en virtud de leyes civiles. De modo que podrán verificarse ciertos efectos económicos indirectos, como la disminución del ahorro, muy a largo plazo, en virtud del efecto psicológico del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, o bien otros efectos como la fuga de capitales cuando la presión tributaria en esta materia se vuelva insoportable y por lo cual los capitales emigran en busca de mejores horizontes; pero a falta de precios, falta también la condición necesaria para que pueda existir traslación. Todos los demás impuestos que recaen sobre fenómenos de mercado tienen posibilidad de traslación, y un mismo impuesto a los ingresos brutos, como nuestro impuesto a las actividades lucrativas, de carácter provincial o municipal, se traslada o no, según las condiciones del mercado, según el grado de poder monopolístico de las empresas que está actuando en un régimen de competencia imperfecta. Es equivocado, pues, fundar una distinción, entre impuestos directos e indirectos únicamente sobre la posibilidad de traslación, ya que un impuesto, en ciertas condiciones, puede trasladarse y en otras no”⁹⁶.

Criterio administrativo, o del patrón. Otro criterio, más aceptado por la generalidad de los tratadistas, es el que considera como impuestos directos los que gravan periódicamente –mensual, anualmente, etc.-, situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales; tales situaciones pueden ser la posesión de ciertos bienes creadores de renta o estimados como

⁹⁶ Citado por De la Garza S. F., *op. Cit.*, pág. 388

signos de la misma, tales como el impuesto predial, el impuesto por el uso o tenencia de automóviles, o bien el ejercicio de una actividad lucrativa, como el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre valor agregado.

En cambio, de acuerdo con este criterio, son impuestos indirectos aquellos que tiene como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes. Tales son los casos del impuesto sobre adquisición de inmuebles o el impuesto sucesorio.

Sin embargo, este criterio también ha recibido críticas. Por ejemplo: muchos se rehúsan a aceptar que un impuesto como el sucesorio, de tasa progresiva y altamente personalizado sea considerado como un impuesto indirecto y otros señalan que una pequeña variación en la técnica de un impuesto, por ejemplo, el sistema de recaudación del impuesto sobre la renta a los productos del trabajo (salarios), puede hacer cambiar el mismo impuesto de una a otra clasificación.

Criterio basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva. Este criterio De la Garza lo atribuye al jurista Jarach, el cual explica de la manera siguiente: “La teoría que prevalece hoy es que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones llamadas directas de la capacidad contributiva, y ésta no es una mera tautología, sino que se entiende por manifestaciones directas aquellas donde la riqueza se evidencia respectivamente en su aspecto dinámico y estático. En cambio, son manifestaciones indirectas todas aquellas en que no se toma como base de la imposición la riqueza en sí, ya sea en el aspecto estático o

dinámico, sino otras manifestaciones como los consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base la riqueza misma⁹⁷.

Conclusión. De las teorías antes expuestas De la Garza concluye que todas tienen objeciones, porque en determinados casos se encuentran deficiencias en su aplicación, lo que es natural, por tratarse la ciencia financiera de una ciencia social, y por tanto, no exacta. Por otra parte, un mismo impuesto puede quedar clasificado de idéntica manera no obstante la diversidad de los criterios clasificadores.

B. Reales y personales.- Los impuestos reales son los que gravan una manifestación de la riqueza, sin tomar en consideración a la persona poseedora de esa riqueza, por ejemplo, la riqueza que genera un bien inmueble, la fabricación de un determinado producto, etc. Los impuestos reales han sido definidos claramente por Jarach como “aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva”.⁹⁸ Ejemplo de ellos son el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos o el impuesto predial (municipal) aplicado sobre la propiedad del inmueble.

En cambio, el impuesto personal, recae sobre la riqueza relacionada a una persona, teniendo en consideración las situaciones particulares del sujeto. El

⁹⁷ Citado por DE LA GARZA, *op. Cit.*, pág. 389.

⁹⁸ Citado por DE LA GARZA, *op. Cit.*, pág. 389.

mejor ejemplo en la legislación mexicana es el Impuesto Sobre la Renta que grava los ingresos globales de las personas físicas y morales.

C. Objetivos y subjetivos.- Los impuestos objetivos son aquellos que gravan la riqueza sin tener en cuenta la situación personal del sujeto pasivo del impuesto. El jurista argentino Jarach centra el elemento del impuesto objetivo en la siguiente expresión: "...el legislador no define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible...." ⁹⁹.

Los impuestos subjetivos tienen en consideración la situación personal del sujeto pasivo a la hora de determinar la exigencia de la obligación tributaria y su cuantía.

Para Collado Yurrita, los impuestos objetivos, "no se le tiene presente a la persona en si misma considerada, sino que lo relevante para establecer su naturaleza es si se tiene en cuenta o no las circunstancias personales o familiares que rodean al sujeto pasivo, (...). Por el contrario tendrá carácter subjetivo aquellos que a la hora de cuantificar la presencia tributaria se acomodaran a las circunstancias personales del sujeto que ha realizado el hecho imponible"¹⁰⁰.

D. Sobre la renta, el capital y el consumo.- Esta clasificación tiene como criterio los recursos económicos gravados por el impuesto y distingue tres clases:

⁹⁹ Citado por DE LA GARZA, S.F., *op. Cit.* pág. 391

¹⁰⁰ COLLADO YURRITIA, M.A., y LUCHENA MOZO, G.M., "Los tributos", en AA.VV., *Manual General de Derecho Financiero*, tomo I, vol. I y II, ed. Comares, 3ª ed. Granada, 1998, pág. 246.

impuestos sobre la renta, impuestos sobre el capital e impuestos sobre el gasto o consumo.

- **Impuestos sobre la renta:** El impuesto sobre la renta se propone gravar la riqueza en formación. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provenga de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos.

Los autores distinguen varias clases de renta. Hay en primer lugar la renta bruta que es aquella que se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta. Es el caso, por ejemplo, del impuesto sobre la renta que deben pagar las personas físicas contribuyentes menores que realizan actividades empresariales o el impuesto que pagan las personas físicas por los rendimientos de su trabajo prestado en condiciones de dependencia, en el sistema rentario mexicano.

La renta neta es aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta. A este tipo de renta se aproxima el ingreso gravable del impuesto al ingreso de las personas físicas de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La renta libre es la que queda al contribuyente después de deducir, no sólo los gastos de producción de la renta, sino también las cargas de todas clases que puedan recaer sobre ella. A esta renta se aproxima el ingreso gravable por el impuesto al ingreso de las personas físicas en el Derecho Mexicano y el personal “income tax” en el sistema fiscal federal norteamericano.

La renta legal es la que resulta de deducir de los ingresos totales sólo aquellos que la ley autoriza. La renta legal puede coincidir o aproximarse a la renta bruta, a la renta o a la renta libre, según el tratamiento a cada caso le haya dado el legislador. En realidad, siempre hay una renta que se determina por las reglas legales, porque el legislador no deja el contribuyente en libertad para determinar a su arbitrio el ingreso gravable.

También se hace la distinción entre las rentas fundadas y las no fundadas, con objeto de realizar un postulado de la política fiscal que consiste en gravar más fuertemente aquéllas que éstas. Son rentas fundadas las que provienen del capital y no fundadas las que proceden del trabajo.

- **Impuestos sobre el capital:** Según Sergio Francisco De La Garza, son “Los impuestos sobre el capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes. Es conveniente distinguir entre el capital como materia imponible, el capital como base de impuestos y el capital como fuente de impuestos.

El capital puede ser la materia imponible de muchos impuestos. Por ejemplo, el general property tax norteamericano es un impuesto cuya materia imponible es el capital de las personas, representado por todos sus elementos muebles e inmuebles. En nuestro derecho, entre otros, tienen como materia imponible representada por capital el impuesto predial, el impuesto sucesorio y el impuesto federal sobre uso y tenencia de vehículos.

El capital puede ser la base de un impuesto, que puede tener como fuente el propio capital o la renta que produce ese capital. El impuesto predial del Distrito Federal que grava los inmuebles arrendados tiene como base y como

fueron la renta que producen dichos inmuebles; en cambio, el mismo impuesto predial del Distrito Federal, cuando grava inmuebles no arrendados, tiene como base el capital (valor catastral) y como fuente el capital general o las rentas del contribuyente, el impuesto sucesorio tiene como base el capital heredado (porción hereditaria) y como fuente el ingreso recibido por el heredero, el impuesto sobre adquisición de inmuebles que grava las compraventas de ellos tiene como base el valor pericialmente fijado de dichos bienes y lo mismo sucede con la mayor parte de los impuestos municipales de traslación de dominio; la materia imponible es el capital representado por el inmueble (capital vendido); y la fuente del impuesto es el propio capital (inmueble) convertido en el precio que para el comprador.

Por tanto, esta clasificación y la distinción correlativa entre impuestos sobre la renta e impuestos sobre el capital requieren un estudio concreto de cada caso y no basta la denominación del impuesto para saber si realmente es un impuesto de una u otra clase.

La mayor parte de los impuestos sobre el capital gravan determinados elementos del capital de los contribuyentes. Los impuestos generales sobre el capital significan una amputación general y simultánea de todos los capitales privados y no pueden establecerse más que en circunstancias extraordinarias, tales como el estado de guerra o de calamidad pública¹⁰¹.

- **Impuestos sobre los gastos o consumos:** La clasificación de impuestos sobre el pago comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el

¹⁰¹ DE LA GARZA, S. F., op. cit., pág. 393-394.

consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Ejemplo de impuestos al consumo o al gasto son el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre teléfonos, el impuesto a la producción y consumo de cerveza, etc. Muchos de los impuestos que tiene el nombre de impuestos a la producción quedan comprendidos dentro de esta categoría, porque es virtud de la traslación del impuesto vienen a gravar los gastos o consumos de la población.

E. Impuestos periódicos e instantáneos.- Ferreiro Lapatza, ilustra señalando que “son impuestos instantáneos aquellos cuyo hecho imponible se agota por su propia naturaleza en un cierto periodo de tiempo y es teniendo en cuenta por la Ley sólo en cuanto se ha realizado completamente”, en contraste, los impuestos periódicos son “aquéllos cuyo presupuesto de hecho es una situación o un estado que se prolonga indefinidamente por el tiempo”¹⁰². Ejemplo de éstos los encontramos, respectivamente, en el impuesto que grava de transmisión de dominio de un inmueble y en el impuesto predial que graba la propiedad del bien inmueble.

Según Collado Yurrita, “son los que se encuentran directamente relacionados con el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible (....) es cuyo hecho imponible se agota por su estructura y naturaleza en un solo acto. (....) en cambio los impuestos periódicos son aquellos, por contraposición a

¹⁰² FERREIRO LAPATZA, *op. Cit.* pág.344

los instantáneos, cuyo presupuesto de hecho tiende a reproducirse en el tiempo”¹⁰³.

3.2 Aportaciones de seguridad social

El carácter de contribución que en el Estado Mexicano se le reconoce a las aportaciones de seguridad social parte de la base el legislador le dio tal carácter, tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en el Código Fiscal de la Federación, poniendo a su disposición la misma estructura jurídica de las otras contribuciones (impuestos, derechos y contribuciones de mejoras), como el de constituir créditos fiscales, facilitando su cobro los organismos descentralizados, creados en la materia, en virtud de que pueden aplicar en procedimiento administrativo de ejecución, dotándolos de un instrumento privilegiados, indispensable, para que cobren en forma oportuna, rápida y fácilmente, las aportaciones de seguridad social no cubiertas por los sujetos obligados dentro de los plazos legales respectivos, en términos de la ley correspondiente.

Quedando definidas las aportaciones de seguridad social en el artículo 2º fracción II, del Código Fiscal de la Federación como las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

¹⁰³ COLLADO YURRITA, M. A., y LUCHENA MOZO, G. M., *op. Cit.*, pág. 247.

Cabe destacar que la materia de seguridad social se divide en dos grandes ramas, la seguridad social que surge de la relación del patrón y trabajador, donde el patrón es una persona física o moral particular, siendo objeto esta de la Ley del Seguro Social. La otra rama de la seguridad social es la que atañe a las relaciones del patrón y trabajador, donde el patrón es un ente público; ya sea del orden federal o estatal, así pues existe diversas leyes que se encargan de la seguridad social de los trabajadores al servicio del Estado, encontrando a la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, entre otras, expedidas por las legislaturas de los Estados.

Por otra parte, el Poder Judicial de la Federación mediante sus diversos criterios jurisprudenciales emitidos, mismos que son fuente de derecho y de observancia obligatoria reconoce el carácter de contribución de la aportación de seguridad –primeramente concedido por el legislador mexicano-; y al reconocerle el carácter de contribución, lo sujeta a los principios tributarios contenidos en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna¹⁰⁴.

Sin embargo, hasta el momento -o por lo menos que nosotros hayamos encontrado lo contrario- el poder judicial de la federación no han realizado un análisis de la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social en el que de forma la identifique específicamente como un impuesto, derecho o contribución

¹⁰⁴ Tesis: P./J. 35/98, Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el seis de julio de mil novecientos noventa y ocho, con los siguientes datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 195855; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Julio de 1998; Página: 28; Rubro: INFONAVIT. LAS APORTACIONES PATRONALES TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

de mejora; en el acercamiento más próximo respecto de la naturaleza jurídica el Poder Judicial de la Federación ha expresado que las aportaciones son contribuciones de derecho público de origen gremial¹⁰⁵.

La jurista española Rivas Nieto, en un interesante estudio realizado en torno a la figura tributaria, el cual centra en los tributos atípicos, después de realizar un análisis de las contribuciones de seguridad social concluye afirmando que “en realidad, se trata de un impuesto parafiscal por dos razones: en primer lugar, puesto que estas prestaciones no son recaudadas por la Administración financiera del Estado, sino por gestoras de la Seguridad Social, que son entes públicos diferentes al Estado que poseen (sic) autonomía propia sin injerencias de la Administración financiera para poder percibir las; y, en segundo lugar, porque esta afectadas a una finalidad determinada”¹⁰⁶.

3.2.1. Características de las aportaciones de seguridad social

Del análisis de las aportaciones de seguridad social, se advierten que éstas prestan las siguientes características:

1. Son contribuciones por el reconocimiento expreso de la legislación mexicana.
2. Deben y están establecidas en una ley.
3. Derivan esencialmente de las relaciones de trabajo entre patrones y trabajadores y, excepcionalmente, cuando se permite su incorporación

¹⁰⁵ Este pronunciamiento por parte del Poder Judicial de la Federación quedó asentado en el Informe rendido por el entonces Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en 1972, el cual es citado por DE LA GARZA, S.F. *op. Cit.*, pág. 366

¹⁰⁶ RIVAS NIETO, E. *op. cit.* pág. 128

voluntaria a los particulares, a los organismos encargados de la realización de la seguridad social.

4. Son a cargo de personas físicas o morales, que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a cargo de las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.
5. Cuando se trata de cuotas, constituyen un salario solidarizado, con el carácter de una prestación del patrón a favor del trabajador.
6. Cuando se trata de capitales constitutivos, son la consecuencia de deber de los patrones de indemnizar a los trabajadores por accidente y enfermedades profesionales.
7. Tiene su fundamento en el artículo 123, apartado A, fracciones XII, XIV y XXIX y apartado B, fracciones XI, XIII, XIII bis y XIV de la Constitución Federal, y no tiene relación directa con el artículo 31 fracción IV de dicho ordenamiento, que entáblese la obligación de los mexicanos de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos.
8. Los requisitos de proporcionalidad y equidad, no rigen para las aportaciones seguridad social, los cuales son propios de las contribuciones (impuesto, derechos, y contribuciones de mejora).
9. Son a favor de las entidades o dependencias públicas federales o locales, y de los organismos descentralizados que tengan a su cargo la realización de la seguridad social.

3.2.2. Sujetos pasivos de las aportaciones de seguridad social

Los sujetos pasivos de las aportaciones de seguridad social son las personas físicas y morales que tengan obligaciones en materia de seguridad social, así como las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el Estado o los organismos descentralizados. La materia de seguridad social tiene su base constitucional en el artículo 123, apartado A, fracciones XII, XIV y XXIX y apartado B, fracciones XI, XIII, XIII bis y XIV de la Carta Magna, mismos que disponen expresamente:

“Artículo 123. *Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley.*

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A. *Entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo:*

...

XII. *Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que*

permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.

Se considera de utilidad social la expedición de una ley para la creación de un organismo integrado por representantes del Gobierno Federal, de los trabajadores y de los patrones, que administre los recursos del fondo nacional de la vivienda. Dicha ley regulará las formas y procedimientos conforme a los cuales los trabajadores podrán adquirir en propiedad las habitaciones antes mencionadas.

Las negociaciones a que se refiere el párrafo primero de esta fracción, situadas fuera de las poblaciones, están obligadas a establecer escuelas, enfermerías y demás servicios necesarios a la comunidad.

*Además, en esos mismos centros de trabajo, cuando su población exceda de doscientos **(sic DOF 09-01-1978)** habitantes, deberá reservarse un espacio de terreno, que no será menor de cinco mil metros cuadrados, para el establecimiento de mercados públicos, instalación de edificios destinados a los servicios municipales y centros recreativos.*

Queda prohibido en todo centro de trabajo, el establecimiento de expendios de bebidas embriagantes y de casas de juego de azar.

...

XIV. Los empresarios serán responsables de los accidentes del trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patronos deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aún en el caso de que el patrono contrate el trabajo por un intermediario.

...

XXIX. Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares”.

B. Entre los Poderes de la Unión, el Gobierno del Distrito Federal y sus trabajadores:

...

XI. La seguridad social se organizará conforme a las siguientes bases mínimas:

a) *Cubrirá los accidentes y enfermedades profesionales; las enfermedades no profesionales y maternidad; y la jubilación, la invalidez, vejez y muerte.*

b) *En caso de accidente o enfermedad, se conservará el derecho al trabajo por el tiempo que determine la ley.*

c) *Las mujeres durante el embarazo no realizarán trabajos que exijan un esfuerzo considerable y signifiquen un peligro para su salud en relación con la gestación; gozarán forzosamente de un mes de descanso antes de la fecha fijada aproximadamente para el parto y de otros dos después del mismo, debiendo percibir su salario íntegro y conservar su empleo y los derechos que hubieren adquirido por la relación de trabajo. En el período de lactancia tendrán dos descansos extraordinarios por día, de media hora cada uno, para alimentar a sus hijos. Además, disfrutarán de asistencia médica y obstétrica, de medicinas, de ayudas para la lactancia y del servicio de guarderías infantiles.*

d) *Los familiares de los trabajadores tendrán derecho a asistencia médica y medicinas, en los casos y en la proporción que determine la ley.*

e) *Se establecerán centros para vacaciones y para recuperación, así como tiendas económicas para beneficio de los trabajadores y sus familiares.*

f) *Se proporcionarán a los trabajadores habitaciones baratas, en arrendamiento o venta, conforme a los programas previamente*

aprobados. Además, el Estado mediante las aportaciones que haga, establecerá un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de dichos trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, o bien para construirlas, repararlas, mejorarlas o pagar pasivos adquiridos por estos conceptos.

Las aportaciones que se hagan a dicho fondo serán enteradas al organismo encargado de la seguridad social regulándose en su Ley y en las que corresponda, la forma y el procedimiento conforme a los cuales se administrará el citado fondo y se otorgarán y adjudicarán los créditos respectivos.

...

XIII. *Los militares, marinos, personal del servicio exterior, agentes del Ministerio Público, peritos y los miembros de las instituciones policiales, se regirán por sus propias leyes.*

...

Las autoridades del orden federal, estatal, del Distrito Federal y municipal, a fin de propiciar el fortalecimiento del sistema de seguridad social del personal del Ministerio Público, de las corporaciones policiales y de los servicios periciales, de sus familias y dependientes, instrumentarán sistemas complementarios de seguridad social.

El Estado proporcionará a los miembros en el activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, las prestaciones a que se refiere el inciso f) de la fracción XI de este apartado, en términos similares y a través del organismo encargado de la seguridad social de los componentes de dichas instituciones.

XIII bis. *El banco central y las entidades de la Administración Pública Federal que formen parte del sistema bancario mexicano regirán sus relaciones laborales con sus trabajadores por lo dispuesto en el presente Apartado.*

XIV. *La ley determinará los cargos que serán considerados de confianza. Las personas que los desempeñen disfrutarán de las medidas de protección al salario y gozarán de los beneficios de la seguridad social”.*

3.2.3. Nacimiento o causación de las aportaciones de seguridad social

Las aportaciones de seguridad social tienen su origen y fundamento en el artículo 123, apartado A, fracciones XII, XIV y XXIX y apartado B, fracciones XI, XIII, XIII bis y XIV de la Constitución Federal y constituyen una prestación complementaria a cargo del patrón y a favor del trabajador, cuando se trata de cuotas y del deber de indemnizar a los trabajadores por accidentes de trabajo, enfermedades profesionales cuando son capitales constitutivos, de aportaciones en favor de los trabajadores, cuando se trate de aportaciones al fondo nacional de la vivienda, para constituir depósitos a favor de los trabajadores.

En virtud de lo anterior, se tiene que las aportaciones de seguridad social se causan cuando surge la relación laboral entre el prestador del trabajo y el prestatario, como sujeto del régimen obligatorio, y cuando se trate del régimen voluntario, será cuando se realice la incorporación a dicho régimen.

Tratándose de capitales constitutivos, cuando se realiza el riesgo y el instituto correspondiente efectúa erogaciones en dinero o en especie, favor del beneficiario y a cargo del sujeto obligado (patrón).

Cuando se trate de aportaciones al Instituto Nacional de Vivienda para los Trabajadores, si surge la relación laboral entre el prestador del trabajo y prestatario.

3.2.4. Clasificaciones de las aportaciones de seguridad social

Como señalamos las aportaciones están ligadas a una relación obrero-patronal, mismas que tienen el objetivo de proporcionar una seguridad social, de ahí que clasifiquen atendiendo al bien tutelado (vivienda, retiro y demás prestaciones), así como, los institutos que administraran dichas aportaciones, de tal manea la ley de ingresos de la federación las clasifica, de la siguiente forma:

- Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones por el Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores.
- Cuotas por el seguro social a cargo de patrones y trabajadores.
- Cuotas para en sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.

- Cuotas para en Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.
- Cuotas para el Instituto de Seguridad social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

3.2.5. Organismos encargados de la seguridad social

Los organismos que en materia de seguridad social han sido creados en el ámbito federal atendiendo la naturaleza de los sujetos que sostiene esa relación obrero patronal, así pues, por un lado se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social, quien atiende la seguridad social de los trabajadores al servicio de particulares (Apartado A, del artículo 123 de la Carta Magna); en contraposición, se encuentra el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, que se encarga de la seguridad social de los trabajadores burócratas, es decir al servicio del estado (Apartado B del artículo 123 Constitucional). Por otra parte, se encuentra el Instituto de Seguridad Social para la Fuerzas Armadas Mexicanas, que se ocupa de la seguridad social de los militares. Estos Institutos de seguridad social, redundan en el orden federal los cuales funcionan y se organizan de acuerdo con su ley correspondiente. No omitiremos señalar que en cada Estado tiene su propio instituto de seguridad social.

3.3 Contribuciones de mejoras

La contribución de mejoras se encuentra determinada por el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación como una de las figuras tributarias a través de las cuales se contribuirá al gasto público del Estado Mexicano; sin embargo, es necesario aclarar primeramente que existe una aceptación generalizada de la doctrina de la relación género-especie entre las contribuciones especiales y las contribuciones de mejoras.

En este sentido, De la Garza nos da una idea del elemento que distingue a las diversas contribuciones especiales, por su parte, las contribuciones de mejoras, que resulta ser la más conocida y ampliamente utilizada es “aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales”; la contribución por gasto, con menos presencia que la anterior, es “aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que implican un gasto público o incremento en el gasto público”; y finalmente, considera también, como especie de las contribuciones especiales a las contribuciones de seguridad social, sin embargo, a nuestra opinión esta clasificación es más jurídica que doctrinal, a razón de que parte de la base de la regulación que países han realizado respecto de las cuotas de seguridad social bajo el régimen de contribución especial¹⁰⁷.

A mayor abundamiento, en un asiduo estudio de las contribuciones especiales, Ríos Granados expone que es a partir de la tesis de Giannini que se hace una distinción entre la contribución de mejoras y la contribución por gasto. Para ésta jurista mexicana las contribuciones de mejoras son “una prestación

¹⁰⁷ DE LA GARZA, S. F., op. cit. Pág. 347

obligatoria exigida por el Estado, con motivo de la obtención de una ventaja especial por determinados individuos, frente al beneficio general que la activada pública reporta a la comunidad, habiéndose recibido el beneficio como consecuencia de la realización de una determinada activada por el ente público”¹⁰⁸.

Las contribuciones de mejoras fueron conceptualizadas por el legislador mexicano, en la fracción III del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, precisando que son aquéllas establecidas en la Ley, a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas. Por su parte, el legislador español, contempla, en el inciso b), del numeral 2.2 de la Ley General Tributaria a las contribuciones especiales como “los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”. Al respecto, es importante destacar la observación de Ríos Granados, quien considera que la identificación que, como contribución especial, hace el legislador español en tal precepto es en realidad se trata de la contribución de mejoras¹⁰⁹.

Destaca la presencia de la figura tributaria de contribución de mejoras en la hacienda local en contraste a la federal, consideramos que se debe a razón de la distribución de competencias que se hace en la Constitución. En el Estado mexicano, la presencia de ésta contribución de mejoras, a nivel federal, está

¹⁰⁸ RIOS GRANADOS, G., *Tributación ambiental: la contribución por gasto*. Ed. UNAM, México, 2007, pág. 87.

¹⁰⁹ RIOS GRANADOS, G. op. Cit. pág. 141

representada únicamente por las obras de infraestructura hidráulica en términos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2015. Sin embargo, ésta situación no es exclusiva en México, sino también, sucede en España, donde la presencia de las contribuciones especiales es significativa en las Corporaciones Locales, tal como hacen notar Ferreiro Lapatza¹¹⁰ y Ríos Granados¹¹¹.

3.3.1 Características de la contribución de mejoras

Dentro de las características de la contribución de mejoras, que ha señalado la doctrina y la legislación de nuestro país, se tienen las siguientes:

1. Es una contribución, considerada como tal en el Código Fiscal de la Federación.
2. Debe estar establecida en una ley, formal y materialmente legislativa, es decir, expedida por el Congreso de la Unión, con efectos jurídicos generales.
3. Su pago es obligatorio, en términos del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.
4. Es una figura de carácter contributivo o tributario, en virtud de que el Estado le impone obligatoriamente a los particulares, surgiendo la relación fisco-contribuyente.
5. El pago que se realiza por concepto de la contribución especial, es en función del beneficio específico que determinadas personas han obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público o de interés general.

¹¹⁰ FERRERIRO LAPATZA, J. J., *op. Cit.* pág. 345

¹¹¹ RÍOS GRANADOS, G., *op. Cit.* pág. 144

6. El destino de producto de contribución especial es para satisfacción de los gastos que se originan por servicios de carácter general divisible que ocasionó la obra o servicio que beneficia toda la colectividad, pero que en forma específica favorece a determinadas personas.
7. La contribución de mejoras solamente es pagada por el particular que obtiene el beneficio directo o inmediato.
8. El monto a pagar por concepto de contribución de mejoras, está en función del grado de beneficio obteniendo o sea, es proporcional al beneficio.
9. El producto de la contribución de mejoras es a favor del Estado, o de los organismos públicos autorizados para tal efecto.
10. El servicio o la obra debe efectuarle la administración activa o delegada directamente, o a través de la licitación que se haga para tal efecto, a fin de que sean particulares los que realicen la prestación del servicio o la realización de la obra.

3.3.2. Sujeto pasivo de la contribución de mejoras

La doctrina señala dos clases de sujetos, que están obligados al pago de este gravamen, y son los siguientes:

- a) Los que encontrándose en una determinada situación, experimentan una particular ventaja económica como consecuencia de una actividad administrativa de interés general.

- b) Quienes como consecuencia de las cosas o bienes que poseen o del ejercicio de una actividad empresarial, provocan un gasto o un aumento en el gasto público.

La contribución especial está en función del beneficio que se recibe, con motivo de la realización de una obra o la prestación de un servicio de interés general.

3.3.3. Nacimiento de la contribución de mejoras

La contribución especial, se causa o nace en el momento en que el Estado pone en servicio alguna obra pública de interés general, que beneficia en forma particular al contribuyente.

No obstante lo anterior, las autoridades fiscales pueden convenir con los particulares para que éstos realicen pagos anticipados durante el desarrollo realización de la obra, para hacer menos gravosa la carga contributiva, al momento de poner el servicio o la obra a disposiciones de los particulares.

3.4 Derechos o Tasas

La figura jurídica de carácter fiscal denominada derechos es la segunda en importancia, después de los impuestos, que le proporcionan ingresos al Estado provenientes de la obligación jurídico-contributiva. La doctrina española la identifica como tasa.

Para Pugliese afirma que el derecho (tasa) corresponde “a servicios del estado de carácter jurídico administrativo que este presta en su calidad de órgano Soberano”¹¹².

Ferrerio Lapatza define a la tasa como “aquél tributo cuyo hecho imponible consiste en la realización de una actividad por la Administración que se refiere, afecta o beneficia al sujeto pasivo”¹¹³.

Según Giuliani Fourouge afirma que la tasa es “la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado”¹¹⁴.

Para Ataliba, el derecho o tasa “es el instrumento de compensación al estado por los gastos causados por la provocación o conveniencia de personas determinadas, en relación a las cuales el estado desenvuelve cierta actividad”¹¹⁵.

De acuerdo con la fracción IV del art. 2 del Código Fiscal de la Federación se pueden definir a los derechos como las contribuciones establecidas en Ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, por ejemplo: servicios migratorios, servicios consulares, registro de valores e intermediarios, registro de aeronaves, etc., así como, por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, por ejemplo,

¹¹² Citado por DE LA GARZA, S.F. *op. cit.* pág. 329.

¹¹³ FERREIRO LAPATZA, J.J. *op. cit.* pág. 347

¹¹⁴ Citado por DE LA GARZA, S.F. *op. cit.* pág. 329.

¹¹⁵ Citado por DE LA GARZA, S.F. *op. cit.* pág. 329.

concesiones mineras por hectáreas, permisos para usar o aprovechar aguas nacionales, uso o goce de la zona marítima-terrestre, etc.

La doctrina considera que el Estado justifica el cobro de los derechos, expresando que estos constituyen el equivalente o el importe de los servicios prestados por él, en forma particular; y tomando en cuenta que el interés público en la prestación de estos servicios, no es de la misma intensidad que los servicios públicos generales indivisibles, el usuario del servicio debe soportar su costo. Asimismo se justifica, cuando el Estado permite el uso o explotación de bienes de dominio público de la nación, como lo son los bosques las minas y las salinas.

En esencia el importe del servicio equivale al costo del bien o servicio prestado por el Estado. Sin embargo cuando el costo del bien sea excesivamente oneroso, en función por los gastos realizados por la prestación del servicio, el particular puede impugnar su cobro por inconstitucional, al no ser proporcional y equitativo. Cuando se cobra el derecho por el uso o aprovechamiento del bien del dominio público, su importe debe estar en función de los costos realizados por el Estado, con motivo de su funcionamiento, vigilancia y control, en cuanto a su uso o explotación.

3.4.1. Características de los derechos

1. Quien realiza el supuesto, la persona física o moral que solicita el uso o aprovechamiento del bien o el servicio, tiene la obligación de pagar el importe del derecho correspondiente conforme a la Ley Federal de Derechos.

2. La obligación de pagar esta contribución debe estar establecida en una ley, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.
3. El hecho generador de la obligación contributiva, deriva de la prestación de un servicio público particular, de carácter administrativo, o por el uso de aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.
4. El servicio debe ser prestado por la administración activa del Estado, por organismos descentralizados u órganos desconcentrados.
5. El precio que se cubre por el servicio recibido o por el uso del aprovechamiento de un bien de dominio público, debe guardar proporción con su costo, su mantenimiento o vigilancia. O sea debe ser proporcional o equitativo en términos del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

3.4.2 Sujeto pasivo del derecho o tasa

Los sujetos que intervienen en la relación jurídico-contributiva derivan de los derechos, son el Estado como sujeto activo (administración activa o delegada) y las personas físicas o morales que obtienen el bien o soliciten la prestación del servicio como sujeto pasivo de dicha relación, o se benefician por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público del Estado.

3.4.3. Nacimiento de los derechos

De conformidad con lo expuesto en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones

jurídicas o de hecho, prevista en las leyes fiscales respectivas durante el lapso en que ocurran.

Del contenido de este precepto se deduce que los derechos, al ser una clase de contribuciones, y estar previstos en la Ley Federal de Derechos, de conformidad con el artículo 1 y 2 del Código Fiscal de la Federación, su acusación o bienes que establece la mencionada Ley Federal de Derechos, y su pago debe hacerse en los términos establecidos en la misma en cuanto a su monto y naturaleza del servicio o bien de la nación.

3.4.4. Situaciones que justifican el pago de los derechos

Los tratadistas de derecho tributario sostienen que los derechos se deben pagar cuando se den o se presenten cualquiera de los siguientes supuestos:

1. En contraprestación de un servicio público particular.
2. Cuando el Estado ejerce monopolio sobre el servicio.
3. En las prestaciones de toda clase de servicios que preste el Estado.
4. Cuando el particular provoca la prestación de un servicio.
5. Cuando el particular provoca el servicio en cumplimiento de una ley.
6. Cuando el servicio es prestado tanto por la administración activa, como la administración delegado o desconcentrada.

3.5 Semejanzas y diferencias entre las contribuciones:

3.5.1 Entre impuestos y derechos.

- a) Los impuestos se utilizan para cubrir servicios públicos particulares. Su cobro puede ser por cuotas fija, proporcional o progresiva; los derechos son proporcionales a la extensión del servicio prestado y excepcionalmente a cuota fija.
- b) Los impuestos se aplican también a satisfacer otros servicios particulares, o los gastos derivados del uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la nación, los derechos únicamente para cubrir los servicios públicos particulares.
- c) El beneficio que produce el impuesto es genérico o indeterminado, esto es que la colectividad en general es la beneficiada; el derecho es específico y determinado o sea divisible o personal, en cuanto al beneficio, por el servicio por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

3.5.2. Entre impuestos, derechos y contribuciones especiales

- a) Los impuestos se utilizan para cubrir los servicios públicos generales indivisibles; los derechos, para cubrir los servicios públicos particulares, y la contribución especial para cubrir los servicios públicos generales divisibles.
- b) Los impuestos se utilizan también para satisfacer otros servicios públicos no son individuales; los derechos únicamente para cubrir los servicios públicos particulares o los gastos derivados del uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, y la

contribución especial para cubrir los servicios públicos generales divisibles.

- c) El beneficio que produce la aplicación del impuesto es genérico o indeterminado, es la colectividad la beneficiada; en el derecho es específico y determinado, particular en cuanto al beneficio obtenido por el servicio; y en la contribución de mejoras es indeterminado y en cuanto al beneficio colectivo, puesto que se trata de una obra o servicio de interés general, y en mayor o menor medida, es beneficiario.

CAPITULO TERCERO

LAS CONTRIBUCIONES EXTRAFISCALES

1. ANTECEDENTES DE LA EXTRAFISCALIDAD

Revisados los antecedentes de la extrafiscalidad, advertimos que es de reciente incursión al derecho financiero, surgiendo después de la Primera Guerra Mundial, con una presencia predominante en Francia y España.

Existen dos notas, a nuestro parecer, que sobresalen en los orígenes de la parafiscalidad: el intervencionismo económico del estado y la creación de organismos descentralizados, como podrá verse reflejado en las aportaciones que han realizado diversos fiscalistas en el estudio de esta figura tributaria, mismos que en seguida se exponen¹¹⁶.

Martin Queralt afirma que “el concepto de parafiscalidad surge de forma oficial, en 1946, en un informe sobre la situación financiera en Francia durante el periodo de 1913 a 1946, presentado por el ministro francés de Hacienda, Schuman”.

¹¹⁶ El jurista mexicano ACOSTA ROMERO señala que “la descentralización administrativa, en el sentido en el que la concebimos, tuvo su origen desarrollo teórico en Francia, a través de la institución que denominaba establecimiento público descentralizado y que obedecía a la necesidad práctica de atender un servicio público, con personal técnico especializado con independencia presupuestaria, que diera flexibilidad a las necesidades económicas del servicio y libre de los factores y problemas que impone la burocracia centralizada, ya que, de acuerdo con esas ideas, el personal tenía un estatuto jurídico y personal distinto del de la burocracia”. ACOSTA ROMERO, M., Compendio de Derecho Administrativo. Parte General., 3ra. Ed., Porrúa, México, 2000, pág. 221

Sin perjuicio de lo anterior, advierte que los cimientos de la parafiscalidad habían sido expuestos unos años antes en Italia, por el profesor Emanuele Morselli, quien sostenía que “en el Estado contemporáneo se habían superado los fines tradicionales del Estado, observa que, junto a dichos fines –que tenían carácter político-, el Estado tiene que atender a unos fines de carácter económico-social, derivados del intervencionismo en la vida económica. Los fines tradicionales se financiaban con tributos tradicionales, basados en el principio de capacidad. Por el contrario, los objetivos que se van incorporando a la acción del Estado se financian con impuestos económicos-sociales, basados no en el principio de capacidad económica, sino en principios del beneficio o del interés que para los ciudadanos tiene la actividad del Estado en estos nuevos campos”

¹¹⁷.

De la Garza, expone que “después de la Primera Guerra Mundial empezaron a surgir en los países europeos y americanos una respetable cantidad de organismos públicos centralizados, a cuyo favor se establecieron por el Estados pagos que tenían el carácter de obligatorios, algunos de los cuales podían hacerse efectivos por el Estado en forma coactivo y con procedimientos iguales o parecidos a los que el Estado usa para el cobro de tributos”¹¹⁸.

Becker A. explica que “la parafiscalidad se asentó, por una parte, en el incremento progresivo acaecido tras la primera posguerra mundial, de la intervención estatal en sectores económicos y sociales. Por la otra, en la pareja

¹¹⁷ MARTIN QUERALT, J., et. Al. Pág. 99

¹¹⁸ DE LA GARZA, S.F., op. Cit. pág. 377

transformación de la estructura estatal –que provoca la descentralización administrativa, otorgando a esa pléyade de ente surgidos de la descentralización, un especial régimen jurídico y económico”¹¹⁹.

Ese carácter intervencionista del Estado se mira reflejado en los impuestos pigouvianos, cuyo nombre se debe al economista Arthur Pigou, a quien incluso se le ha reconocido como padre de los impuestos medioambientales¹²⁰, con su teoría buscaba corregir una externalidad negativa con determinados impuestos, de tal manera que en el precio del producto tuviese incluido el costo del daño causado a un tercero. Ejemplo de una externalidad negativa es el daño al medio ambiente, donde terceros no consumidores del producto resultan afectados por el daño que ocasiona al medio ambiente la producción del mismo.

Dicho mecanismo de interiorizar las externalidades negativas a través de los impuestos pigouvianos, resultan ser una herramienta por excelencia que emplean los Estados en los tributos medioambientales para atender al principio de quien contamina paga mismo que fue establecido por la OCDE en la reunión de su consejo celebrada el 26 de mayo de 1972¹²¹. Con base a dicho principio se busca operar de carácter preventivo fijando costos a la contaminación que se origina en los procesos de producción, de tal manera que el que contamine pague los costos de la afectación al medio ambiente.

¹¹⁹ Citado por MARTIN QUERALT, J., Et Al., op. Cit. pág. 99

¹²⁰ CASTILLO LÓPEZ, J.M. citado por PALOS SOSA, M.E. “El tributo ambiental local. Modelos, principios jurídicos, y participación social. Estudio de caso”, México, UNAM, 2012, pág. 9 y RODRIGUEZ MUÑOZ, J.M., “La alternativa fiscal verde. (La utilización de instrumentos económicos de protección Ambiental con especial referencia a la Comunidad Autónoma de Extremadura)”, España, Lex Nova, 2004, pág. 125

¹²¹ RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., op. cit. pág. 125

Algunos tratadistas aducen el nacimiento y crecimiento de la extrafiscalidad, como una intención de recaudar más ingresos al Estado, como lo afirmó el jurista español Oliart Saussol quien explicó que “la parafiscalidad, tal como se ha desarrollado en España y en Francia se nos presenta como un fenómeno de desorden en el crecimiento del Estado, o más exactamente de sus gastos”¹²².

En el mismo sentido se pronunciaron, los profesores Coyado Yurrita y Luchena Mozo, quienes vinculan la aparición de los tributos parafiscales y el nacimiento del Estado moderno, donde el “creciente intervencionismo del Estado en la vida pública lleva aparejada como consecuencia inmediata el incremento de los costes que desbordan las previsiones presupuestarias. Ello lleva a que tenga que acudir a un mecanismo de financiación cómodo que venza la resistencia de la colectividad a soportar más carga fiscal y que no quede sometido a las limitaciones de los ingresos tributarios tradicionales”¹²³.

Si bien han sido varias las voces críticas por la implementación de impuestos extrafiscales, considerándolas meramente recaudatorias, consideramos conveniente resaltar que dentro de la extrafiscalidad medioambiental, también converge la teoría del doble dividendo, la cual consiste en que con la implementación de tributos medioambientales, se obtenga en principio una reducción al daño causado al medio ambiente, y por otra parte, se mejore el sistema tributario con la disminución de la recaudación por vía de otros ingresos.

¹²² Citado por DE LA GARZA, S.F., op. Cit. pág. 378

¹²³ COLLADO YURRITA, M.A. y LUCHENA MOZO, G.M., op.cit. pág.259

La mitigación del daño causado al medio ambiente se busca provocando un cambio de comportamiento del consumidor a través de sustitución de productos alternos o incluso la implementación de innovaciones tecnológicas por parte de la industria, que le permitan continuar con los procesos de producción de los bienes pero con menor daño al medio ambiente.

De ahí que lo recaudado por impuestos medioambientales represente un incremento en los recursos recibidos por el Estado que le permitan de tal manera disminuir la recaudación por vía de otros impuestos.

No obstante a las bondades que se advierten de los impuestos medioambientales, se advierte que en España que éstos no son tan recaudatorios como las voces críticas lo expresaron pues de acuerdo con el estudio presentado por Badenes Plá, los ingresos obtenidos en aquel país por impuestos medioambientales solo representan el 5.16% del neto recaudado.

Es importante aclarar que lo anterior se debe también a que éstos impuestos extrafiscales no han sido del todo aprovechados, quedando España por debajo de la media de los países de la Unión Europea, siendo Dinamarca, Holanda, Bulgaria, los países que mayor recaudación tienen por impuestos ambientales, en un promedio del 8.42, 10.32 y 10.66% respecto del total de lo recaudado¹²⁴.

¹²⁴ BADENES PLA, N. “La situación fiscal en España y el papel de los impuestos ambientales” en ALVAREZ PELEGRY, E. y LARREA BASTERRA, M. “Energía y Tributación ambiental”, España, Marcial Pons, 2013, pág. 203 y 213.

2. CONCEPTO DE LOS TRIBUTOS EXTRAFISCALES

De la misma forma que sucede con la identidad del concepto de “tributo”, empleado por la doctrina española y latinoamericana, con relación al de “contribuciones”, utilizado por la doctrina mexicana, ocurre compatibilidad del término “parafiscal” y “extrafiscal” del tributo, identificando con ambas expresiones, a esa situación en particular de la manifestación del poder tributario del estado, que sale de los parámetros normales, bajo los cuales es concebido el tributo. En relación a cuál es el término idóneo, si el “parafiscal” o el “extrafiscal”, no nos vamos a pronunciar, empleado en el presente trabajo ambos conceptos indistintamente.

El reconocido jurista español Ferreiro Lapatza ha elaborado la definición de los tributos parafiscales, en sentido contrario a la concepción original del tributo, de tal manera que para él, “los tributos parafiscales son, pues, aquellos, insistimos, que no tiene el camino típico, ordinario normal, de los tributos del Estado. Son aquéllos tributos que, habiendo sido establecidos por el Estado, derivando de su poder financiero presentan ciertas desviaciones con respecto a sus ingresos tributarios normales, o bien, son exigidos por órganos u organismos, ajenos a la administración financiera del Estado, o bien o se ingresan total o parcialmente en el Tesoro, o bien no se integran en los Presupuestos Generales del Estado o integrándose en él no se destinan indistintamente a cubrir el gasto público, sino que afecta a un gasto público particular, es decir, no se integran no

se funden con el resto de los ingresos presupuestarios”¹²⁵; resumiendo lo anterior, para Ferreriro Lapatza, son parafiscales los tributos no fiscales.

De igual forma, Martin Queralt define a los tributos parafiscales a contrario sensu de los tributos en general, señalando que 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 con forme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni su exacción esta prevista en los Presupuestos Generales del Estado. Se trata de tributos afectados a unas finalidades concretas, caracterizados por la singularidad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final”¹²⁶.

De las definiciones antes precisadas, se puede advertir que, el jurista español Ferreriro Lapatza, de manera muy general señala las diferentes aristas que pueden tener los tributos parafiscales; y de forma particular, dichas características son enunciadas por Martin Queralt, pero ambos, guardan identidad al conceptualizar los tributos parafiscales o extrafiscales partiendo de aquéllas características propia del tributo.

Concordamos con la postura de Ferreriro Lapatza en que, dichas notas distintivas del tributo, de las que se aleja el tributo extrafiscal en su constitución, pueden estar presentes en menor o mayor medida, de lo cual denotara el grado de extrafiscalidad del tributo. En contrasentido, Martin Queralt, define al tributo

¹²⁵ FERRERIRO LAPATZA, J.J., *op.cit.*. Pág. 354

¹²⁶ MARTIN QUERALT, *Et. Al.* Pág. 340

extrafiscal como aquel que se aleja, en su totalidad de las características propias de un tributo, concepción que no compartimos.

3. FINES Y EFECTOS EXTRAFISCALES DE LOS TRIBUTOS

La doctrina, en un asiduo estudio de los recientes tributos extrafiscales, a manera de esclarecer su naturaleza hace una distinción entre los tributos extrafiscales y los tributos con efectos extrafiscales, de tal manera que “si un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio cabe la posibilidad de que sea un tributo extrafiscal. Si, por el contrario únicamente produce efectos extrafiscales, ya sea porque su finalidad principal es recaudar dinero o bien porque sólo alguno de los elementos que lo integran tiene trascendencia extrafiscal, el tributo no será realmente extrafiscal”¹²⁷.

Por su parte, Doctora Ríos Granados, expone que “los efectos extrafiscales de los tributos, considerados como posteriores a la aplicación de éstos y que posiblemente no se lleguen a producir, y de los propiamente fines extrafiscales, que son concebidos en la mente del legislador en un primer término y que buscan producir un cambio en el comportamiento del contribuyente”¹²⁸.

Al respecto, es importante destacar la observación expuesta por la abogada mexicana Figueroa Neri, quien hace notorio en consenso de los autores que

¹²⁷ ALONSO GONZALEZ, L.M., citado por HERRERA MOLINA, P.M., Derecho Tributario ambiental, Barcelona, Marcial Pons, 2000, pág. 54

¹²⁸ RÍOS GRANADOS, G. op. Cit. pág. 9

aceptan la coexistencia de los fines extrafiscales de los tributos, con los fines recaudatorios del mismo, sin embargo, limitan a los primeros no anulen el fin recaudatorio¹²⁹.

De ahí que consideremos que los tributos extrafiscales sean aquéllos que fueron creados con la finalidad adicional a la recaudatoria, de producir un comportamiento determinado del sujeto obligado.

Un ejemplo de impuestos extrafiscales que han cobrado importancia en la actualidad son los tributos medioambientales, siendo aquellos que son establecidos con una finalidad proteccionista al medio ambiente.

Para Buñuel González, la calificación de medioambiental de un tributo va más allá a que el destino del recurso sea para la protección del medio ambiente, y adquiere verdaderamente esta calificación, cuando con dicho tributo se genera un incentivo que redunde en la consecución del fin medioambiental perseguido, es decir que con dicho tributo se busca afectar el comportamiento de los agentes económicos para satisfacer los objetivos de la política medioambiental¹³⁰.

En el mismo sentido Herrera Molina, afirma que el tributo medio ambiental es “aquel cuya estructura establece un incentivo a la protección de la naturaleza o

¹²⁹ FIGUEROA NERI, A. “Tributos Ambientales en México. Una revisión de su evolución y problemas”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXXVIII, número 114, Septiembre-Diciembre de 2005, pág. 994.

¹³⁰ BUÑUEL GONZÁLEZ, M. “Tributación Medioambiental: Teoría, práctica y propuestas”, España, Thomson, 2004, pág. 42

un mecanismo para que recaiga sobre el causante de la contaminación las deseconomías externas derivadas del deterioro ambiental”¹³¹.

4. REGULACIÓN DE LA EXTRAFISCALIDAD DE LOS TRIBUTOS

4.1 Francia

Resulta de importancia exponer la regulación que tuvo el tributo parafiscal en el orden jurídico francés, pues como hemos expuesto en el desarrollo del tema de la parafiscalidad, Francia fue un país que emprendió con las imposiciones coactivas que rompían con el esquema tributario, principalmente por tasas o derechos.

En opinión de Mehl¹³², fue tanta su extensión –después de 1940- que el legislador tuvo que intervenir regulando y limitando dichas tasas, imposiciones adicionales percibidas por organismos públicos, semipúblicos o de interés general, de tal forma que el 25 de julio de 1953 se expidió una ley sobre las parafiscalidades, en la que se definió a las tasas parafiscales como “las exacciones obligatorias que reciban una afectación determinada, instituidas, por vía de autoridad, generalmente con un fin de orden económico, profesional o social, y que escapan, en su totalidad o en parte, a las reglas de la legislación presupuestaria y fiscal, en lo que conciernen las condiciones de creación de

¹³¹ HERRERA MOLINA, P., “Tributación Medioambiental: Teoría, práctica y propuestas”, op. cit. pág. 67

¹³² Citado por DE LA GARZA, S.F., op. Cit.

ingreso, de la determinación de su establecimiento y de sus tasas, del procedimiento de recaudación o de control de su empleo...”.

4.2. España

Ilustran De la Garza¹³³, Martin Queralt¹³⁴, Collado Yurrita¹³⁵ y Rivas Nieto¹³⁶ respecto de la regulación que se ha realizado España en relación a las tributaciones parafiscales, que en un principio se manifestaron como tasas, algunas fueron establecidas por Ley, otras por Decreto, orden ministerial, etc., lo que se trató de resolver mediante la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales del 26 de diciembre de 1958, buscando satisfacer el principio de legalidad, puesto que, mediante esta ley se ordenó la convalidación por decreto de todas las exacciones no creadas por una ley; situación que no resolvió el problema, en opinión de Martin Queralt, ya que el medio empleado fue un decreto, que no tenía el carácter de Ley.

Posteriormente, en la Ley General Tributaria del 28 de diciembre 1963, se reconoció la extrafiscalidad del tributo, quedando expresado en su artículo 4 que “Los tributos, además de ser medio para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de

¹³³ DE LA GARZA, S.F., op. cit. pág. 378-379

¹³⁴ MARTIN QUERALT, J., Et. Al., op. Cit., pág. 100

¹³⁵ COLLADO YURRITA M. A. y LUCHENA MOZO, G.M., op. Cit. pág.259

¹³⁶ RIVAS NIETO, M.E., op. Cit., pág. 43 y 44

estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.

En 1964 se expidió la Ley de Reforma del Sistema Tributario, en el que se establecía que las tasas, contribuciones especiales y los impuestos, pueden ser fiscales o parafiscales, sin existir diferencia fundamental en su naturaleza.

En la actualidad la Ley General Tributaria, vigente desde el 2003, sigue reconocimiento el carácter extrafiscal de los tributos en el párrafo segundo de su artículo 2.1, mismo que dispone que “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”.

Si bien, la Constitución Española no reconoce de forma expresa los tributos extrafiscales, esos principios y fines aducidos en el numeral 2.1 de la Ley General Tributaria, se localizan en los artículos 40.1 y 130.1, mismos que expresamente señalan:

“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”.

“Artículo 130.

1. Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”.

No debe dejarse a lado que España además de contar con su marco jurídico interno, también se encuentra sujeto a un derecho comunitario, lo cual influyo directamente a que España adoptara el uso de impuestos extrafiscales medio ambientales, propiciado en parte por las recomendaciones de la Comunidad Económica Europea, que si bien no eran vinculantes jurídicamente, si influyen en las políticas públicas de los países miembros¹³⁷.

4.3. México

A diferencia de España, donde la Ley General Tributaria, reconoce la función extrafiscal del tributo, el homólogo Código Fiscal de la Federación mexicano no lo hace. Mucho menos, existe disposición en la Carta Magna que de manera expresa reconozca tal finalidad extrafiscal.

Si bien, en nuestra carta magna no se encuentra reconocida de manera puntual la extrafiscalidad del tributo, ello no será suficiente para sostener que la

¹³⁷ Recomendación 75/436/EURATOM/CECA/CEE del 3 de marzo de 1975, adopta el principio de quien contamina paga, con base al cual se obliga a los causantes de la contaminación a sufragar los gastos correspondientes a las medidas que adopte el país miembro para abatir la contaminación. RODRIGUEZ MUÑOZ J.M. op. cit. pág. 125-126

extrafiscalidad del tributo sea prohibitiva o que se contrapone al mandato constitucional¹³⁸.

Lo anterior lo sostenemos explicando y recordado que el tributo en sí, como una fuente generadora de ingresos, resulta ser un engranaje de la actividad financiera del estado, la cual a su vez no constituye un fin, sino un medio para que el Estado satisfaga esas necesidades colectivas. Por ende, el tributo como instrumento económico, puede ser empleado por el Estado para cumplir diversos objetivos.

La regulación, que en México ha tenido la parafiscalidad, se ha dado a través de los criterios jurisprudenciales emitidos por el Poder Judicial de la Federación, mismos que son fuente de derecho del sistema jurídico mexicano¹³⁹, es por ello que se estima conveniente realizar un análisis sobre la jurisprudencia emitida.

De los primeros precedentes sobre la extrafiscalidad de las contribuciones fijados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fue el reconocimiento de que las leyes tributarias pueden perseguir fines extrafiscales, ello al pronunciarse respecto de la tasa establecida en la Ley de Derechos, la cual resultaba ser mayor para ciertos estados y municipios a diferencia de otros, dicha circunstancia fue justificada por el órgano de control constitucional al exponer que estaba

¹³⁸ Para la Doctora Palos Sosa, M. E. op. cit. pág. 107, el mandato constitucional se contrapone a la finalidad de la tributación ambiental, al no aceptar expresamente el carácter extrafiscal de los tributos.

¹³⁹ El artículo 217 de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación, señala que la jurisprudencia emitida por los órganos de control del Poder Judicial de la Federación (Pleno o Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Plenos de Circuito y Tribunales Colegiados de Circuito) son de observancia obligatoria para estos y los Tribunales Unitarios y Jueces de Distrito de dicho Poder Judicial de la Federación, así como para los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

técnicamente comprobado que la extracción de aguas subterráneas en esa zona afectaba gravemente el subsuelo de la ciudad de México, ocasionando su hundimiento, problema al que debía sumársele el del exceso de población en dicha zona, por lo cual, la tasa elevada resultaba estar justificada ante la necesidad de racionar la extracción de agua dentro de la cuenca o valle de México¹⁴⁰.

Otra manifestación de la parafiscalidad en México se presentó con la promulgación de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, vigente a partir del año siguiente. Esta ley generó bastante actividad jurisdiccional por los juicios amparos promovidos por los contribuyentes, dejando diversos precedentes jurisprudenciales.

En primer término el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que el impuesto al activo de las empresas, no violaba el principio de equidad tributaria¹⁴¹, posteriormente, estimó lo contrario¹⁴²; sin embargo, siempre

¹⁴⁰ Tesis P./J. 20/88, Tesis de Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con datos de localización: Número de Registro: 389524; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN; Materia(s): Constitucional; Tesis: 71, Rubro: AGUAS NACIONALES. SU EXTRACCION POR MEDIO DE POZOS PUEDE TENER DIFERENTE TRATO FISCAL, SEGUN SEA LA ZONA DE DONDE SE OBTIENE

¹⁴¹ Tesis P./J.1/91, Gaceta número 37, pág. 43; Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Enero, pág. 14; consultable en la Sistematización de tesis y ejecutorias publicadas en el Semanario Judicial de la Federación con los siguientes datos de localización: Época: Octava Época; Registro: 389467; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Apéndice de 1995; Tomo I, Parte SCJN; Materia(s): Constitucional; Tesis: 14; Página: 18; Rubro: ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 6o., FRACCION I, DE LA LEY, QUE EXENTA A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

¹⁴² Época: Novena Época; Registro: 200115; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo III, Marzo de 1996; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: P./J. 10/96; Página: 5; Rubro: ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCION A LAS

reconoció que, si bien, dicho impuesto era predominantemente recaudatorio, también perseguía una finalidad extrafiscal, ello de forma secundaria.

En dicha actividad jurisdiccional provocada por los amparos promovidos contra dicho impuesto, el órgano de control constitucional, reconoció en los precedentes jurisprudenciales que si bien, el propósito fundamental de los impuestos es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados, y Municipios, como lo dispone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, dicha circunstancia no era limitante a que al exigir dicho impuesto por parte del legislador, éste tomara en consideración, algunas de las consecuencias que sobre la colectividad pueden tener las contribuciones, de tal forma que la carga tributaria además pudiera servir de apoyo a la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o regular, lo cual era válido en tanto se acataran los principios constitucionales de los tributos¹⁴³.

Con el argumento antes mencionado, el órgano de control, sustentó la constitucionalidad del impuesto al activo, en el advirtió que además del fin recaudatorio, que con este se buscaba impulsar el desarrollo de las actividades empresariales al inducir el incremento de la eficiencia de la unidades de

EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

¹⁴³ Tesis de jurisprudencia 20/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno; consultable en la Sistematización de Tesis y Ejecutorias con los siguientes datos de localización: Época: Octava Época; Registro: 205791; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Tomo VII, Junio de 1991; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: P./J. 20/91; Página: 1, Rubro: ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY QUE CREA EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE NO ES INCONSTITUCIONAL POR PERSEGUIR, SECUNDARIAMENTE, FINES EXTRAFISCALES.

producción y, por el otro, desaliente la subsistencia de entidades deficitarias e improductivas.

De los preceptos jurisprudenciales antes citados, se advierte un reconocimiento expreso por parte del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la finalidad extrafiscal que puede tener una contribución establecida por el legislador en el ejercicio de ese poder tributario, lo cual aconteció en la década de los 90.

Hasta aquí vimos, la justificación del empleo de los derechos e impuestos extrafiscales, no obstante a ello, en nuestra opinión también pueden participar los incluso las contribuciones especiales, pues si bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha tenido un pronunciamiento –o no de nuestro conocimiento- de las contribuciones especiales con un carácter extrafiscal en los criterios jurisprudenciales, sí se ha referido a la finalidad extrafiscal de las contribuciones, sin limitarse exclusivamente a los derecho o a los impuestos, dando la posibilidad de que las contribuciones especiales o de mejoras, al ser una clase de contribución o tributo, también tengan finalidades extrafiscales.

Aunado a ello cabe mencionar que la Doctrina se ha pronunciado en sentido los tributos extrafiscales, puede adoptar la forma de impuestos, derechos o tasas o contribuciones especiales, sin embargo, según la finalidad extrafiscal, será factible el uso de una u otra figura tributaria atendiendo a las características de cada una de estas, las cuales se distinguen principalmente por el hecho imponible y elementos cuantitativos

La doctora mexicana Ríos Granados sostiene múltiples ventajas de emplear la figura de la contribución especial con finalidad extrafiscal medioambiental. Por

su parte Buñuel Gonzalez M. señala que resultan ser propicios los impuestos y tasas medioambientales, que las contribuciones especiales. Badenes Plá, afirma que cualquier figura podrá ser empleada en los tributos medioambientales, siempre y cuando se tomen en cuenta además de los principios generales del sistema fiscal, los propios de la imposición medioambiental¹⁴⁴.

Una vez ya aceptado el hecho de que las contribuciones podían tener fines extrafiscales, la Suprema Corte, fue estableciendo las directrices de la extrafiscalidad en México, señalando que 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. Dejando supeditada dicha extrafiscalidad a los principios constitucionales estatuidos a las contribuciones (equidad, proporcionalidad, reserva de ley, destino al gasto público)¹⁴⁵.

Otra directriz, señalada en primer momento por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el año dos mil cinco, es la que determinó que los fines extrafiscales debían ser señalados por la autoridad legislativa; no obstante ello, reconoció la existencia casos excepcionales en los que siendo evidente el fin extrafiscal, el órgano de control así podría señalar esa

¹⁴⁴ RÍOS GRANADOS, G. op. cit. en dicha obra sustento una interesante investigación respecto a las ventajas de emplear la figura de la contribución especial con finalidad extrafiscal medioambiental. BUÑUEL GONZALEZ M. Op cit. pág. 41; y BADENES PLA, N. “La situación fiscal en España y el papel de los impuestos ambientales” en ALVAREZ PELEGRY, E. y LARREA BASTERRA, M. op. cit. pág. 203-204.

¹⁴⁵ Jurisprudencia por reiteración de criterios, Tesis P./J.18/91, Gaceta número 42, pág. 9; Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Junio, pág. 52. Datos de localización para el Sistema de automatización de Tesis y Ejecutorias: Época: Octava Época; Registro: 389549; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Apéndice de 1995; Tomo I, Parte SCJN; Materia(s): Constitucional; Tesis: 96; Página: 107; Rubro: CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.

extrafiscalidad, ello sin necesidad que se hubiese señalado expresamente tal carácter en la exposición de motivos¹⁴⁶. Posteriormente, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación avaló el criterio expuesto por la Primera Sala y abundó exponiendo que existen casos en los que el órgano de control constitucional puede advertir claramente que la disposición legal que establece un trato desigual entre quienes se encuentran en supuestos similares, está dirigida a proteger o ayudar a las clases débiles o menos favorecidas, o a alcanzar cualquier otro fin extrafiscal fácilmente identificable¹⁴⁷.

Uno de los pronunciamientos más importantes efectuados en los años recientes es el efectuado por la Primera Sala por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que analiza y determina los preceptos constitucionales que sostienen la extrafiscalidad de las contribuciones en nuestro país no solamente en su aspecto económico sino también privilegiando la protección al medio ambiente, puntualizando que de acuerdo con el “artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil

¹⁴⁶ Tesis: 1a./J. 46/2005, Tesis de jurisprudencia por reiteración de criterios Aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el veintisiete de abril de dos mil cinco; Época: Novena Época; Registro: 178454; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXI, Mayo de 2005; Materia(s): Administrativa; Página: 157; FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

¹⁴⁷ Jurisprudencia proveniente de la Contradicción de tesis 6/2007-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resuelta el 11 de marzo de 2010, por mayoría de diez votos, siendo disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos; y Ponente: Luis María Aguilar Morales. El Tribunal Pleno, el doce de abril en curso, aprobó, con el número 36/2010, dicha tesis jurisprudencial la cual puede ser consultada en la Sistematización de Tesis y Ejecutoria con los siguientes datos de localización: Época: Novena Época; Registro: 164751; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXXI, Abril de 2010; Materia(s): Administrativa; Tesis: P./J. 36/2010; Página: 5, Rubro: “NORMA TRIBUTARIA. SUPUESTO DE EXCEPCIÓN EN EL QUE NO SE REQUIERE QUE LA AUTORIDAD EMISORA EXPONGA LOS ARGUMENTOS QUE JUSTIFICAN EL TRATO DIFERENCIADO QUE AQUÉLLA CONFIERE.

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”¹⁴⁸.

Consideramos que el legislador tiene una tarea pendiente a efecto de que se establezca un marco jurídico de la extrafiscalidad en México. Es innegable que si bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha ido estableciendo parámetros de la fiscalidad en nuestro país, esto lo ha ido haciendo de manera tardía en comparación a otros países donde se mira una evolución y avance en el estudio de la extrafiscalidad.

5. CRITICAS A LA EXTRAFISCALIDAD

No estaría completo este trabajo, si señalar las posturas que algunos juristas sostienen en oposición a esta figura tributaria, para el español Martin Queralt “los tributos para fiscales representan un grave quiebra del Estado de Derecho done quiera que los mismos existan. De una parte, porque suponen una clara vulneración de los principios tributarios tradicionales, quebrando, además, todos los principios presupuestarios clásicos; universalidad, no afectación, unidad de caja. De otra porque quiebra también el principio de seguridad jurídica, toda vez que el ciudadano se ve obligado a pagar unos tributos, sin que disponga de los medios de reacción que son admisibles contra cualquier acto administrativo de

¹⁴⁸ Tesis de jurisprudencia 28/2007. Jurisprudencia por reiteración de criterios aprobada por la Primera Sala, en sesión de veintiocho de febrero de dos mil siete. Datos de Localización: Época: Novena Época; Registro: 173020; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXV, Marzo de 2007; Materia(s): Administrativa; Tesis: 1a./J. 28/2007; Página: 79, Rubro: “FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.

liquidación tributaria. El nacimiento ilegal de los tributos parafiscales, y su gestión y afectación presupuestaria, se erigen así en anomalías que tratan de justificarse en el hecho de que no son aplicables los principios tributarios tradicionales, porque tampoco nos encontramos ante tributos en el sentido clásico del término”¹⁴⁹.

Para la Doctora Ríos Granados, quien a su vez cita a Sainz de Bujanda y González García, quienes no están de acuerdo con la imposición de fines extrafiscales por romper con los principios constitucionales de capacidad contributiva y no confiscatoriedad; sin embargo, Ríos Granados , aclara que “desde una particular perspectiva, nosotros nos consideramos partícipes de este criterio, haciendo hincapié que en un sistema tributario justo podrá permitir la actuación de los tributos extrafiscales, siempre y cuando se manejen dentro de los vértices que establece la Constitución, que se respete la capacidad contributiva y límite máximo de la tributación¹⁵⁰.

La opinión particular, es que existe resistencia a la evolución a la concepción original del tributo, puesto que si bien, originalmente se había visto como un instrumento de recaudación que afecta la riqueza, es importante resaltar que este no ha sido ajeno a factores sociales o políticos que permean en la voluntad de legislador quien ha creado contribuciones no solamente con fines recaudatorios sino que también, buscan proteger otros bienes; ejemplo de ellos han sido los impuestos al comercio exterior que buscan proteger el mercado interno, o bien, los recientes impuestos ambientales encaminados a salvaguardar el medio ambiente. No obstante lo anterior, al tener la naturaleza de contribución

¹⁴⁹ MARTIN QUERALT, J., Et. Al., op. Cit., pág. 99

¹⁵⁰ RIOS GRANADOS, G. op. Cit. pag.41

creada con base a la potestad tributaria del estado, se encuentra sujeta a los principios tributarios acogidos en la Constitución.

CONCLUSIONES

La evolución es una característica propia del ser humano, por lo cual, la sociedad participa de manera proporcional a tales transiciones. El Derecho, al ser un producto del ser humano que responde a las necesidades de la sociedad, no puede permanecer ajeno a éstas.

Es por ello que consideramos que no podemos convertir al derecho en dogmas pues el Derecho, al final, es un instrumento de la sociedad para asegurar, entre otras cosas, la sana convivencia entre las personas.

El tributo extra fiscal, surge como una herramienta funcional, a través del cual, además de lograr el Estado una recaudación, cumple con otro fin, ejemplo de ello es la protección al medio ambiente que se ha visto afectado por el incremento en la emisión de dióxido de carbono, por las descargas de aguas residuales, aparejado del incremento de bienes de producción.

Negar al tributo extrafiscal la naturaleza tributaria por no ajustarse a los parámetros que originalmente fue concebido el tributo, es querer imponer a una figura jurídica del derecho convertirse en un dogma.

Del análisis de la doctrina, legislación y jurisprudencia, arribamos a la convicción de que los tributos extrafiscales participan de las siguientes características:

PRIMERO.- Las contribuciones extrafiscales, son verdaderas contribuciones creadas en esa potestad tributaria.

SEGUNDO.- Las contribuciones extrafiscales pueden presentarse en cualquiera de sus modalidades, es decir, como impuestos, derechos o contribuciones especiales (contribuciones de mejoras o contribuciones por gasto).

TERCERO.- Los fines extrafiscales de las contribuciones pueden estar encaminados a lograr la satisfacción de cualquier bien protegido por la propia Carta Magna, como lo es, el desarrollo económico, el acceso a una vivienda digna o a un medio ambiente sano, etc. Es decir, su constitucionalidad dependerá de que el bien jurídico se encuentre tutelado por la Ley suprema.

CUARTO.- Las contribuciones extrafiscales no están exentas de los principios constitucionales fijados para las contribuciones.

QUINTO.- Los fines extrafiscales de las contribuciones pueden ser objetivo principal, pero siempre tendrán que recaudatorias.

FUENTES DE INFORMACIÓN

BIBLIOGRAFICAS

ACOSTA ROMERO, M., Compendio de Derecho Administrativo. Parte General., 3ra. Ed., México, Porrúa, 2000.

ACQUATELLA J. y BÁRCENA, A. (edit.), Política fiscal y medio ambiente. Bases para una agenda común, Chile, CEPAL-ONU y GTZ, 2005.

ALVAREZ PELEGRY, E. y LARREA BASTERRA, M. (Coord.), Energía y Tributación Ambiental, España, Marcial Pons, 2013.

AMIEVA-HUERTA, J., Temas selectos de finanzas públicas, México, Porrúa, 2002.

ARRIOJA VIZCAÍNO, A., Derecho fiscal, 22 ed., México, Themis, 2014.

BECERRA POCOROBÁ, M. A. y HERNANDEZ JIMENEZ, L. J., (coord.) Derecho tributario, México, Porrúa y Centro de Investigaciones e Informática Jurídica, 2012.

BODENHEIMER, E., Teoría del Derecho, 2ª ed. en español, México, Fondo de Cultura Económica, 2005.

BORRERO MORO, C. J., La materia imponible en los tributos extrafiscales ¿Presupuestos de realización de la autonomía financiera?, España, Ed. Thomson Aranzadi, 2004.

BUÑUEL GONZALEZ, M., Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas, España, Thomson Civitas, 2004.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M; GONZÁLEZ GARCÍA, G; HERRERA MOLINA P. (coord.) Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina, México, UNAM, 2004.

CALVO ORTEGA, R., Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, Parte General, 7ª Ed., España, Thomson-Civitas, 2003.

CARRASCO IRIARTE, H., Derecho fiscal constitucional, 5ª ed., México, Oxford University Press, 2010.

CAZORLA PRIETO, L.M., Derecho Financiero y Tributario, Parte General, 4ª ed., España, Thomson-Aranzadi, 2003.

COLLADO YURRITIA, M.A., y LUCHENA MOZO, G.M., “Los tributos”, en AA.VV., Manual General de Derecho Financiero, tomo I, vol. I y II, 3ª Ed., España, Ed. Comares, 1998.

CORTINA GUTIÉRREZ, A., Ciencia financiera y derecho tributario, 2ª ed., México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1990.

CUBERO RUYO, A. M., El Derecho Financiero y Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, 2ª ed., España, Mergablum, 2001.

DE LA CUEVA, A., Derecho fiscal, 3ª ed., México, Porrúa, 2007.

DE LA GARZA, S. F., Derecho Financiero Mexicano, 27^a ed., México, Ed. Porrúa, 2003.

DE VERGOTTINI, G. Derecho Constitucional Comparado, Ed. UNAM y Secretariato Europeo per le Pubblicazioni Scientifiche, México, 2004.

FALCÓN Y TELLA, R., Derecho fiscal internacional, España, Marcial Pons, 2010.

FAYA VIESCA, J., Finanzas Públicas, 5^a ed., México, Porrúa, 2000.

FIGUEROA NERI, A., Fiscalidad y Medio Ambiente en México, México, Ed. Porrúa, 2000.

FERNANDEZ MARTINEZ, R.J. Derecho Fiscal, Ed. Mc Graw Hill, 1998.

FERREIRO LAPATZA, J.J. Curso de Derecho Financiero Español, 25^a ed., España, Ed. Marcial Pons, 2006.

GONGORA PIMIENTEL, G. D., La lucha por el Amparo Fiscal, México, Ed. Porrúa, 2007.

GONZALO Y GONZALEZ, L. Sistema Impositivo Español (Estatad, Autonómico y Local), España, Ed. Dykinson, 2001.

GORDOA LOPEZ, A. L., Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano, México, Ed. Porrúa, 2000.

HALLIVIS PELAYO, M., Tratado de derecho fiscal y administración tributaria de México, México, Taxx, 2000.

HERRERA MOLINA, P.M., Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del ordenamiento alemán, España, Ed. Marcial Pons-Fundación Oriol Urquijo, 1998.

——— Derecho Tributario ambiental, España, Marcial Pons, 2000.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A., Lecciones de derecho tributario, 7ª ed., México, ECAFSA-Thomson Learning, 2001.

KAYLE, D. J., Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo, 3a ed., México, Themis, 2010.

LASARTE, J., Manual General de Derecho Financiero: Parte general, España, Colmares, 1998.

LOMELÍ CERREZO, M., Derecho fiscal represivo, 3ª ed., México, Porrúa, 1998.

MACERA, B. F. El deber industrial de respetar el ambiente. Análisis de una situación pasiva de Derecho Público. España, Marcial Pons, 1998.

MARGÁIN MANAUTOU, E., Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, 6ª ed. México, Porrúa, 1981.

MARTÍN QUERALT J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LOPEZ, J. M., Curso de Derecho Financiero y Tributario”, 14ª ed., España, Ed. Tecnos, 2003.

MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.), Derecho financiero y tributario: parte general: lecciones de cátedra, 5ª ed., España, Lex Nova, 2004.

MORENO GONZÁLEZ, S., Constitución y leyes de "acompañamiento" presupuestario, España, Thomson Aranzadi, 2004.

NAVA ESCUDERO, C. Y HIRIART LE BERT, G. (coord.) Desalación de Agua con energías renovables, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas e Instituto de Ingeniería, 2008.

ORTEGA CARREÓN, C. A. Derecho Fiscal, México, Ed. Porrúa, 2009

PALOS SOSA, M. E., El tributo ambiental local. Modelo, principios jurídicos y participación social, estudio del caso., México, UNAM, 2012.

PEREZ CRITOBAL, J.; QUINTAS BERMUDEZ, J; SANCHEZ REVENGA, J. Introducción al Sistema Tributario Español, España, Ed. Centro de Estudios Financieros, 2001.

PONCE GÓMEZ, F. y PONCE CASTILLO, F. Derecho Fiscal, 12ª ed., México, Limusa, 2009

QUINTANA VALTIERRA, J., Derecho tributario mexicano, 4a ed., México, Trillas, 1999.

RECASENS SICHES, L. Sociología, Ed. Porrúa, México, 2001.

REZZOAGLI L.C. y REZZOAGLI B. A. (coord.), Apuntes selectos de Derecho Financiero y Tributario, México, Universidad Autónoma de Durango, 2007.

RIOS GRANADOS, G. Tributación ambiental: la contribución por gasto, México, UNAM, 2007.

——— Derecho Tributario: Parte General, México, Ed. Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México, 2014.

RIVAS NIETO, E. Los tributos atípicos, Marcial Pons, España, 2006.

RODRIGUEZ MUÑOZ, J. M., La alternativa Fiscal Verde, (La utilización de instrumentos económicos de protección ambiental con especial referencia a la Comunidad Autónoma de Extremadura), España, Lex Nova, 2004.

SÁNCHEZ GÓMEZ, N., Derecho fiscal mexicano, 8ª ed., México, Porrúa, 2011.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, M. G., Derecho tributario I, 3ª ed., México, Cárdenas, 2002.

——— Derecho tributario II, 3ª ed., México, Cárdenas, 2002.

SÁNCHEZ MIRANDA, A., Aplicación práctica del código fiscal: derecho fiscal 1, 10ª ed., México, Ediciones Fiscales ISEF, 2014.

SERRANO, J. L., Principios de Derecho Ambiental y Ecología Jurídica, España, Ed. Trotta, 2007.

VALLARTA PLATA, J. G. Introducción al Estudio del Derecho Constitucional Comparado, México, Ed. Porrúa, 2002.

VENEGAS ÁLVAREZ, S., Derecho Fiscal, Ed. Oxford, México, 2010.

HEMEROGRAFICAS:

FIGUEROA NERI, A., "Tributos Ambientales en México. Una revisión de su evolución y problemas", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXXVIII, número 114, Septiembre-Diciembre de 2005.

RODRIGUEZ BEREJO, A. "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 100, 1998.

LEGALES:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Constitución Española.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2015.

Código Fiscal de la Federación.

Ley 58/2003, Ley General Tributaria.

Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

Ley del Concierto económico del país Vasco.

Ley Reguladora de las Haciendas Locales

INFORMATICAS:

www.biblio.juridicas.unam.mx Biblioteca Jurídica Virtual, Instituto de

Investigaciones Jurídicas de la UNAM

<http://bibliotecavirtual.tfjfa.gob.mx/> Biblioteca Virtual del Tribunal Federal de

Justicia Fiscal y Administrativa

www.boe.es Boletín oficial del Estado (España)

<http://cesmdfa.tfjfa.gob.mx/> Centro de Estudios Superiores en Materia de Derecho

Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

www.diputados.gob.mx Cámara de Diputados del Congreso de la Unión (México)

www.juridicas.unam.mx Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM

www.rae.es Real Academia Española

www.scjn.gob.mx Suprema Corte de Justicia de la Nación (México)