



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DEL ESTADO DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO

**“CAUSACIÓN EN LA JUSTICIA TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS CON
FINES EXTRA FISCALES EN MÉXICO”**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

P.D. MARIA DEL CARMEN OLIVAREA PEÑA

NO. DE CUENTA

0212996

DIRECTOR DE TESIS:

DRA. EN D. MARÍA ELIZABETH DÍAZ LÓPEZ

REVISORES:

DR. EN D. EDGAR HUMBERTO CRUZ MARTINEZ

DR. EN D. CARLOS MUÑIZ DIAZ

TOLUCA, ESTADO DE MÉXICO, MAYODE 2017.

A Dios

Por darme la oportunidad de vivir y por estar conmigo en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente y por haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido mi soporte y compañía durante todo el periodo de estudio.

A mis padres

Por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, en toda mi educación, tanto académica, como de la vida, por su incondicional apoyo perfectamente mantenido a través del tiempo. Sobre todo a mi mamá Lety por haberme apoyado en todo momento, por sus consejos, sus valores, por la motivación constante que me ha permitido ser una persona de bien, pero más que nada, por su amor.

Todo este trabajo ha sido posible gracias a ellos.

A mis hermanas

A Mercedes e Isabel para ser un ejemplo de que la dedicación y el empeño si se pueden hacer realidad, gracias por estar conmigo y apoyarme siempre las amo.

A mis maestros

Dra. Elizabeth López Díaz por su gran apoyo y motivación para la culminación y para la elaboración de esta tesis; a la Mtra. Rosa del Carmen Santiago por su apoyo ofrecido en este trabajo; por su tiempo compartido y por impulsar el desarrollo de nuestra formación profesional

Y de todos aquellos que participaron directa o indirectamente en la elaboración de esta tesis.

¡Gracias a ustedes!

INTRODUCCIÓN

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

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

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

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

“CAUSACIÓN EN LA JUSTICIA TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS CON FINES EXTRA FISCALES EN MÉXICO”

INDICE

DEDICATORIAS

INTRODUCCION

“CAUSACIÓN EN LA JUSTICIA TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS CON FINES EXTRA FISCALES EN MÉXICO”	1
“CAUSACIÓN EN LA JUSTICIA TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS CON FINES EXTRA FISCALES EN MÉXICO”	4
CONCLUSIONES.....	6
PROPUESTA	6
CAPÍTULO PRIMERO	7
CONCEPTUALIZACIÓN ELEMENTOS Y PRINCIPIOS DEL DE DERECHO FISCAL TRIBUTARIO	7
1.1 DERECHO FISCAL TRIBUTARIO.....	7
1.2. RELACIÓN JURIDICA TRIBUTARIA.....	12
1.2.1 ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA.....	17
1.3 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.....	18
1.3.1 PRINCIPIOS DE ADAM SMITH	18
1.3.2 PRINCIPIO DE HAROLD M. SOMMERS.....	19
1.3.3 PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER.....	20
1.3.4 PRINCIPIOS DE FRITZ NEUMARK	21
1.4 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS	22
1.4.1 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.....	23
1.4.2 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	23
1.4.3 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.....	26
1.4.3.1 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	30
1.4.4.2 PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO	33
CAPÍTULO SEGUNDO	35
PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD Y DIFERENCIAS ENTRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	35
2.1 PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.	35

2.1.1 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA	40
2.1.2 PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA	42
2.1.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	44
2.2 CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	46
2.2.1 COSIDERACIONES SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	49
2.3 DIFERENCIAS ENTRE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	52
CAPITULO TERCERO.....	54
DEFINICION, TIPOS Y ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS SEÑALADOS EN LA CONSTITUCION	54
3.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES	54
3.2. DEFINICIÓN DOCTRINARIA DE LOS IMPUESTOS.....	55
3.3 DEFINICION LEGAL DE IMPUESTO	57
3.3.1. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS	61
3.3.2. IMPUESTOS REALES E IMPUESTOS PERSONALES.....	62
3.3.3. IMPUESTOS ESPECÍFICOS E IMPUESTOS AD VALOREM	62
3.3.4. IMPUESTOS GENERALES E IMPUESTOS ESPECIALES	63
3.3.4. IMPUESTOS CON FINES FISCALES E IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.....	63
3.4. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.....	64
3.4.1. SUJETOS.....	65
3.4.2 SUJETO ACTIVO	66
3.4.3 EL PODER TRIBUTARIO	68
3.4.4 SUJETO PASIVO.....	69
3.5 OBJETO	71
3.6 BASE	71
3.7 TASA O TARIFA	72
3.8 ÉPOCA DE PAGO	73
3.9 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	74
CAPITULO CUARTO.....	76
LEGITIMIDAD EN LA LEGISLACIÓN DE LOS IMPUESTOS EXTRA FISCALES	76
4.1. IMPUESTOS EXTRAFISCALES.....	79
4.2. IMPUESTOS EXTRA FISCALES BAJO LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA	80
4.3. DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE CONTIENEN ELEMENTOS EXTRA FISCALES	87

4.3.1. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.....	87
4.3.2 LEY FEDERAL DE DERECHOS	91

CONCLUSIONES

PROPUESTA

BLIBLIOGRAFIA

CAPÍTULO PRIMERO

CONCEPTUALIZACIÓN ELEMENTOS Y PRINCIPIOS DEL DERECHO FISCAL TRIBUTARIO

1.1 DERECHO FISCAL TRIBUTARIO

El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios relativos a los tributos y especialmente a los impuestos. El tributo es la prestación pecuniaria objeto de una relación que tiene como fuente la Ley. Esta postura sobre el Derecho Tributario que tiene como objeto la relación, llamada relación jurídica tributaria, ha venido siendo la de más arraigo y por su proceso constructivo, la que más aportaciones ha recibido de importantes tratadistas.

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

Para Dino Jarach la relación jurídico tributaria tiene una naturaleza de *“relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo, Estado u otra entidad a la que la Ley atribuye el derecho crediticio, y el sujeto pasivo, deudor o responsable del tributo y que se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias.”*¹ Esta igualdad a la que hace referencia Jarach es contraria a la idea de la supremacía del Estado frente a los individuos que sostenía la corriente alemana.

En referencia a la relación jurídica tributaria opina A.D. Giannini, citado por Pérez de Ayala que:

¹ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 4ª edición 2013 pp. 369 y 370.

*Precisamente por la diversa naturaleza de las materias que componen la vasta trama del Derecho Financiero, parece más conforme con un exacto criterio sistemático adoptar como objeto de la disciplina jurídica diferenciada tan sólo aquella parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídico tributaria desde su origen hasta su realización.*²

La definición del autor mencionado establece que una disciplina jurídica ha de hacerse por su objeto, es decir, por las relaciones que regula. Enfocándose su autonomía sólo a las relaciones jurídicas objeto de estudio, luego entonces el contenido mismo del concepto del Derecho Tributario es la relación jurídica tributaria.

Para Sergio Francisco de la Garza;

*El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y las sanciones establecidas por su violación*³

Giannini lo define como “aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”.⁴

Giuliani Fonrouge establece que “el derecho tributario o fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”.⁵

² Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. Derecho Tributario I, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca España, 2008. p. 11.

³ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 27a. edición., México, 2006, p. 272.

⁴ Giannini Achille, Donato. Istituzioni di Diritto Tributario, Editorial de Derecho Tributario, Madrid, 1957, p. 7.

⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Ediciones De palma, Buenos Aires Argentina, 6ª edición, 1997, p. 44.

Ahora bien, hay autores que, al referirse al conjunto de normas jurídicas que se ocupan a los tributos, hablan de derecho tributario mientras que otros hacen referencia al derecho fiscal, la terminología no es uniforme a su respecto. En tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación derecho tributario, los alemanes prefieren derecho impositivo. Los autores franceses, por su parte, se refieren al derecho fiscal, al igual que en nuestro país pues en México no se hace mención a los tributos, sino a las contribuciones que recauda el fisco para incrementar el erario público.

Posiblemente la más correcta desde el punto de vista doctrinal, sea la primera que mencionamos –derecho tributario-, por su carácter genérico. *“El derecho tributario aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”*.⁶

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

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

⁶ Quintana Valtierra. Jesús, Derecho Tributario Mexicano, 5ª Ed. Trillas, México, 2008, p. 28.

*de la que surgen diferentes circunstancias además de la prestación pecuniaria”.*⁷

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Constitución), en su artículo 31, fracción IV, dispone la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. *“El legislador a veces es impreciso en el uso de vocablos y los usa incorrectamente. Por eso debemos identificar a un determinado tipo de tributos según su naturaleza, y no según el nombre que reciba, que puede ser erróneo o correcto.”*⁸

*“Afortunadamente, en varias ejecutorias, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha sostenido que su estudio debe realizarse de acuerdo con su verdadera naturaleza y no con el nombre que se dé al tributo”.*⁹

*Tributo. Su estudio debe realizarse de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes o incluso la ley. Aun cuando la ley atacada de inconstitucional llame al tributo controvertido derecho, en tanto las autoridades responsables lo conceptúen como un derecho de cooperación” y el quejoso sostenga que es un impuesto especial, lo cierto es que este Supremo Tribunal debe analizar el gravamen motivo de amparo de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes.*¹⁰

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

⁷ Jarach, Dino en *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 2012. p. 14

⁸ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*; Ed. Porrúa, México, 2006. pp. 317-318.

⁹ Id.

¹⁰ SJF, VII Época, vol. 70, 1ª parte, p. 35, AR 1864/72. Cía. Operadora de Teatros, S. A. 22-X-72. Cita tres precedentes.

precisa a uno de los aspectos fundamentales de la relación que constituye el objeto de nuestra disciplina: el de los particulares deben tributar para cubrir los gastos públicos.

Para Blum Enstein *“los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”*.¹¹

Giuliani Fonrouge define el tributo como *“una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da a lugar a relaciones jurídicas de derecho”*.¹²

Así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su Poder Tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza, a cambio de la prestación de diferentes servicios públicos. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria.

En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente “contribuyen” para que el estado pueda realizar sus atribuciones¹³, y es la denominación que el Código Fiscal de la Federación (Código Fiscal) utiliza.

Por su parte, el Código Fiscal, en su artículo 2° señala que las contribuciones se dividen en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras. La definición que nuestra legislación federal adopta del impuesto se

¹¹ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 318.

¹² Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Ediciones De palma, Buenos Aires Argentina, 6ª Edición, 1997, p. 309.

¹³ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. p. 204.

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

El artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece la obligación general que tenemos los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo. El elemento esencial que distingue a las contribuciones es sin duda la capacidad contributiva. Nuestra Constitución no contempla en forma expresa este principio pero se equipara a la proporcionalidad.

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

1.2. RELACIÓN JURIDICA TRIBUTARIA.

Entendemos por relación jurídica tributaria a aquella relación constituida por el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la Ley tributaria, es decir, la relación jurídica tributaria se da, cuando el sujeto pasivo realiza uno de los presupuestos de hecho enunciados en la Ley Tributaria, en ese momento es cuando nace la obligación tributaria, la cual se extingue principalmente con el pago de impuesto.

La realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene el derecho a exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.¹⁴

Además de la relación jurídica tributaria ya mencionada, cuyo objeto es el tributo, están las relaciones jurídicas accesorias entre el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, de un lado y el sujeto pasivo principal, contribuyente u otros sujetos pasivo, relaciones cuya finalidad directa e inmediata es la de garantizar el cumplimiento de la obligación principal y que son relaciones accesorias en cuanto a lógica y efectivamente presuponen la existencia de la obligación tributaria y que de alguna manera constituye al revés de ésta: es la relación jurídica de reembolsos, en la cual la pretensión corresponde al contribuyente y la obligación al sujeto activo; ésta no es una relación accesorial en sentido propio; sin embargo, presupone el cumplimiento de una obligación tributaria, existente sólo presuntamente o de medida menor de la cumplida.¹⁵

Por su parte Giannini establece lo siguiente: “en su concepto, de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aun obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad”.¹⁶

¹⁴ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., pp. 318 – 320.

¹⁵ Jarach, Dino. Op. Cit., p. 14.

¹⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., p. 416.

A hora bien, Giuliani Fonrouge establece que, “la relación jurídico tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra”.¹⁷ La relación jurídica tributaria nace al realizarse la situación jurídica o de hecho prevista por la Ley para un determinado tributo, es decir, el sujeto pasivo realiza una acción que encuadra en los supuestos previstos en la Ley. Tan pronto como se realiza la situación jurídica o de hecho, surge de momento la obligación de declararla a la Administración Fiscal. La relación jurídica tributaria ha nacido. Su contenido inicial se agota en la propia declaración, que podrá o no producirse espontáneamente por el sujeto pasivo de la relación, pero que viene a señalar una de las etapas integrantes de la existencia de dicha relación obligatoria.

El acto de imposición debe cumplir con la máxima constitucional de legalidad, de tal forma que la imposición tendrá siempre como fundamento a la Ley. El principio de legalidad exige que toda obligación se determine de acuerdo a la Ley, y no a la discrecionalidad administrativa.

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

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

¹⁷ *Ibíd.*, p. 417.

Estas normas son evidentemente normas jurídicas, derecho objetivo, y de ellas surgen derechos subjetivos de las partes; en primer término la pretensión del tributo, o crédito tributario y el derecho de ejercer esta pretensión en los procedimientos que las leyes prevén para esta finalidad; de otro lado, sin embargo, no sólo la obligación de prestar el tributo, sino también el derecho subjetivo del contribuyente de no ser obligado a prestar sino en el tiempo, en la medida y en cuanto se verifique el presupuesto que la ley determina y que sea atribuible a él según los criterios de atribución igualmente sentados en la Ley. La existencia de estos derechos subjetivos como fruto de las normas tributarias materialmente da a la relación tributaria la naturaleza de una relación de derecho y no de una relación de poder.¹⁸

Con relación a las afirmaciones de Jarach podemos señalar que la relación jurídica tributaria y los derechos y obligaciones para los sujetos pasivos y activos son de igual manera, no existe una relación de poder al no existir alguna superioridad de alguna de las partes sobre la otra. Esto es de suma importancia para entender el contenido verdadero del Derecho Tributario. Apunta dicho autor que “la coerción que caracteriza el tributo se agota en el momento legislativo y se reduce en la regla general del valor coactivo de las propias normas jurídicas, asimismo, el poder soberano originario o derivado del sujeto activo se agota en el poder de dictar a través de los órganos competentes las normas jurídicas que prevén los hechos jurídicos y sus consecuencias”.¹⁹

Para determinar las personas a las que se extiende la potestad financiera del Estado, y que por tal razón pueden ser sujetos pasivos del impuesto, es necesario tener en cuenta que la sujeción a la expresada potestad puede tener un doble fundamento, que corresponde al doble carácter del Estado, como organización personal y como corporación territorial. De un lado, por tanto, pueden ser sujetos pasivos del impuesto todos aquellos que pertenecen al Estado en calidad de nacionales (o al municipio, en calidad de vecinos etc.), cualquiera que sea el lugar en que residan; de otro, todos aquellos – tanto nacionales como extranjeros – que se encuentran con el Estado, en una determinada relación, sea de carácter

¹⁸ Jarach, Dino en *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 2012, p. 54.

¹⁹ *ibíd.*, p. 57.

personal (domicilio, residencia, estancia), sea de carácter económico (posesión de bienes existentes en el Estado, participación en hechos o en actividades que se realizan en el Estado).²⁰

Una vez establecido que la relación jurídica tributaria no es una relación de subordinación como alguna corriente alemana lo ha afirmado. La teoría que sostiene que la naturaleza de la relación de poder se funda, a consideración de Dino Jarach, sobre una equivocación de carácter doctrinario o ideológico y sobre una falta de análisis dogmático de las instituciones tributarias.

El error ideológico consiste en considerar ineludiblemente la supremacía del Estado frente a los individuos y en todas las obligaciones que el Estado impone a los particulares. Aquél que se coloque en una posición de supremacía por la cual su interés prive sobre el de los particulares, debiendo éstos quedar sometidos a su voluntad y a su arbitrio, como si el Estado fuese una entidad superior cuyos derechos prevalecen sobre los individuales.

Esta actitud, a juicio de Jarach “es contraria a la naturaleza del Estado de derecho, en la que el Estado, como persona jurídica, se coloca en el ámbito de derecho, máxime en derecho tributario, en el que en virtud del principio de legalidad o de reserva y precisamente por una evolución histórico constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través del instrumento de la Ley”.²¹

Ninguna de las partes de esta relación puede arrogarse más derecho que el que la Ley ha establecido expresamente. El poder público por ser tal, no puede exigir el pago de un tributo que no está previsto en la Ley, ni en medida mayor que la Ley determina; pero el particular no puede bajo ningún concepto, substraerse al pago de la obligación, ni invocar que se reduzca lo que la Ley ha establecido. Sus derechos están fijados en forma inalterable e intransigible por la norma tributaria.²²

²⁰ Giannini Achille, Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*, Editorial de Derecho Tributario, Madrid, 1957, pp. 94-95.

²¹ Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires Argentina, 2012, p. 158.

²² *ibíd.*, p. 165.

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

Toda Ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, es decir, lo que grava. La Ley impositiva nos indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismos, sino un acto o hecho relacionado con ellos, por lo que al gravar la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc., está señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o un hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la Ley señala que dará origen al crédito tributario.

1.2.1 ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA

Sujeto Activo. La entidad pública o el Estado que tiene el derecho a exigir el pago de una contribución por prescripción de la Ley a través de organismos públicos

- a) Sujeto Pasivo: También llamado deudor tributario, es la persona física o moral obligada al pago de la contribución cuando se realice el hecho imponible.

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

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

1.3 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.

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

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

1.3.1 PRINCIPIOS DE ADAM SMITH

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

Principio de Justicia.- También llamado de proporcionalidad o de igualdad. Consiste en que todos "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la

protección estatal”.²³ Este principio alcanza dos conceptos más: la generalidad y la uniformidad de los impuestos. La generalidad significa que todos los individuos den pagar impuestos, cuando su situación se encuentre enmarcada dentro de la hipótesis prevista en la ley. La uniformidad consiste en la situación de igualdad de los contribuyentes ante el impuesto, con base en: la capacidad contributiva y la igualdad de sacrificio.

Principio de Certidumbre.- También llamado de certeza. Se refiere a que “todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad.”²⁴

Principio de Comodidad.- Significa que “Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente.”²⁵

Principio de Economía.- Se refiere a que el rendimiento del impuesto debe ser lo más alto posible y su recaudación no debe ser onerosa, es decir, la diferencia entre la recaudación fiscal y los ingresos que realmente entran a las arcas del erario público.²⁶

1.3.2 PRINCIPIO DE HAROLD M. SOMMERS

Harold M. Sommers ²⁷ comenta, en su libro Finanzas Públicas e Ingreso Nacional una serie de principios a los cuales denomina como complementarios:

Principio de la capacidad de pago.- Sostiene que quienes poseen mayor ingreso o riqueza deben pagar la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. [...]. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola

²³ Smith, Adam. Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios del Derecho Tributario, LIMUSA, México, 3ra edición, 2001, p. 69.

²⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Editorial Harla, México, 2000, p. 62.

²⁵ Smith, Adam. Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit.

²⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit., p. 63.

²⁷ Arriola Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Ed. Themis, 22ª Ed. México, 2014, p. 235-240.

tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Se equipara al principio de justicia o de proporcionalidad.

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

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

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

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

1.3.3 PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER

El tratadista alemán Adolfo Wagner²⁸, en su obra Tratado de las Ciencias de las Finanzas, enumera nueve principios superiores, agrupados en cuatro categorías, de la siguiente manera:

²⁸ Citado por Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 1985, p. 149-15.

Principios de política financiera.- Suficiencia de la imposición.- Los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras de un periodo financiero dado, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.

Elasticidad o movilidad de la imposición.- Los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras.

Principios de economía pública.- Elección de buenas fuentes de impuestos.- Elección entre la renta, el capital y los medios de consumo, tomando en cuenta el punto de vista de la economía privada y pública, las consideraciones financieras, las consideraciones de política fiscal y el empleo del producto del impuesto.

Elección de las clases de impuestos.- Tiene la finalidad de determinar el sujeto del impuesto.

Principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos:

- Generalidad.
- Uniformidad.

Principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición:

- Fijeza de la imposición.
- Comodidad de la imposición.

Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

1.3.4 PRINCIPIOS DE FRITZ NEUMARK

Fritz Neumark,²⁹ autor alemán, establece los siguientes principios con el objeto de conseguir justicia, economía y eficacia operativa en la tributación:

²⁹ Neumark, Fritz. Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974. Citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit., p. 68-69.

Principios político-sociales.- Tienden a lograr la justicia en la imposición, buscando distribuir los gravámenes de tal manera que la carga tributaria resulte lo más equilibrada posible.

Principios político-económicos.- Pretenden alcanzar los objetivos de economía (eficacia, estabilidad y desarrollo económico), permitiendo la libre competencia y el desarrollo normal de los sectores de la economía, así como suficiencia presupuestaria y la adaptación a las fluctuaciones de la actividad económica.

Principios técnico-tributarios.- Tienen el propósito de lograr la eficacia operativa de la imposición, para lo cual debe existir una estructuración adecuada del sistema y de las normas tributarias que faciliten su aplicación a los contribuyentes y a la administración, necesitando ser congruentes, precisas y claras.

1.4 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

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

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

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

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

De acuerdo con Flores Zavala,³⁰ este principio “no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto.” Aplicado este principio a cada impuesto, se interpreta que “el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.”

1.4.1 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

El principio de obligatoriedad, en opinión de Arrijo Vizcaíno, se refiere a que “toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una Ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma Ley establezca.”³¹

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

1.4.2 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

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

³⁰ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., p. 212.

³¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., p. 250.

Al respecto, Flores Zavala señala lo siguiente: “Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”³² La SCJN ha interpretado el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en lo referente al principio de legalidad, argumentando lo siguiente;

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por

³² Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., p. 209.

el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles. Apéndice de 2005, tomo I, Parte SCJN, Séptima Época, Pleno, tesis 168, página 1.

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

El principio de legalidad en el ámbito administrativo se resume en una tesis de la SCJN:

AUTORIDADES. Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2005, tomo VI, Parte SCJN, Quinta Época, Pleno, Tesis 100, página 65.

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

- a) La autoridad hacendaria ni ninguna otra autoridad, puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- b) Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.³³

³³ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., p. 267-268.

1.4.3 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

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

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

Pretender que el impuesto sobre hilados y tejidos lo pague también, para que reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad, un asalariado o un comerciante o un industrial que no se dedica a la producción de hilados y tejidos, es tener un criterio erróneo sobre lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad. Además, el hecho de que los fabricantes de hilados y tejidos se encuentran concentrados principalmente en tres zonas de la República, no significa que la ley es privativa, ya que ella nos está diciendo que solamente se aplicará a los fabricantes de hilados y tejidos radicados en las ciudades de Tlaxcala, Saltillo y Monterrey.³⁴

³⁴ Margáin Manautou, Emilio. Introducción del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 13ª Edición, 2007, p. 58.

Para Ernesto Flores Zavala en cuanto a la proporcionalidad y equidad que señala nuestro artículo 31 fracción IV constitucional, son un mismo concepto, de acuerdo a los elementos siguientes:

... al interpretar la expresión proporcionalidad y equidad como significado de justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos. Para llegar a esta conclusión, tenemos en cuenta que esta expresión aparece por primera vez, en el proyecto de Constitución de 1857, art. 36 que dice: Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Este artículo con la única modificación de suprimir la palabra anterior a intereses, fue aprobado en sesión de 26 de agosto de 1855 y seguramente la Comisión de Estudio, lo dividió en dos fracciones que es como aparecen en el texto aprobado en definitiva con el número 31, quedando la obligación de contribuir a los gastos públicos como fracción III, y en la Constitución de 1917, como fracción IV, pero la misma redacción. Ahora bien, este principio, como dijimos nosotros, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible. Es decir, que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar. El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones. El principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos, los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos, cuya situación generadora, debe entenderse en los términos de más estrictos, es decir, debe

existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etc.³⁵

Flores Zavala considera que debemos entender como un solo concepto las palabras proporcionalidad y equidad, dado que en su opinión el Constituyente de 1856 no era, al igual que en 1917, experto en materia tributaria, por lo que debió haberse inspirado en el principio de Adam Smith sobre la justicia de los impuestos, al decir: Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento... en proporción a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menoscabo de esta máxima depende lo que se llama equidad.³⁶

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues, mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos, expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y 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, etc., 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

³⁵ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., pp. 201, 202 y 203.

³⁶ Ibid., p. 216.

contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.³⁷

Para Arrijo Vizcaíno, la proporcionalidad es “la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.”³⁸

De acuerdo con Vallarta, “la proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta.”³⁹

Por lo que se refiere a la equidad, Arrijo Vizcaíno comenta que “las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.”⁴⁰

La equidad, de acuerdo al principio general de derecho, se traduce en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. De hecho, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, señala que la equidad impositiva significa “gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente.”⁴¹

Con respecto a este principio, la SCJN interpreta de la siguiente forma el artículo 31, fracción IV, de la Constitución:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse

³⁷ Visible en la obra editada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, titulada Tribunal Pleno, precedente que no han integrado jurisprudencia, 1969-1985, Segunda Parte, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 1986, p. 763.

³⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., p. 256

³⁹ Vallarta, Ignacio L. Votos. Tomo II, pp. 11 y 12. Citado por Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. México, 35° ed., 2007, p. 321.

⁴⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., pp. 259-260.

⁴¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., pp. 259-260.

de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., 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. Apéndice de 2005, tomo I, Parte SCJN, Séptima Época, Pleno, tesis 275, página 256.

1.4.3.1 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

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

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

de indicar a los legisladores cuáles cuales situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.”⁴²

Pérez de Ayala y Eusebio González señalan que “para que un impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado, proporcionado en su cuantía, a la capacidad económica, a la aptitud económica de los contribuyentes a los que se aplica y exige. Dicho en otros términos, ya no basta con que exista una renta neta, un patrimonio neto o un acto de gasto. Es preciso que exista una adecuación de equidad entre los valores y la cuota del impuesto que sobre ellos recaiga”.⁴³

En este sentido, dichos autores dejan ver su postura iusnaturalista del derecho, al afirmar que una norma es injusta por el hecho de no sujetarse al principio de capacidad contributiva, postura respetable pero difícil de aceptar para un positivista, pero que es válida ante la impotencia de algún legislador que ignore dicho principio.

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

En tal supuesto, no es posible negar relevancia jurídica a la idea de capacidad contributiva, como hacen con notorio error las tesis que proclaman la naturaleza económica del concepto. Estas doctrinas confunden la eficacia operativa de la capacidad contributiva que tropieza con dificultades para su desenvolvimiento, con su relevancia jurídica, que evidentemente existe al incorporarse a preceptos del ordenamiento positivo.⁴⁴

García Belsunce manifiesta que la capacidad contributiva “consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y capitalización”.⁴⁵

⁴² Op. Cit., p. 87 y 88.

⁴³ Pérez de Ayala José Luis y Eusebio González. Derecho Tributario I, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca España, 2008, p. 158.

⁴⁴ Sainz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho I, Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo, Instituto de Estudios Políticos, Madrid España, 29ª ed., 2000, p. 185.

⁴⁵ Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. De palma, Buenos Aires Argentina, 2007, p. 199.

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

- 1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición.
- 2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributaria del Estado.
- 3) No puede seleccionarse como hechos imposables o bases imposables, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.
- 4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaigan sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Estas implicaciones significan que los contribuyentes tienen como garantía defensiva el principio que debe funcionar cuando se intente gravar a aquellos que estén por debajo del nivel económico mínimo, cuando en el gravamen no se respeten los distintos niveles económicos, cuando se elijan hechos o bases imposables no idóneos para reflejar capacidad de pago tributario, o cuando dicha capacidad de pago, aun existente, sea excedida.⁴⁶

La SCJN ha definido el principio de capacidad contributiva de una manera parecida a la postura de Dino Jarach. Sobre este concepto, nuestro Máximo Tribunal ha emitido las siguientes tesis al interpretar el precepto legal:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE
CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de

⁴⁶ Opiniones de los cuatro elementos de la capacidad contributiva se resumen en las siguientes páginas de Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. De palma, Buenos Aires Argentina, 2004, p. 200 -208.

la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, Noviembre de 1999, Novena Época, Pleno, tesis P./J. 109/99, página 22.

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VIII, Diciembre de 2008, Novena Época, Pleno, tesis P. LXXIX/98, página 241.

1.4.4.2 PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO

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

En opinión de Flores Zavala, “por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.”⁴⁷

De acuerdo con Ana Laura Gordo López⁴⁸, no está permitido imponer tributos con fines exclusivamente extra fiscales.⁴⁹ Sin embargo, existe la posibilidad de que se establezcan impuestos con fines extra fiscales, con la condición de que se busque por lo menos en alguna parte un fin fiscal. Esta postura ha sido adoptada por la SCJN, como se aprecia en la siguiente tesis:

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

Apéndice de 2005, tomo I, Parte SCJN, Octava Época, Pleno, tesis 96, página 107.

⁴⁷ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., p. 205.

⁴⁸ Gordo López, Ana Laura. Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, México, 2000, p. 68.

⁴⁹ Los Impuestos con Fines Extra fiscales son definidos como la forma de ser del tributo, cuyo fin no es recaudatorio, sus fines son el desarrollo social, económico y político del Estado.

CAPÍTULO SEGUNDO

PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD Y DIFERENCIAS ENTRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

2.1 PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

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

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

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

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

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C.V. 13 de agosto de 1990.

Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Sergio Novales Castro.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990.

Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull

Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno. Cinco votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

Semanario Judicial de la Federación VII, Febrero de 1991, Octava Época, Tercera Sala, tesis: 3a./J. 4/91, página 60.

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

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas

progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Ánfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

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

Flores Zavala dice que: “no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la Expresión “proporcional y equitativo” como significado de justicia, toda vez que la intención del contribuyente fue la de expresar que los impuestos fuesen justos; es decir, considera que con tal expresión sólo se busca la justicia de los impuestos”.⁵⁰

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza considera que la exigencia de proporcionalidad y equidad deben ser vistos en su conjunto como conceptos coincidentes de justicia tributaria. Continúa su posición explicando que la justicia imperante en materia tributaria es la llamada justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes y por indirecto las cargas, estando entre ellas los tributos. En la distribución de estas cargas, la justicia distributiva exige que se traten igual a los iguales y desigual a los desiguales; sin embargo, tal postulado no se puede cumplir si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos.⁵¹

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

Una opinión más sobre observar como un mismo concepto a la proporcionalidad y equidad es por parte de Servando J. Garza, el cual dice lo siguiente:

⁵⁰ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1985, p. 206.

⁵¹ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1985, p. 272.

“Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes... La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide con el de equidad... En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual... Si estos conceptos fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro, y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa”⁵²

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

Por otro lado nos encontramos con la postura contraria, la cual argumenta que los principios de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos como dos principios distintos, el Dr. Ramón Reyes Vera establece al respecto que la proporcionalidad, histórica y teóricamente es un concepto diferente al de equidad esto en virtud de que la equidad no es un término sinónimo o equiparable con la proporcionalidad, ya que la equidad es la que constituye la justicia en la norma legislativa tributaria federal.⁵³ Tomando la posición del Dr. Reyes Vera, tenemos la postura de Emilio Margain, quien considera que la expresión “proporcional y equitativo”, envuelve a dos conceptos de naturaleza diferentes, y al respecto nos dice lo siguiente:

“Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación Tributaria Mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos

⁵² J. Garza, Servando. “Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario”. Editorial Cultural, México. p. 70.

⁵³ Reyes Vera, Ramón. La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana. Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, p. 457.

que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".⁵⁴

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

2.1.1 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

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

Tomando las consideraciones del autor Calvo Nicolau, este afirma que la garantía constitucional de proporcionalidad requiere que las normas que establecen cargas a los particulares, atiendan a la capacidad contributiva de los mismos,⁵⁵ es decir, que para que un impuesto sea proporcional es necesario que se establezca en

⁵⁴ Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1997. pp. 58-59.

⁵⁵ Calvo Nicolau, Enrique. Tratado ISR. Tomo I. Editorial Themis, México, 1999. p. 119.

función de la aptitud para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria; con esta proporcionalidad es como se logra que los impuestos sean justos.

De la misma forma, Belsunce explica que un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva,⁵⁶ es decir, que para que se actualice este principio es necesario que haya una relación proporcional con la riqueza gravada.

Por último vamos a citar al Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, el cual nos dice al respecto lo siguiente:

Para dar cumplimiento al mandato constitucional de proporcionalidad, es necesario que el impuesto de que se trate recaiga sobre una renta real y disponible, es decir, sobre un ingreso o rendimiento que incorpore un bien o un derecho al patrimonio afectado, y del cual puede disponer realmente el sujeto que lo percibe, reflejando así la aptitud de éste para aportar una parte de esa riqueza al gasto público.⁵⁷

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

⁵⁶ García Belsunce, Horacio. Temas de Derecho Tributario. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires. p. 105.

⁵⁷ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. El Concepto de Ingreso en la Ley del Impuesto sobre la Renta: Análisis exclusivamente Constitucional. Nuevo Consultorio Fiscal, México, 1999, p. 56.

2.1.2 PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

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

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

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia,

este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extra fiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V.N 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, Marzo de 2000, Novena Época, Pleno, tesis P./J. 24/2000, página 35.

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

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

En materia fiscal, la equidad debe referirse al momento último de aplicación al caso concreto, entre la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible, y el sujeto de

carne y hueso que la soporta en los rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus ingresos y en su patrimonio.⁵⁸

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

Por su parte Calvo Nicolau nos dice en relación a este principio, que existe una exigencia la cual consiste en que debe darse igualdad de tratamiento a aquellas personas que son iguales entre sí, entendiéndola como una igualdad jurídica y económica.⁵⁹

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

2.1.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

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

Por lo tanto podemos decir, que la capacidad contributiva es un principio jurídico de naturaleza doctrinaria, el cual se encuentra reconocido implícitamente por

⁵⁸ Reyes Vera, Ramón. Op. Cit., p. 456.

⁵⁹ Calvo Nicolau, Enrique. Tratado ISR. Tomo I. Editorial Themis, México, 1999. p. 121.

nuestra Constitución, y el cual debe de ser entendido como la capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

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

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

Para Giziotti, dicho principio se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.⁶⁰

Por su parte, para Jarach, la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; así mismo continúa diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligación tributaria en la Ley es la propia capacidad contributiva.⁶¹ En otras palabras, que al ser la capacidad contributiva la potencialidad para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación

⁶⁰ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., p. 140.

⁶¹ Jarach, Dino. El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo. Editorial Adeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982. p. 87-102.

tributaria, los presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la propia capacidad contributiva.

2.2 CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

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

Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado.⁶² Lo anterior quiere decir, que es necesaria la existencia de un movimiento de riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos para que estos puedan dar cumplimiento al mandato constitucional consignado en el Artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

Por su parte, Calvo Ortega manifiesta que la capacidad contributiva debe ser entendida como la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídico tributaria.⁶³ Es decir, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado.

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

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución

⁶² Calvo Nicolau, Enrique. Op. Cit., p. 414.

⁶³ Calvo Ortega, Rafael. Derecho Tributario. Civitas Ediciones, España, 2000, p. 83.

Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999.

Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la

tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999, Novena

Época, Pleno, tesis: P./J. 109/99, página 22.

En relación a lo anterior, García Bueno cita a la doctrina italiana y señala que:

“... el principio de capacidad contributiva limita las elecciones del legislador a la hora de conformar las hipótesis normativas de los tributos, constituyéndose como presupuesto, límite y parámetro de la imposición.”⁶⁴

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

Por último citaremos al Lic. Fernández Sagardi el cual por su parte nos dice:

En materia del Impuesto Sobre la Renta podemos describir a la capacidad contributiva como la situación económica que refleja una real capacidad de pago...

En un impuesto al ingreso o en una a la renta se debe atender a la capacidad de pago, no sólo a la capacidad económica, ya que ésta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar; en este orden de ideas, habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva.⁶⁵

Como podemos ver, existe una diferencia entre lo que es la capacidad económica y lo que es la capacidad contributiva, Calvo Nicolau en su obra Tratado del Impuesto sobre la Renta, explica muy bien esta diferencia, estableciendo que la

⁶⁴ García Bueno, Marco César. El Principio de Capacidad Contributiva, Criterio Esencial para una Reforma Legal. p. 140.

⁶⁵ Fernández Sagardi, Augusto. Breves Reflexiones sobre una Reforma del ISR. El Mercado de Valores, Año LIX. Agosto, México, 1999. p. 23.

capacidad económica va en relación con el principio de proporcionalidad de los impuestos toda vez que esta capacidad está vinculada con la idea de riqueza. El concepto de capacidad económica es un concepto netamente jurídico que se identifica con el haber patrimonial de la persona, entendiendo esta como la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones; sin embargo para efectos fiscales, no todos los incrementos ni todas las disminuciones en el haber patrimonial retoman en cuenta para determinar la capacidad económica de los sujetos, por lo que es la capacidad económica conforme a las reglas patrimoniales de derecho común, se torna como un símil en capacidad contributiva conforme a las reglas patrimoniales del derecho fiscal; en conclusión, para el derecho fiscal, la capacidad contributiva se identifica con lo que puede llamarse un haber patrimonial calificado.⁶⁶

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

2.2.1 COSIDERACIONES SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Debemos recordar que la capacidad contributiva es el elemento indispensable para la existencia de cualquier impuesto; ésta capacidad es la que distingue objetivamente la aptitud de contribuir de los sujetos pasivos; por lo que, derivado del Artículo 31 fracción IV Constitucional, los gobernados, en su calidad de deudores tributarios, tienen la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes; sin embargo, dicha

⁶⁶ Calvo Nicolau, Enrique. Op. Cit., p. 405-414.

obligación debe ir en relación a su aptitud contributiva, esto significa que para cumplir con el mandato constitucional de la proporcionalidad, es necesario atender la capacidad contributiva de los propios gobernados.

En relación con esta obligación de la que hablamos de contribuir que tienen los ciudadanos, es necesario establecer que no es el gasto público el límite para la recaudación, sino la propia capacidad contributiva de los particulares, es decir, la carga fiscal debe limitarse a aquellos sujetos a los que se les pueda imputar alguna capacidad impositiva o capacidad de pago. En este sentido, el Lic. Augusto Fernández Sagardi señala que un pueblo debe cumplir con su obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos en la medida de la capacidad contributiva del mismo, entendiendo ésta como la cantidad de bienes que realmente puede transferir el pueblo, al gobierno recaudador, el tamaño del gasto público debe ir acorde con la posibilidad de la contribución ciudadana.⁶⁷

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

Para reforzar nuestra postura citaremos una vez más a Calvo Nicolau, dicho autor nos dice al respecto que para la existencia de una correcta política tributaria, es necesario que la carga fiscal de los contribuyentes se establezca en función directa de su capacidad contributiva.⁶⁸

⁶⁷ Fernández Sagardi, Augusto. Op. Cit., p. 22.

⁶⁸ Calvo Nicolau, Enrique. "Tratado ISR". Tomo I. Editorial Themis, México, 1999. p. 195.

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

César García Bueno nos dice lo siguiente:

El Legislador al crear la norma tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo... La potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en el principio de capacidad contributiva, su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.⁶⁹

Apoyando lo anteriormente expuesto citaremos un criterio de la SCJN el cual nos dice lo siguiente:

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.

⁶⁹ García Bueno, Marco Cesar. El principio de capacidad contributiva, criterio esencial para una reforma legal. p. 1.

Amparo en revisión 2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coapa, S.A. de C.V. y coags. 31 de agosto de 1998. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXIX/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VIII, Diciembre de 1998, Novena Época, Pleno, tesis: P. LXXIX/98, página 241.

Por último tomando en consideración todo lo expuesto, citaremos a Augusto Fernández Sagardi el cual sostiene que el legislador debe atender a la capacidad económica real del pueblo y no sólo a una idea artificial de ella, toda vez que los hechos impositivos deben revelar capacidad de pago de los contribuyentes;⁷⁰ esto es, que si el legislador no atiende a esto, no solo perjudicará al pueblo sino que también se verá afectado en consecuencia al Estado, ya que al ser excesivas las cargas, se provoca que el pueblo busque darle la vuelta al fisco a fin de pagar menos impuestos y por lo tanto la recaudación disminuye.

La capacidad contributiva la podemos considerar como un límite impositivo, el cual restringe la actividad del legislador, evitando que este caiga en el supuesto de extralimitarse en sus funciones. Al establecer que la elección de hechos impositivos se realice no sólo en base a los límites constitucionales, sino que además se tome en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo. En caso de que los presupuestos de hecho elegidos por el legislador no denoten índices de capacidad contributiva estarán viciados de inconstitucionalidad. De esta forma el principio en estudio se convierte en un límite de validez de los impuestos.

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

⁷⁰ Fernández Sagardi, Augusto. Op. Cit., p. 21-22.

De la definición de proporcionalidad hecha por la SCJN, entendemos que la proporcionalidad consiste en que a mayor ingreso, mayor será el impuesto a pagar.

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

Por último, el principio de capacidad contributiva, es el más importante de todos puesto que para la existencia de los hechos imponible, es necesario que sean estos reales, evidentes, que tengan un reflejo de capacidad contributiva, puesto que la capacidad contributiva es, como dice Jarach, el único concepto que representa un puente entre la Ley y el hecho imponible;⁷¹ es decir, los hechos imponible de los tributos deben gravar elementos que sean un verdadero reflejo de una potencialidad para contribuir, de lo contrario dichos tributos no deben existir.

⁷¹ Jarach, Dino. Op. Cit., Pág. 102.

CAPITULO TERCERO

DEFINICION, TIPOS Y ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS SEÑALADOS EN LA CONSTITUCION

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

Es necesario analizar la disposición constitucional contenida en la fracción IV del artículo 31 que señala como obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos en los tres niveles de Gobierno, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; Continuaremos nuestro análisis atendiendo a lo que dice la doctrina respecto de los impuestos;

Una vez hecho esto y siguiendo con la jerarquía de las leyes, establecidas en el artículo 133 de la Constitución, es menester de este estudio analizar el contenido del artículo 2 del Código Fiscal en donde encontramos la clasificación de las contribuciones. Cabe señalar, que en este cuerpo de leyes, no se hace mención al concepto de contribución, señalado a través de la costumbre a las contribuciones de forma similar al concepto de impuestos;

Por último, estudiaremos la clasificación tanto legal como doctrinal de los impuestos y estableceremos los elementos constitutivos de los mismos.

3.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES

Como anteriormente mencionamos, los principios fundamentales de todo orden jurídico, se encuentran establecidos a través de lineamientos de observancia

general, los cuales se encuentran consagrados en la Constitución. Dentro de dicho ordenamiento tenemos los principios que rigen a las contribuciones, para lo cual el Art. 31 de la Constitución nos dice lo siguiente:

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

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

Del anterior precepto constitucional, se desprenden los principios constitucionales los cuales ya han sido analizados en capítulos anteriores. Dichos principios a los cuales nos referimos son los siguientes: Principio de Obligatoriedad, Principio de Legalidad, Principio de Proporcionalidad, Principio de Equidad, Principio de Vinculación con el Gasto Público y por último el Principio de Capacidad Contributiva el cual como ya estudiamos no está enunciado en dicho Artículo pero se entiende de manera implícita.

Por todo lo expuesto hasta este momento, podemos decir que toda contribución, para ser considerada como legal, debe de cumplir con los principios enunciados en la Constitución, pero como vemos en dicho precepto no encontramos la definición de lo que es una contribución, debido a esto es necesario acudir tanto a la doctrina como a las leyes especiales de la materia para poder llegar al conocimiento de lo que para el efecto de nuestro estudio se debe de considerar una contribución.

3.2. DEFINICIÓN DOCTRINARIA DE LOS IMPUESTOS

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

Adolfo Arrijoja Vizcaíno nos da una definición sobre el término en estudio basándose en la definición establecida en el Código Fiscal de la Federación de 1966 que al respecto comenta lo siguiente: *“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”*⁷²

Por su parte Sergio Francisco de la Garza nos dice que; *“el Impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”*.⁷³

Para José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González: *“el impuesto es definido como una prestación coactiva, generalmente pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realicen determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.”*⁷⁴

Y por último citaremos a Dino Jarach el cual aterriza muy bien este concepto sosteniendo lo siguiente:

*Llámesese impuesto el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva – independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre los cuales se transfiere – o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas.*⁷⁵

Tomando en consideración las definiciones antes mencionadas, podemos concluir diciendo que los tributos son auténticas contribuciones que los gobernados tienen

⁷² Arrijoja Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 22da Edición, 2006, p. 352.

⁷³ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 27a. edición., México, 2006, p. 377.

⁷⁴ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. Curso de Derecho Tributario. Editorial Edersa. Madrid, 1991. p. 190.

⁷⁵ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Cangallo, Buenos Aires Argentina, 1996. p. 255.

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

3.3 DEFINICION LEGAL DE IMPUESTO

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

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

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

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CÁMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN Secretaría General Secretaría de Servicios Parlamentarios Última Reforma DOF 12-01-2016 2 de 264 de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

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

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

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

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

Del contenido en el artículo mencionado, podemos decir lo siguiente:

Con relación a la primera fracción del artículo citado, en la cual se trata de describir lo que es un impuesto, tenemos que decir que aunque no es muy claro lo que dicha fracción quiere dar a entender, se desprende que el pago de un impuesto no representa para el causante la recepción automática e inmediata de una contraprestación como sucede con otras contribuciones, particularmente con

los derechos y las contribuciones especiales. Cabe destacar que dentro de la definición que dicha fracción nos da, cabrían las figuras de aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejora, pues no nos da un elemento que diferencie cada uno de dichos tributos.

Por su parte, al analizar la fracción II del mismo artículo podemos decir que las aportaciones de seguridad social, son aportes económicos que deben de hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artículo 123 de la Constitución. Es necesario decir que desde nuestro punto de vista dichas aportaciones se encuentran establecida en el Código Fiscal con el objeto de facilitar su cobro, es decir, tienen el carácter de contribución con el fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para cobrarlas de forma oportuna.

Siguiendo con la lectura el citado Artículo 2º del Código Fiscal, nos encontramos con su fracción III, la cual nos habla sobre las contribuciones de mejora, las cuales las debemos de entender como aquella figura tributaria que se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originen por los servicios de carácter general divisibles, es decir, en obras o servicios que benefician a toda la colectividad pero que en forma específica favorecen a determinados individuos, siempre y cuando con su sola explotación no se pueda recuperar el costo de la obra o servicio, en estos casos es cuando surgen dichas contribuciones, dicho en otras palabras se paga por el beneficio que de forma directa adquiere el particular por la obra realizada o el servicio prestado.

Y por último la IV fracción del mismo Artículo nos habla sobre los derechos, los cuales los podemos entender como aquellas cantidades de dinero que se pagan al Estado por motivo de una contraprestación de un determinado servicio. En conclusión podemos decir que el artículo en estudio no nos da una definición clara sobre cada una de las clasificaciones que el Código nos da de las contribuciones, lo único que a nuestro juicio hacen los legisladores es definir cada uno de los conceptos por exclusión, como nos dice Margain Manautou: *“Por exclusión se precisa cuando se está frente a un impuesto”*⁷⁶, lo cual nos deja con una laguna enorme para determinar cuando estamos en presencia de un impuesto, de un derecho, de una aportación de seguridad social o de una contribución de mejora, puesto que, como dijimos en párrafos anteriores, no hay un elemento que diferencie a cada contribución de la que se habla.

Es por eso que desde nuestro punto de vista, lo que debería de aclarar el Código es, que los impuestos son aquellas acciones que estando en la Ley, las cuales son denominadas Presupuestos de Hecho, al realizarse se convierten en una situación jurídica de hecho, la cual a su vez pasa a ser una obligación tributaria momento en el cual el impuesto es exigible, de tal forma se distinguiría a los impuestos de las demás contribuciones de las que se habla en este Artículo 2º.

3.3 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Como estudiamos anteriormente, la legislación mexicana específicamente en el Código Fiscal en su Artículo 2º, ha clasificado las contribuciones en cuatro grupos

⁷⁶ Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, México, 19ª Edición, 2007, p. 56.

diferentes, pero dicha clasificación, para efectos de este estudio consideramos que se queda corta, es decir, que no nos define de forma precisa las distintas contribuciones que existen en nuestro país, es por eso que necesitamos del apoyo de la doctrina para entender de forma completa el alcance de dicha clasificación y por lo tanto comprender el contenido de cada una de las distintas contribuciones.

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

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

3.3.1. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.

Sobre este tipo de impuestos podemos decir como atinadamente nos dice Arrijo Vizcaíno que: *“los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo.”*⁷⁷

⁷⁷ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 22da Edición, 2006, p. 514.

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

3.3.2. IMPUESTOS REALES E IMPUESTOS PERSONALES

Tomando las ideas de Sergio Francisco de la Garza, tenemos que son impuestos reales aquellos en que se prescindie de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuestos sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.⁷⁸

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

En cambio los impuestos personales son aquellos que en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia.⁷⁹

En conclusión podemos decir que los impuestos personales a diferencia de los reales son los que atienden a las personas, a los contribuyentes, como los pagadores del mismo.

3.3.3. IMPUESTOS ESPECÍFICOS E IMPUESTOS AD VALOREM

Al respecto sobre dicha clasificación, Arrijo Vizcaíno nos dice lo siguiente:

⁷⁸ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 27a. edición., México, 2006, p. 272.

⁷⁹ *Ibíd.*, p. 390.

“Los tributos específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado. En tanto que los ad-valorem, para el mismo fin, exclusivamente atienden al valor o precio del propio objeto gravado”⁸⁰

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

3.3.4. IMPUESTOS GENERALES E IMPUESTOS ESPECIALES.

Al respecto Margáin Manautou nos dice: “El Impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza. En cambio, el impuesto especial es el que grava a determinada actividad.”⁸¹

3.3.4. IMPUESTOS CON FINES FISCALES E IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.

Y por último tenemos esta clasificación, la cual es el motivo de esta investigación debido a que consideramos que es un tema que no está bien regulado en nuestro país.

Al respecto Emilio Margáin nos dice lo siguiente:

“Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines extra fiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el

⁸⁰ Arriola Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 22da Edición, 2006, p. 516.

⁸¹ Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 19ª Edición, 2007, p. 71.

objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, político, ambiental, salud.”⁸²

En este orden de ideas podemos ver como esta clasificación es de suma importancia y al estudiar anteriormente la clasificación que nos da la ley sobre las contribuciones, no la encontramos, lo cual quiere decir que en nuestro país, este tema sobre los ingresos cuya finalidad no va dirigida al gasto público son poco valorados.

3.4. ELEMENTOS DEL IMPUESTO

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

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

⁸² Ibid., p. 71.

conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que reside.”⁸³

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

3.4.1. SUJETOS

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

Y por otro lado tenemos al deudor de la cosa gravada o sujeto pasivo, y cuando nos referimos a este sujeto estamos en presencia de una persona física o moral, ya sea esta última privada o pública. Cabe mencionar que en esta figura de sujeto pasivo las personas a las que nos referimos pueden ser las generadoras directas del acto gravado o mejor dicho cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución y por lo mismo está obligada a realizar el pago, o pueden ser obligados solidarios⁸⁴ de los mismos.

⁸³ IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Séptima Época, Primera Parte. p. 172.

⁸⁴ Código Fiscal de la Federación

Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos. III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

3.4.2 SUJETO ACTIVO

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

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

III. La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

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

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

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado. VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

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

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

En el Derecho Tributario, existe sólo un sujeto activo en la obligación fiscal es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria, que es uno de los atributos de esa soberanía.⁸⁵

La doctrina dice que en algunos casos como en la prestación de servicios públicos o sociales, o bien la explotación de bienes o recursos de propiedad nacional, algunos organismos independientes del Estado, pero que colaboran con él en la administración pública realizando funciones atribuibles originalmente al Estado pueden actuar como sujetos activos, siempre y cuando el Estado lo autoriza y se encuentre dentro de los límites de la ley que le delega esta función en un determinado territorio o en una determinada categoría económica.

En la estructura del sistema jurídico fiscal del Estado Mexicano. Los sujetos activos son: La Federación, las Entidades estatales (Estados) y los Municipios.

Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud: la Federación y las Entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales que analizaremos en su oportunidad, pueden cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos.⁸⁶

Para determinar quién es el sujeto activo de la obligación tributaria, debemos recordar que el estado cuenta con las potestades de imperio que le dan la constitución política y todo el ordenamiento jurídico, es decir, es la persona cuya voluntad, en la búsqueda de la consecución de sus fines, va a privar sobre los intereses de algún gobernado (contribuyente) en forma particular, siendo en consecuencia que el estado en cualquiera de sus manifestaciones va a ser el sujeto activo de la obligación tributaria por excelencia.

⁸⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México, 1999, p. 131.

⁸⁶ Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 34ª edición, Ed. Porrúa, México, 2004, p. 53.

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

3.4.3 EL PODER TRIBUTARIO

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

El poder tributario, es la potestad jurídica que tiene el Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. Es importante mencionar que, el poder tributario es exclusivo del Estado.

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

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

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

El Estado ejerce el poder tributario a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la Ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la Ley, debe dirimir las controversias

que se susciten, con motivo de la aplicación de la Ley impositiva, entre la Administración y el gobernado.

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

En consecuencia, el poder tributario del Estado abarca tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confiera las leyes.

3.4.4 SUJETO PASIVO

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

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

Hay ocasiones en que el sujeto pasivo de la obligación fiscal, no es siempre la persona a quien efectivamente la Ley señala como el que paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace.

En este sentido el legislador tributario le imputa cierta capacidad contributiva para que sustituya o se obligue con el sujeto pasivo al cumplimiento de alguna obligación. Pero sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la Ley

Tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal nos dice para determinar el tipo de responsabilidad de quien paga la deuda impositiva llamará “deudor” a quien deba en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado y denomina “responsable” a quien la Ley designa como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado.

En este orden de ideas, las leyes sustantivas contienen las manifestaciones que obligan a los contribuyentes que pueden ser desde personas morales extranjeras o nacionales, personas físicas o personas morales con fines no lucrativas principalmente.

En consecuencia el sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.

La persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable es el sujeto pasivo, es decir, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona, física o jurídica, a la cual la Ley le ha encargado el cumplimiento de la prestación, pudiendo ser el contribuyente o un tercero, ya que el código tributario es claro en manifestar que por disposición expresa de la Ley, algunas personas pueden ser responsables sin tener carácter de contribuyentes.

De acuerdo con esta definición: *es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la Ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la Ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel.*⁸⁷

Por lo antes señalado, *“cabe considerar que los sujetos pasivos son deudores tributarios, titulares de la obligación principal, junto a los que pueden estar otros deudores que serán titulares*

⁸⁷ Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 1985, p. 54.

*de prestaciones de pago distintas a la obligación principal o porque asuman el pago de ésta a falta de su ingreso por los sujetos pasivos”.*⁸⁸

Podemos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la Ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.

El Código Fiscal en su artículo 1ero establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes respectivas, y en su artículo 26 enumera los distintos supuestos de responsables solidarios, sin embargo no da una definición de sujeto pasivo o de contribuyente.

3.5 OBJETO

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

La Suprema Corte nos dice al respecto: “... El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la hacienda pública federal.”⁸⁹

3.6 BASE

La base de todo impuesto es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo. Dicho en otras palabras es la magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por Ley y al que

⁸⁸ García de la Mora, Leonardo y Miguel Ángel Martínez Lago. Derecho Financiero y Tributario, Ed. J.M. BOSH, Barcelona, 1999, p. 140.

⁸⁹ IMPUESTOS. OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTOS. Séptima Época. Segunda Parte. p. 45.

al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la Ley da como resultado el monto del tributo a pagar.⁹⁰

Otra definición es la que nos da Gabriel de Usera, citado por Margáin Manautou, el cual no dice que *“la base del tributo es aquella parte o porción (de lo gravado por la Ley), evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo”*⁹¹

3.7 TASA O TARIFA

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

Para ello se aplica un porcentaje establecido en Ley a la base gravable y ello dará como resultado la cantidad líquida a pagar.

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

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

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

⁹⁰ Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Thomson, México D.F., 2002, p. 51.

⁹¹ Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit., p. 268 - 269.

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

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

3.8 ÉPOCA DE PAGO

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

Artículo 6o.- Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

- I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.
- III. (Se deroga).

Como podemos ver, la Ley nos da 2 posibilidades que pueden ser, ya sea pagar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al día en que se causa el impuesto o dentro de los 5 días siguientes al momento de la acusación. Para saber cuál de los dos métodos aplicar, el mismo Artículo nos dice que habrá que remitirnos a la Ley que regula el impuesto a pagar, para cumplir con la forma correcta.

3.9 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como acabamos de estudiar en el párrafo anterior y de conformidad con el artículo 624 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Atendiendo a lo señalado por este artículo, la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación jurídica abstracta prevista en la Ley. En el caso de los impuestos, la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, que siempre es un acto o un hecho de un particular. Sin embargo no debe confundirse el nacimiento con la exigibilidad de la obligación, este elemento se cumple con el sujeto activo se encuentra legitimado para hacer efectivo el crédito fiscal, esto coincide con la época de pago establecida para cada impuesto u operación.

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

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

Al respecto García Bueno nos dice: los tributos Extra fiscales tienen fines directos que no buscan exclusivamente la obtención de ingresos, sino la realización de objetivos diferentes.⁹²

En nuestra opinión estamos de acuerdo con este autor, ya que desde nuestro punto de vista los impuestos no pueden tener como única finalidad el llenar las arcas públicas, sino que también tienen que ayudar a solucionar problemas de distinta índole, los cuales no son resueltos con el gasto público o mejor dicho, no son prioridad de este.

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

Cabe mencionar que los fines extra fiscales se pueden perseguir mediante el establecimiento de estos mismos que estén destinados, propia y principalmente, al logro de dichos fines, lo cual afectará a la estructura misma del tributo, es por esto que mencionamos los principios de justicia tributaria, pues dichos principios jugarán un papel esencial a la hora de fundamentar su establecimiento y es sobre lo cual hemos enfocado nuestro estudio.

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

⁹² García Bueno, Marco Cesar. El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000. p. 273.

CAPITULO CUARTO

LEGITIMIDAD EN LA LEGISLACIÓN DE LOS IMPUESTOS EXTRA FISCALES

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

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

En consecuencia, aunque de primera impresión, pensemos que los impuestos extra fiscales van en sentido contrario del principio del que hablamos que es el gasto público, dicha clase de impuestos no se contraponen a tal principio, ya que aunque no es la finalidad inmediata de esta clase de tributos, de forma secundaria se obtiene un ingreso, es decir, si se obtiene un ingreso que va para el Estado, aunque la finalidad de dicho impuesto no es la obtención de tal ingreso sino que primordialmente se persigue el cuidado en el desarrollo social, político y económico del país.

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

Del texto transcrito observamos que en ningún momento se expresa la función de los tributos, pero permite al Estado el desarrollo de funciones que en este caso denominamos como extra fiscales, las cuales tengan como motivo principal el

desarrollo económico, siempre y cuando se respeten las libertades establecidas en la Constitución, como bien lo señala el Artículo citado.

Al respecto, Franco Fichera un reconocido autor italiano nos dice: “los fines extra fiscales del impuesto se encuentran plenamente justificados, siempre y cuando sean constitucionalmente legítimos”⁹³. Esta afirmación hecha por este autor, convalida lo dicho por la Constitución Mexicana y a su vez ratifica la legal existencia de los impuestos con fines extra fiscales, los cuales deben de apegarse al texto constitucional.

Para reforzar lo anterior, la Suprema Corte ha dicho al respecto:

Además del propósito recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, los impuestos pueden servir implícitamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés de impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo económico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.⁹⁴

Como podemos ver, la Suprema Corte nos dice que el Estado puede servirse de distintos instrumentos los cuales sirvan para el logro de un resultado benéfico para la sociedad, siempre y cuando se respeten los lineamientos constitucionales, con lo cual permite la creación de impuestos con fines extra fiscales para el desarrollo del país.

Y por último tenemos al Artículo 131 Constitucional, Artículo que da entrada a las Contribuciones Extra fiscales en México, ya que es un poco más claro, pues en él se le otorga a la administración pública la potestad de utilizar los impuestos extra fiscales, para lograr por medio de ellos un beneficio para el país, y cuando hablamos de beneficio no nos referimos a un beneficio económico sino a un

⁹³ *Ibíd.*, p. 272.

⁹⁴ IMPUESTOS. FINES EXTRAFISCALES. Séptima época, Volumen 63, Primera Parte, p. 91.

beneficio social, lo cual es la llave que abre la puerta a los impuestos con fines extra fiscales⁹⁵. Dicho Artículo nos dice:

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia.

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

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

Por todo lo expuesto hasta el momento, salta una interrogante la cual da vida a dicho estudio y es el dilucidar si la realización de objetivos cuyo fin no es propiamente el recaudatorio, son contrarios a los principios que rigen a los impuestos, y principalmente a los de justicia tributaria⁹⁶. Y nos enfocamos en los

⁹⁵ Lo expuesto en este párrafo no pasa en los países más avanzados en impuestos extra fiscales, tal es el caso de España, ya que en su sistema tributario, las funciones extra fiscales se encuentran de manera expresa en el Artículo 4º de su Ley General Tributaria, según el cual al respecto dice: “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución en la renta nacional”.

⁹⁶ Por Justicia Tributaria entendemos a los Principios de Proporcionalidad y de Equidad, esto en nuestra legislación, pero en otros países como Italia, los cuales muestran una enorme ventaja en lo que se refiera a su Legislación Tributaria respecto de la Mexicana, dichos principios son conocidos como Principio de Capacidad Contributiva y Principio de Igualdad Tributaria respectivamente. Cabe mencionar que para efecto de este estudio utilizaremos los términos antes mencionados de forma indiferente, aunque es importante afirmar que dichos principios no poseen los mismos alcances.

principios de justicia tributaria ya que los consideramos como un freno a las posibles arbitrariedades que pueden ser cometidas por los legisladores.

4.1. IMPUESTOS EXTRAFISCALES

Antes de entrar a resolver el problema antes expuesto, primero tenemos que dilucidar si los impuestos con fines extra fiscales realmente son impuestos o no lo son. Al respecto, existen opiniones encontradas. Por un lado encontramos que el autor que diferencia a los impuestos con fines fiscales de los extra fiscales, pues priva de la categoría de impuesto a estos últimos, por no ostentar, en su dicho la misma naturaleza.⁹⁷ Es decir, le quita la calidad de impuesto a aquellas contribuciones que persigan fines distintos de los recaudatorios, pues los considera de naturaleza distinta a aquellos que persiguen la recaudación. Lo cual para nosotros es incorrecto.

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

“Los tributos con fines fiscales tienen como fin la obtención de un ingreso y, por tanto, son instrumentales respecto a una finalidad posterior, los tributos con fines extra fiscales tienen una finalidad directa tuitiva, demográfica, redistributiva, preventiva, sancionadora; que prescinde inmediatamente del ingreso pero que, ciertamente, está lejos de excluirlo: si no produjeran un rendimiento no serían pagadas por nadie y tampoco serían ingresos tributarios. La finalidad de la exacción es, pues, en los dos casos distintos, pero también el tributo extra fiscal, al proporcionar un rendimiento sirve para hacer frente a los gastos del ente público”.⁹⁸

En conclusión, podemos decir, que nosotros apoyamos la segunda postura por considerarla más acertada. En consecuencia no estamos de acuerdo con

⁹⁷ García Bueno, Marco César. Op. Cit. p. 274.

⁹⁸ *Ibíd.*, p. 276.

Albiñana, ya que no es motivo suficiente la naturaleza de un impuesto para que sea considerado como tal, como ejemplo podemos enunciar las cuatro clases de impuestos regulados en el Código Fiscal, las cuales son de naturalezas diferentes y son considerados como impuestos, es decir, reúnen las características y los elementos de un impuesto, no importando su naturaleza ni su fin.

Por otro lado concordamos con la segunda corriente pues consideramos acertada la posición manejada relativa a que todo tributo representa un ingreso para el Estado, y en este caso los Impuestos Extra fiscales, representa tal ingreso, cosa diferente es la utilización que se le da, la cual varía de los impuestos fiscales. Otro concepto por el cual nos inclinamos por esta corriente es que consideramos que aún el tributo fiscal, lleva implícito una repercusión social, con lo cual queremos decir, que lleva un logro extra fiscal el cual es cumplirle a la gente, diferentes necesidades las cuales deben ser satisfechas por el Estado.

4.2. IMPUESTOS EXTRA FISCALES BAJO LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

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

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

Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del Artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirectos solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. .. Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 31, que establece que es “en la

forma que establezcan las leyes” donde deben encontrarse la proporcionalidad y la equidad.

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

Dichos principios son nombrados de esta forma en la Constitución, pero en países más avanzados estos principios son denominados de la siguiente forma: de Capacidad Contributiva y de Igualdad⁹⁹, obviamente no tienen los mismo alcances, pues como ya dijimos, en países como España, Italia y Alemania por nombrar solo algunos, estos principios han avanzado y tienen un alcance mayor, las leyes son más explícitas en cuanto a su contenido, no como en México, que la propia Suprema Corte no ha podido precisar una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple con dichos requisitos de justicia.

La justicia tributaria posee una importancia capital en el Derecho Tributario, es su razón de ser y su criterio a seguir.

Joxe Mari Aizega nos dice que los principios de justicia tributaria, son un ideal que en este caso concreto se persigue por el camino de la imposición¹⁰⁰, con esto dicho autor quiere decir que, la justicia tributaria debe de ser la base de todo régimen tributario y el tributo como norma individual es la materialización de esa base.

Para Sainz de Bujanda la justicia tributaria es: “en realidad el tema de justicia tributaria no es un tema frívolo, destinado a aparecer o desaparecer al compás de la moda o de la fantasía de los autores. Es un tema perdurable, porque no es sino

⁹⁹ Optaremos por utilizar estos dos términos durante el desarrollo de la investigación, es decir, nos referiremos a Capacidad Contributiva y a Igualdad Tributaria.

¹⁰⁰ Aizega Zubillaga, Joxe Mari. La utilización extra fiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria. Servicio Editorial Universidad del País Vasco, 2000, p. 111.

especificación del tema eterno de la justicia. No hay escape; el tributo es justo, o no es legítima su recaudación.”¹⁰¹

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

Los principios de justicia tributaria, se relacionan normalmente con los fines que el sistema tributario pretende alcanzar. Si el sistema tributario pretende lograr ésta o aquella finalidad, entonces debe cumplir con éste o aquel principio. Siguiendo esa interpretación, sería posible concluir que los principios de justicia tributaria, en la actualidad, no sólo se compone de elementos fiscales, sino que también forman parte del mismo los llamados fines extra fiscales.

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

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

¹⁰¹ *Ibíd.*, p. 111.

La utilización de dichos fines extra fiscales no puede ser llevada hasta el punto de crear peligros económicos (por ejemplo gravar de forma excesiva las rentas) o violar principios jurídicos. Permitir tratamientos discriminatorios de capacidades económicas formalmente iguales en nombre del interés colectivo, no significa atribuir al legislador un poder ilimitado. Al contrario, representa un nuevo límite para el legislador, el cual se ve obligado a observar tanto a la capacidad contributiva como a las exigencias colectivas.¹⁰²

La necesidad de crear contribuciones con fines extra fiscales exige una doble función, tanto de justicia tributaria como de justicia social. En el primer caso, es el principio de capacidad contributiva el fundamento de la imposición; en el segundo caso, se validan el resto de los valores constitucionales que persiguen fines de justicia social.¹⁰³

Al respecto Herrera Molina nos dice:

“En definitiva, el principio de capacidad contributiva sufre un menoscabo cuando se utilizan tributos con fines extra fiscales en deterioro de la justicia impositiva, pero abre la pauta a la justicia social.”¹⁰⁴ De tal forma que los impuestos con fines no fiscales menoscaban un poco el principio de capacidad contributiva, pero como sostiene el mismo Herrera Molina “nunca se insistirá, en su desaparición, sólo procederá a su desvío cuando la búsqueda de otros valores amparados por la Constitución (protección al medio ambiente, estabilidad económica, etc.) así lo exijan.”¹⁰⁵ Dicho en otras palabras el interés general adquiere relevancia en la justificación de los tributos con fines extra fiscales.

Para continuar con el estudio citaremos a Moschetti, el cual nos dice que la capacidad contributiva no es únicamente toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos

¹⁰² Moschetti, Francesco. El Principio de Capacidad Contributiva. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1980. p. 288.

¹⁰³ García Bueno, Marco Cesar. Óp. Cit., p. 266.

¹⁰⁴ Ibid., p. 282.

¹⁰⁵ Ibid., p. 285.

públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en la Constitución.¹⁰⁶

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

La presencia de tributos extra fiscales en un sistema fiscal, implica de cierta forma “una lesión al principio de capacidad contributiva”¹⁰⁷. Esto no quiere decir que aunque se contraviene dicho principio, no se está en presencia de un menoscabo a la justicia y mucho menos son constitucionalmente ilegítimos.

La Capacidad Contributiva nos dice Cortés Domínguez “no la podemos considerar más que como un instrumento de orden social y económico más justo; instrumento que muchas veces, quizás tenga que ceder en beneficio de la aplicación de otros principios más eficaces en la obtención de un reparto más justo de la renta y de un crecimiento de ésta”.¹⁰⁸

Dicho en otras palabras podemos decir que la Capacidad Contributiva exige que las cargas tributarias recaigan sobre la riqueza disponible. Lo cual no quiere decir que estemos en presencia de una regla inquebrantable, pues como toda regla existen sus excepciones las cuales las encontramos en los objetivos extra fiscales de los tributos. Es decir, cuando se busca la realización extra fiscal de un impuesto podemos correr el riesgo de afectar el principio de Capacidad Contributiva, lo cual no es razón suficiente para considerarlo como inconstitucional ni mucho menos, pues dicho principio no es el único elemento que puede hacer realidad los ideales de justicia.

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

¹⁰⁶ Moschetti, Francesco. Óp. Cit. p. 277.

¹⁰⁷ García Bueno, Marco Cesar. Óp. Cit., p. 279.

¹⁰⁸ Ibid., p. 280.

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

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

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

La importancia de la formulación del principio de igualdad como principio de justicia tributaria se acentúa con la utilización extra fiscal del impuesto con fines distintos de los recaudatorios. Esto pues en los impuestos con fines fiscales, el principio de capacidad contributiva, ejerce el papel principal como criterio de justicia tributaria. En este tipo de tributo extra fiscal, son sus contradicciones con

respecto al principio de capacidad contributiva, las que han obligado a utilizar el principio de igualdad como principio rector de la justicia tributaria.

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

En los impuestos que persiguen un fin extra fiscal, el establecimiento y distribución del gravamen tributario no se realiza atendiendo a las reglas de la capacidad contributiva, sino que se toma como presupuesto de hecho, cuya valoración y concreción produce la deuda tributaria, un índice que no tiene una relación directa y expresa con la capacidad contributiva. En este caso, para decidir si el principio de igualdad se respeta o no, deberemos tener en cuenta si el reparto de la carga tributaria entre los diferentes contribuyentes, en atención al presupuesto de hecho tributario, se produce respetando las reglas del principio de igualdad, es decir, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales.¹⁰⁹

En otras palabras tenemos que el presupuesto de hecho de los tributos extra fiscales carece de una representación directa de riqueza, aun cuando de acuerdo con la Constitución se debe de manifestar. Los hechos imponibles de los tributos extra fiscales, se establecen dependiendo de la finalidad que se le quiera dar al tributo, por ejemplo en impuestos ambientales se establecen por la emisión, efluentes y vertidos de sustancias contaminantes; por la fabricación y consumo de productos que dañan el ambiente; o por la explotación desmedida de recursos naturales con efectos adversos para la conservación del equilibrio ecológico.¹¹⁰

Los impuestos que se establecen sobre dichos índices no manifiestan una riqueza económica directa, pero si indirecta. Es decir, el presupuesto de hecho del

¹⁰⁹ Aizega Zubillaga, Joxe Mari. Op. Cit., p. 165.

¹¹⁰ Rosembuj. Los Tributos y la protección del medio ambiente, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 94.

impuesto se determina con elementos diferentes a la riqueza; en este caso por la existencia de capacidad objetiva para contaminar.

Esta capacidad, deberá guardar proporción con el pago que el contribuyente habrá de realizar. Esto quiere decir que el legislador puede configurar el presupuesto del impuesto ambiental en este caso, teniendo en cuenta cuestiones extra fiscales, como lo es la protección del ambiente lo cual no afecta lo prescrito por la Constitución.

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

4.3. DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE CONTIENEN ELEMENTOS EXTRA FISCALES

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

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

4.3.1. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

El objeto de esta Ley es gravar las enajenaciones en territorio nacional, o en su caso, la importación, definitiva, de los bienes señalados en esta Ley, así como la prestación de servicios también enunciados en dicha Ley.

En el caso de esta Ley, mediante tasas impositivas a las cuales el legislador les da un carácter extra fiscal, se tiene como finalidad la protección del medio ambiente. Tal es el caso de los cigarros.

Sobre este tema tan comentado es necesario decir que cada vez hay mayor evidencia que señala que el fumar trae como consecuencia graves problemas de salud y produce daños al medio ambiente. Lo preocupante en este caso, es que sabiendo de antemano tales consecuencias, las cuales pueden ser fatales, gran cantidad de adultos y ahora también de jóvenes han aumentado su consumo.

Debido a esto en el año de 2002, la solución por parte de los legisladores fue incrementar la carga aplicable a los cigarros con la finalidad de encarecer dichos productos y en consecuencia que el consumo disminuyera considerablemente. Tal decisión creemos es desmedida y atenta contra los principios de justicia tributaria.

Llegado este momento ya no se distinguiría más entre cigarros con o sin filtro, lo cual pienso también vulnera el principio de igualdad pues no está tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Y afirmamos lo anterior pues no tienen la misma calidad unos cigarros con filtro que unos in filtro, aunado a esto los clientes a los que van dirigidos unos y otros, son clientes que presentan diferencias económicas enormes, debido a esto, consideramos que tal medida de considerar a cigarros con o sin filtro como iguales, es desatinada.

Creemos que el legislador está utilizando los impuestos extra fiscales de forma incorrecta. Creemos esto, pues como hemos visto a lo largo de esta investigación, los impuestos con fines extra fiscales, por el hecho de no perseguir fines recaudatorios no dejan de ser impuestos, en consecuencia al ser considerados como impuestos, estos deben de cumplir con los requisitos constitucionales para su legítima existencia, por lo anterior, creemos que dicho impuesto que el legislador está creando atentan en gran medida contra el principio de capacidad contributiva, pues no puede ser que impongan un impuesto a un producto el cual consideramos es poco proporcional.

Consideramos esto pues no es congruente que exista en México un impuesto al consumo al que conocemos como I.V.A., el cual la tasa general es de 15%, y que por la producción de un producto se pague 110%, el cual obviamente los productores tienen que trasladar a los consumidores y aparte estos últimos todavía tienen que pagar el 15% de I.V.A.

Desgraciadamente lo anterior puede sonar ilógico, en el sentido de que estaríamos apoyando tanto a los productores como a los fumadores a que continúen realizando tal acción y en consecuencia se continúe contaminando y causando un daño a la salud tanto de ellos mismo como de las demás personas que se encuentran a su alrededor. Lo anterior nada tiene que ver con el objetivo de este trabajo, el legislador lo único que está haciendo es recaudar más dinero de forma ilegítima, y dicho dinero ni siquiera es usado para remediar el daño que está siendo causado al ambiente y a la salud de las personas, es decir, dicho dinero va directamente al gasto público, y su destino son los altos salarios de funcionarios públicos, solo por mencionar una finalidad que le dan, con lo cual se está dejando a un lado la finalidad que persigue el impuesto la cual es el subsanar el daño que se le está haciendo al ambiente. Es decir, a pesar de que está menoscabando el principio de capacidad contributiva no existe una compensación con la finalidad del tributo, pues no vemos un resultado en el aspecto social.

Y por si fuera poco, a pesar de la arbitraria tasa de 110% impuesto a los cigarrillos, las encuestas muestran que el número de fumadores es mayor cada vez, es decir, la medida aplicada por los legisladores aparte de que atenta contra el principio de capacidad contributiva, es ineficaz, por lo que sería interesante retomar el asunto por parte de los legisladores y tratar de crear una medida que realmente sirva y que respete los lineamientos constitucionales, pues si no se hace eso, cada día estaremos en presencia de absurdos.

Hecho el análisis al impuesto anterior, nos gustaría ahora explicar la forma en que se calcula dicho impuesto. La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicio al respecto nos dice:

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en esta Ley. Para efectos de la presente Ley se considera importación la introducción al país de bienes.
- II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.

El impuesto se calculará aplicando a los valores a que se refiere este ordenamiento, la tasa que para cada bien o servicio establece el artículo 2o. del mismo o, en su caso, la cuota establecida en esta Ley.

Del anterior Artículo tenemos que a los Sujetos Pasivos los cuales nos dice, pueden ser personas físicas o morales que realicen una de las acciones ahí enunciadas.

Junto con los sujetos encontramos el objeto del tributo que es la enajenación, hablando del caso específico de los cigarrros, es decir, quien produzca cigarrros caerá en el hecho imponible generador de la obligación tributaria.

Artículo 11.- Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones, se considerará como valor la contraprestación. En la enajenación de los bienes a que se refieren los incisos D) y E) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, en ningún caso se considerarán dentro de la contraprestación las cantidades que en su caso se carguen o cobren al adquirente por los conceptos a que se refiere el inciso A) de la fracción II del artículo 2o. de esta Ley.

Los productores o importadores de cigarrros, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, considerarán como valor de los mismos el precio de venta al detallista. Los fabricantes, productores o importadores de puros y otros tabacos labrados, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, considerarán como valor de los mismos la contraprestación pactada. Tratándose de la enajenación de los combustibles a que se refieren los incisos D) y E) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, los productores o importadores, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes, considerarán como valor el precio a que se refiere la fracción I del artículo 2o.-A de esta Ley.

En este artículo encontramos la base del impuesto, el cual nos dice que la base será el precio de venta al detallista de los cigarrillos. Es decir, la base a la cual le aplicaremos la tarifa será el precio de venta el cual es el que se le da al detallista.

Artículo 5o.- El impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago.

Y por último tenemos la época de pago, aplicable únicamente a la persona que se encarga de comercializar los cigarrillos en este caso y no al consumidor directo, es decir, el consumidor directo le paga tal cantidad a la persona que los comercializa y este tiene la obligación de enterar los impuestos al fisco el día 17 del mes siguiente a aquel que se dio la enajenación.

De lo anterior se desprende que estamos en presencia de un impuesto, pues este cumple con todas las características de forma, con lo que no cumple es con la capacidad contributiva elemento fundamental, el cual debe regir en todo impuesto, y como ya dijimos el legislador le pone la etiqueta de extra fiscal a todo tributo exorbitante que dañe la capacidad contributiva de los contribuyentes, con lo cual los trata de disfrazar como impuestos legales, pero en el fondo dichos impuestos carecen de legitimidad pues no respetan los principios constitucionales.

4.3.2 LEY FEDERAL DE DERECHOS

Dentro de esta Ley existen miles de clasificaciones por las cuales se pagan derechos. Es importante mencionar que cuando hablamos de derechos, estamos en presencia de una clase de contribuciones. Como dijimos en capítulos anteriores los derechos son definidas por el Artículo 2º fracción IV del Código Fiscal y nos dice que son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Dicho de otra forma, los derechos son las contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado.

Griziotti define a los derechos de la siguiente manera:

Aquellos tributos que consisten en prestaciones obligatorias pagadas al Estado por quien disfruta de un modo particular de los servicios jurídico-administrativos, cuya gestión es inherente a la soberanía del Estado. Se pone de relieve el carácter tributario de la tasa para señalar lo que tiene de común con el impuesto, por el elemento de la obligatoriedad de las prestaciones en correspondencia al interés público de que los particulares tengan que hacer uso de los servicios que presta el Estado. La causa jurídica de la tasa radica no sólo en los beneficios generales que el contribuyente obtiene de la actividad del Estado, sino más propiamente en los beneficios particulares que obtiene mediante el consumo de los servicios que son objeto del pago, de las tasas.¹¹¹

En consecuencia podemos decir que los derechos son las contribuciones en las cuales existe un pago por parte del contribuyente a cambio de un servicio prestado por el Estado.

Es importante mencionar todo lo anterior pues en México actualmente lo que se paga por contaminar en materia de agua, son derechos, y desde nuestro punto de vista deberían de ser impuestos los que regulen tal situación y a continuación veremos porque.

Como hemos estudiado a lo largo de esta investigación, en el Derecho Tributario existe una institución denominada impuestos extra fiscales, los cuales tienen como finalidad principal el cuidado en el desarrollo social, político, económico, ambiental, etc. También como estudiamos, la doctrina nos dice que dicha clase de impuestos es la forma adecuada para lograr estos fines, es decir, pues por medio de dichos impuestos, el cuidado del medio ambiente por poner un ejemplo, es totalmente legal, ya que se deben de respetar distintos ordenamientos constitucionales, para lograr su legítima existencia.

¹¹¹ Benvenuto, Griziotti. Principio de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda. Instituto Editorial Reuz, Madrid, 2da Ed., 1958. p. 489.

Artículo 276.- Están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, las personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta Ley.

Artículo 278.- Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, se causará el derecho de acuerdo con el tipo del cuerpo receptor en donde se realice la descarga, conforme al volumen de agua descargada y los contaminantes vertidos, en lo que rebasen los límites máximos permisibles establecidos en la presente Ley.

Los responsables de las descargas de aguas residuales no deberán exceder los límites máximos permisibles establecidos en esta Ley.

Del texto legal transcrito observamos cómo, la forma de regular la contaminación del agua se hace a través de derechos. Creemos que la figura utilizada no es la adecuada pues deberían de ser los impuestos ambientales la figura que regule esta situación, ya que en los derechos, los principios de justicia tributaria no son aplicables, pues para calcular el importe de los derechos no se toma en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, sino el costo que para el Estado representó esa prestación.

Para tal situación tenemos que lo que el Estado realiza no es una prestación de servicios, es decir, lo es desde el punto de vista de que el Estado provee los instrumentos necesarios para descargar aguas residuales y en general presta el servicio del agua pues al Estado le pertenece toda la infraestructura que nosotros utilizamos en materia de agua, pero en este caso estamos hablando de la contaminación de las aguas nacionales, es decir, el Estado no está prestando ninguna contraprestación lo que está tratando de hacer es cuidar un recursos natural de vital importancia, es por eso que no debería de estar regulado por un derecho.

ARTÍCULO 96 BIS 1. Las personas físicas o morales que descarguen aguas residuales, en violación a las disposiciones legales aplicables, y que causen contaminación en un cuerpo receptor, asumirán la responsabilidad de reparar el daño ambiental causado, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones administrativas, penales o civiles que procedan, mediante la remoción de los contaminantes del cuerpo receptor afectado y restituirlo al estado que guardaba antes de producirse el daño, o cuando no fuere posible, mediante el pago de una indemnización fijada en términos de Ley por Autoridad competente.

ARTÍCULO 123. Las sanciones que procedan por las faltas previstas en esta Ley tendrán destino específico en favor de "la Comisión" y se impondrán sin perjuicio de las multas por infracciones fiscales y de la aplicación de las sanciones por la responsabilidad penal que resulte.

Ante el incumplimiento de las disposiciones y en los términos de la presente Ley, "la Autoridad del Agua" notificará los adeudos que tengan las personas físicas o morales por la realización de obras o la destrucción de éstas, así como monitoreo, análisis, estudios o acciones que "la Autoridad del Agua" efectúe por su cuenta.

Continuando con el mismo razonamiento, tenemos que si tú, descargas aguas residuales en contravención de las leyes aplicables, es decir, si no cumples con avisar a la Comisión las cantidades de contaminantes que estas arrojando a los cuerpos receptores, o si no mides la cantidad de contaminantes vertidos para saber que tanto estas contaminando, por nombrar solo algunas de las obligaciones, entonces a lo que te haces acreedor es ya no al pago de un derecho sino a resarcir el daño ambiental ocasionado con independencia de las sanciones administrativas o penal que puedas tener.

Y en el Artículo que le precede, nos dice que el dinero proveniente de dichas faltas, su destino será la Comisión Nacional de Agua, dicho en otras palabras son aprovechamientos¹¹² los cuales se cobrarán por cometer dicha falta.

¹¹² Artículo 3o.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza. Los aprovechamientos por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter

De lo anterior hay varias cosas que podemos comentar, primero es que no entendemos la diferencia que hace el legislador, pues por un lado cobra derechos por contaminar el agua y por el otro estamos ante la figura de un aprovechamiento, el cual es cobrado por la comisión de agua.

Este tipo de errores desde nuestro punto de vista son los que entorpecen el cuidado del medio ambiente, es decir, por qué no legislarlo de manera conjunta y ambas sanciones convertirlas a impuestos extra fiscales, los cuales realmente su finalidad sea el cuidado en este caso de las aguas nacionales.

Por cualquiera de los supuestos que las leyes mencionadas prevén, en ninguno de los dos el dinero recolectado sirve para subsanar el daño creado al medio ambiente, es decir, en el caso de los derechos, el dinero se va al erario público y en el segundo caso el dinero se destina a los gastos de la dependencia en este caso a la Comisión Nacional del Agua, pero insistimos en ninguna de las dos figuras su finalidad es el cuidado y subsanamiento del daño causado.

En conclusión podemos decir que, consideramos la forma de regular el uso del agua no es la correcta, pues el legislador está utilizando mecanismos no viables para la consecución de su finalidad la cual es la protección del medio ambiente. Aquí entra una figura adoptada recientemente por la legislación mexicana la cual nombramos párrafos anteriores y nos referimos al principio de quien contamina paga. Como estudiamos dentro de este principio la persona que daña al medio ambiente tiene la obligación de restituir en gran medida el daño causado.

A través de este principio se pretende que los sujetos contaminantes sean quienes carguen con el coste de los daños causados. La pretensión reside en evitar que la colectividad sufrague los gastos de prevención e indemnización por el deterioro causado al ambiente, lo anterior aplicándolo al caso en estudio guarda

fiscal, podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa, cuando dicho destino específico así lo establezcan las disposiciones jurídicas aplicables. Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

mucha relación pues, como vemos lo que tenemos que hacer es cobrarle un impuesto a aquella persona que contamina, y no un derecho, como actualmente se hace, pues la cantidad a pagar no es a consecuencia de una contraprestación prestada por el Estado, sino por el daño causado al medio ambiente.

En otras palabras podemos decir que quien participa en el desequilibrio ecológico es justo se encargue de reparar, mediante una aportación económica, los daños ocasionados. Este principio conmina a la realización de conductas preventivas, mediante la amenaza de una disminución del patrimonio del causante de la contaminación.¹¹³ Lo anterior muestra claramente el error legislativo en el que se encuentra México, es decir, lo que debería regular el cuidado del medio ambiente, son los impuestos extra fiscales, pues a través de ellos el causante sufrirá una disminución en su patrimonio por contaminar. Dicha disminución irá en base a su capacidad objetiva de contaminar, con lo cual pensamos es más justa dicha figura y no la actual, regulado por la Ley Federal de Derechos, en la cual lo que se estaría pagando sería una contraprestación de un servicio.

Por otro lado el segundo supuesto que citamos en donde el sujeto no cumple con la Ley y contamina, y hablamos que lo que se le cobraba era un aprovechamiento, debemos de decir al respecto, el principio citado de que contamina paga tiene una activa participación al momento de establecer los índices sobre los cuales se construyen los supuestos normativos de los tributos ambientales. Pero, es necesario tener cuidado y evitar que cada tributo en lo particular no recaiga sobre hechos tipificados como ilícitos por la Ley. Sería un absurdo que el legislador pretendiese establecer cargas tributarias sobre tales hechos en aras de apoyar la lucha contra la contaminación. Se estaría legitimando lo que la Ley considera ilícito.¹¹⁴

De lo transcrito en el párrafo anterior, a la conclusión que queremos llegar es a que en este caso en donde nos encontramos un acto ilícito totalmente, no cabría la posibilidad de que exista un impuesto extra fiscal, pues como dice Marco Cesar

¹¹³ García Bueno, Marco Cesar. Op. Cit., p. 293.

¹¹⁴ Ibid., pp. 299-300.

García, se estaría legitimando lo ilícito. En este caso tenemos que separar muy bien lo lícito de lo ilícito, y si nos encontramos ante un ilícito que se aplique una pena no solo administrativa, sino también penal y todas las demás penas que consigo lleven la consecución de tal ilícito. La crítica aquí sería en el sentido de que tal cobro como bien dijimos es un aprovechamiento el cual se va para el gasto de la comisión del agua y no se dirige al cuidado y restauración del daño causado, he ahí el problema en esta situación que planteamos. Consideramos que toda aportación que se realice independientemente de la denominación que se le dé, si su fin es extra fiscal, dicho dinero debe de ser destinado al cumplimiento de tal fin.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El Estado a través de la actividad financiera que realiza, obtiene los recursos necesarios para satisfacer los gastos públicos, los cuales son destinados a cumplir con las necesidades de la sociedad.

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

TERCERA. La justicia tributaria está formada por los principios de Proporcionalidad y Equidad, estos nombrados así en nuestro país, pero para otras doctrinas como la italiana la denominación cambia y son conocidos como, Principios de Capacidad Contributiva y de Igualdad Tributaria, aunque cabe mencionar que dichos principios aunque los utilizamos en este trabajo de manera indiferente, no poseen los mismos alcances.

CUARTA. La capacidad contributiva es la causa primera de que exista el impuesto, puesto que un tributo que grava a quien carece de dicha capacidad, no tiene razón de ser.

QUINTA. Los impuestos extra fiscales son aquellos que tienen un fin distinto al recaudatorio, su finalidad es la de proporcionar un beneficio social, político o

económico al Estado, como ejemplo podemos citar a los impuestos ambientales o los impuestos a la salud.

SEXTA. La capacidad contributiva en los impuestos ambientales:

a) García Bueno considera que los impuestos extrafiscales, contravienen al principio de capacidad contributiva, ya que al no tener como finalidad la satisfacción del gasto público, sino la de contribuir al desarrollo social, político y económico, no se vincula totalmente a dicho principio.

b) Rosembuj considera que la capacidad contributiva tiene una connotación inseparable con el principio de quien contamina paga. El objeto del tributo se configura en base a la existencia objetiva de una capacidad contaminante potencial o real, que indica capacidad contributiva, sea como manifestación de renta, patrimonio o consumo. Por lo tanto, se enlaza la capacidad contributiva como resultado de la aptitud o idoneidad para medir, en términos de enriquecimiento patrimonial, la capacidad contaminante de la actividad o de los sujetos llamados a contribuir al gasto público.

En consecuencia, las opiniones de ambos autores nos parecen acertadas pues, los impuestos con fines extra fiscales al no tener un fin recaudatorio, su finalidad es la de contribuir con el desarrollo político, económico y social del país, se alejan un poco del principio de capacidad contributiva, es decir, en forma secundaria se apegan a él, pero en el fondo por mínimo que sea debe de ser respetado.

SEPTIMA. Las contribuciones con fines extra fiscales menoscaban el principio de capacidad contributiva, buscando una justicia social o un aspecto de bien común, como puede ser en este caso el medio ambiente o la salud.

OCTAVA. En el caso de los cigarros, estamos en presencia de una contribución la cual creemos es desmedida y arbitraria, por parte del legislador, pues no da motivos, debido a los cuales adopta tal medida.

NOVENA. Estamos de acuerdo en que en el caso de los Impuestos con fines Extra fiscales se menoscaba el principio de capacidad contributiva, pero tal situación no quiere decir, que se apartan totalmente de él, sino que mejor dicho, este principio que rige toda contribución es más flexible en estos tributos.

DECIMA. El legislador debe de ser muy cuidadoso de crear impuestos que atenten contra el principio de proporcionalidad y equidad, ya que si el menoscabo al principio de proporcionalidad es más notorio que el bien obtenido, estaremos en presencia de contribuciones ilegítimas, pues no se cumpliría con el objetivo extra fiscal, el cual es el cuidado del medio ambiente y la salud.

DECIMAPRIMERA. México, en comparación con otros países, presenta un gran atraso en cuanto se refiere a la protección del medio ambiente.

PROPUESTA

Como lo exprese en el contenido de mi trabajo de investigación al citar a Marco César García Bueno, y con base en mis conclusiones anteriormente referidas concluyo, en no estar de acuerdo con la tesis de *Albiñana*, ya que no es, motivo suficiente la naturaleza de un impuesto para que sea considerado como tal, como ejemplo podemos enunciar las cuatro clases de impuestos regulados en el Código Fiscal de la Federación del 2016, las cuales son de naturaleza diferente y son considerados como impuestos, es decir, reúnen las características y los elementos de un impuesto, no importando su naturaleza ni su fin.

Por otro lado concordamos con la segunda corriente pues consideramos acertada la posición manejada relativa a que todo tributo representa un ingreso para el Estado, acorde con lo establecido en el artículo 31 fracción cuarta de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y en este caso los Impuestos Extra fiscales, representa tal ingreso, cosa diferente es la utilización que se le da, la cual varía de los impuestos fiscales. Otro concepto por el cual nos inclinamos por esta corriente es que consideramos que aún el tributo fiscal, lleva implícito una repercusión social, con lo cual queremos decir, que lleva un logro extra fiscal el cual es cumplirle a la gente, diferentes necesidades las cuales deben ser satisfechas por el Estado.

BIBLIOGRAFIA

LEGISLACION

Constitución de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley de Aguas Nacionales.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley Federal de Derechos

Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al ambiente

DOCTRINA

Aizega Zubillaga, Joxe Mari. La utilización extra fiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria. Servicio Editorial Universidad del País Vasco, 2000

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

Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000.

Arriola Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Ed. Themis, 22ª Ed. México

Benvenuto, Griziotti. Principio de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda. Instituto Editorial Reuz, Madrid, 2da Ed., 1958.

Calvo Nicolau, Enrique. Tratado ISR. Tomo I. Editorial Themis, México, 1999

Calvo Ortega, Rafael. Derecho Tributario. Civitas Ediciones, España, 2000

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 27a. edición., México, 2006

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios del Derecho Tributario, LIMUSA, México, 3ra edición, 2001

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

Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 34ª edición, Ed. Porrúa, México, 2004

Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. México, 35º ed., 2007

García Belsunce, Horacio. Temas de Derecho Tributario. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires.

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

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

Giannini Achille, Donato. Istituzioni di Diritto Tributario, Editorial de Derecho Tributario, Madrid, 1957

Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Ediciones De palma, Buenos Aires Argentina, 6ª edición, 1997

Gordoa López, Ana Laura. Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, México, 2000

Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. De palma, Buenos Aires Argentina, 2004

Jarach, Dino. El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo. Editorial Adeledo Perrot: Buenos Aires Argentina, 2012

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

J. Garza, Servando. "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario". Editorial Cultural, México.
Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Thomson, México D.F., 2002

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

Quintana Valtierra. Jesús, Derecho Tributario Mexicano, 5ª Ed. Trillas, México.

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

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

Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. De palma, Buenos Aires Argentina, 2007

DICCIONARIOS

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa: México, 3ª Ed. 2001