



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGON**

**“ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE LAS
EXACCIONES FISCALES Y LAS
EXACCIONES PARAFISCALES DESDE EL
PUNTO DE VISTA JURIDICO**

**T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA:
ERICK TISCAREÑO HERNANDEZ**

ASESOR: LIC. GUSTAVO JIMENEZ GALVAN

MÉXICO

DICIEMBRE 2004



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A mi padre celestial:

Por derramar sobre mi toda clase de bendiciones.

A mis padres y hermanos:

Por ser el motivo principal de mi existir.

A mis familiares y amigos:

Por su incondicional ayuda en mis tragos amargos.

A Roberto Ruy-Sánchez Guerrero,

Luis Alfonso García Agoitia,

Jezabel Vázquez Aldana y

Gustavo Jiménez Galván:

Por ser piezas fundamentales en mi formación humana y profesional.

A todas aquellas personas que con su oposición hicieron posible una de mis más grandes metas.

INDICE

PÁGS.

INTRODUCCIÓN	I
--------------------	---

Capítulo 1

Conceptos Jurídicos Fundamentales

1.1 Concepto de impuestos	1
1.2 Sujetos de los impuestos	7
1.3 Fundamento legal de los impuestos	10
1.4 Clasificación tradicional de los impuestos.....	11
1.5 Concepto de exacción.....	21
1.5.1 Exacción fiscal	23
1.5.2 Exacción parafiscal	24

Capítulo 2

Consideraciones doctrinales de las exacciones fiscales

2.1 Concepto doctrinario de las exacciones fiscales	26
2.2 Características legales de las exacciones fiscales	29
2.3 Clasificación doctrinal de las exacciones fiscales.....	36
2.4 El objetivo o finalidad de las exacciones fiscales	41
2.5 Naturaleza jurídica de las exacciones fiscales	43
2.5.1 Regulación dentro de nuestra Carta Magna	49
2.5.2 Regulación dentro de la legislación secundaria	51

Capítulo 3

Consideraciones doctrinales de las exacciones parafiscales

3.1 Concepto doctrinario de las exacciones parafiscales	54
3.2 Características legales de las exacciones parafiscales	58
3.3 Clasificación tradicional de las exacciones parafiscales	62

3.4 El objetivo o finalidad de las exacciones parafiscales	66
3.5 Naturaleza jurídica de las exacciones parafiscales	72
3.5.1 Regulación dentro de nuestra Carta Magna	76
3.5.2 Regulación dentro de la legislación secundaria	79

Capítulo 4

Diferencias entre exacciones fiscales y exacciones parafiscales

4.1 Diferencias en cuanto a su finalidad	83
4.2 Diferencias en cuanto a su clasificación	86
4.3 Diferencias en cuanto a sus características legales	89
4.4 Diferencias en cuanto a su naturaleza jurídica	93
4.5 Aspectos comunes que existen entre uno y otro tipo de impuestos....	97

CONCLUSIONES	101
---------------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	107
---------------------------	-----

INTRODUCCIÓN

Hoy en día, el crecimiento desmedido de la población demanda de la sociedad en su conjunto un esfuerzo mayor a fin de asegurar a todos los habitantes de México una mejor calidad de vida y una más justa distribución de la riqueza.

Poder mantener viva a la planta productiva del país, para de esta manera conservar los empleos de las familias mexicanas, es y debe ser la tarea primordial de todo gobierno, pues sólo de esta manera será posible que los habitantes de nuestro país tengamos acceso a un desarrollo integral de nuestras vidas.

En épocas recientes, nos hemos podido percatar de la necesidad de que el Estado tenga un control y una intervención más directa en las múltiples actividades de los gobernados, a efecto de que los recursos que posee el país sean lo más justamente distribuidos entre la población, ante la visible desproporción en las condiciones de vida de las familias de México.

Por ende, a fin de que el Estado se encuentre en posibilidad de poder asegurar a los gobernados una mejor calidad de vida y una mejor distribución de la riqueza, la Ley se encarga de dotarlo con instrumentos jurídicos que le permitirán conseguir estos fines, precisamente obteniendo de los que más tienen, una mayor renta que será destinada a la satisfacción de necesidades colectivas. Estos instrumentos jurídicos son llamados impuestos.

Los impuestos en la actualidad son la herramienta más fuerte con la que cuenta el Estado para poder hacerse llegar de un ingreso que le permitirá desarrollar las actividades que legitiman su existencia. No obstante que a los impuestos sólo se les identifique por la universalidad de las personas, como instrumentos de recaudación y de explotación del hombre, también sirven como medios de control e intervencionismo para la protección de la economía y de la planta productiva del país, así como para tutelar la salud y el ambiente natural.

Dada la especial importancia que revisten los impuestos en la actualidad y la trascendencia que amerita su estudio, en esta investigación nos ocuparemos del estudio del más importante ingreso tributario del Estado y para tal efecto, en el primer capítulo procuramos citar las más destacadas definiciones que la doctrina nos aporta respecto de los impuestos, a fin de poder comprender qué son los impuestos, así como cuáles son los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria de la cual derivan las consecuencias de derecho, observando el fundamento jurídico de este ingreso tributario.

Siguiendo el mismo orden de ideas, nos encargamos de citar una clasificación tradicional de los impuestos, procurando citar la más aceptada por los estudiosos de la materia.

Asimismo, en este trabajo estudiamos las acepciones que pueden adquirir los impuestos dada la calidad que detenta la autoridad administrativa encargada de recaudarlos, adelantando que pueden ser también llamados como exacciones. Tal y como lo veremos al entrar en el desarrollo de esta tesis, las exacciones pueden ser dos clases, siendo éstas con fines fiscales o con fines paratributarios o extrarecaudatorios.

En el mismo tenor, en el segundo capítulo denominado consideraciones doctrinales de las exacciones fiscales, nos ocupamos de verter el mayor número de consideraciones doctrinales de lo que llamamos exacciones con fines fiscales o impuestos con fines fiscales, citando al efecto los conceptos teóricos que nos aporta la ciencia fiscal, comentando asimismo, las características legales de esta clase de exacción, su clasificación y fundamento y sustento jurídico tanto en nuestra Ley Fundamental, como en los ordenamientos jurídicos de menor jerarquía, observando que prácticamente una exacción con fines fiscales, es un impuesto puro y simple.

En cuanto a este respecto, pusimos especial énfasis en la finalidad y en la naturaleza jurídica de este tipo de exacción, ya que éstas fueron piezas clave para determinar la divergencia que existe con las exacciones con fines parafiscales o extrafiscales, lo cual será tratado al entrar en el estudio del último capítulo de esta investigación.

Asimismo, en el tercer apartado denominado consideraciones doctrinales de las exacciones parafiscales y al igual que en el anterior, nos ocupamos de aludir a la mayor cantidad posible de autores que se encargan de conceptualizar a las exacciones parafiscales, intentando exponer claramente las características legales de esta clase de exacciones, así como proponiendo una clasificación doctrinal de las mismas.

En esta sección también procuramos hacer hincapié, tanto en el fundamento y sustento legal dentro de nuestra Ley Fundamental, como en la legislación secundaria de esta clase de exacciones, ya que tal y como se puede advertir en el desarrollo de este trabajo, la doctrina fiscal le presta poca importancia a esta clase de ingresos tributarios, en virtud de que a consideración de diversos tratadistas, los impuestos con fines extrafiscales no son propiamente impuestos.

Aquí, al igual que en las exacciones con fines fiscales, pretendemos poner particular atención a la naturaleza jurídica y a la finalidad de estos impuestos, ya que son precisamente estos aspectos los que nos permiten culminar en una disertación final de esta investigación, en virtud de que la presente tesis se desarrolló con apoyo en los métodos analítico y comparativo, que además dan pie al siguiente apartado.

Por último, en esta sección de la investigación denominada diferencias entre exacciones fiscales y exacciones parafiscales, estudiamos las

principales diferencias que existen entre los impuestos con fines fiscales y los impuestos con fines extrafiscales o paratributarios, comenzando por la divergencia en cuanto a su finalidad, es decir, en cuanto a los fines u objetos que ambos persiguen, comentando que es muy difícil distinguirlos uno de otro.

Asimismo, estudiamos las disparidades que se refieren a su clasificación y características legales, encontrando que sí existen diferencias en la manera de clasificarlas y en los elementos que integran una y otro tipo de exacciones.

Por otra parte, en esta misma sección tratamos el tema que se refiere a la divergencia que existe en la naturaleza jurídica de ambas exacciones y aquí vertimos los razonamientos que nos permiten concluir que en esencia ambos impuestos participan de la misma naturaleza jurídica.

En el último punto de esta investigación señalamos cuáles son las principales similitudes que existen en los impuestos con fines fiscales y en los impuestos con fines paratributarios, valiéndonos para ello, de lo ya estudiado a lo largo de esta investigación, comentando en principio que ambas son exacciones o impuestos desde el punto de vista legal y doctrinal, así como también de que ambos arrojan ingreso al Estado que le permitirá hacer frente a las necesidades colectivas, ya que independientemente de sus fines, son ingresos tributarios. Asimismo, del

estudio a la naturaleza jurídica de uno y otro tipo de impuestos, pudimos encontrar que sus elementos constitutivos hacen presumir que son en esencia de la misma naturaleza legal.

Asimismo, en este último apartado propusimos los términos en que debe quedar redactada la fracción VII, del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CAPÍTULO 1

CONCEPTOS JURÍDICOS

FUNDAMENTALES

CAPÍTULO 1

Conceptos jurídicos fundamentales.

1.1 Concepto de impuestos.

Con el propósito de que nos encontremos en posibilidades de poder comprender el contenido, no únicamente del presente capítulo y de los puntos que lo integran, sino de la totalidad del presente trabajo, consideramos necesario conocer los conceptos que a lo largo del mismo serán utilizados. Por ello, aquí nos ocupamos de citar a los tratadistas de la materia que se encargan de conceptualizar a los impuestos.

El Diccionario Jurídico Mexicano cita una definición de impuesto, proporcionada por el tratadista Gerardo Gil Valdivia y al efecto nos dice que:

“La palabra impuesto proviene de la raíz latina ‘impostus’, que significa: tributo o carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.”¹

¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1985, tomo V, pág. 42.

El maestro Arturo de la Cueva define a los impuestos como: "El gravamen fiscal establecido por la ley al que se encuentran obligados los sujetos de derecho ubicados en la correspondiente circunstancia generadora del crédito fiscal."²

La anterior definición, resalta lo que se establece en el artículo 2, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, al hablar de la circunstancia generadora del crédito fiscal, y que estriba en la premisa de que a fin de ser sujeto del impuesto, primero se debe configurar la hipótesis prevista en la norma jurídica para posteriormente, resentir en el patrimonio este gravamen.

Por su parte, el tratadista Sergio Francisco de la Garza en su obra denominada Derecho Financiero Mexicano lo define como: "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."³ Asimismo, cita a Don Antonio Berliri quien define a los impuestos como: "La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o

² DE LA CUEVA, Arturo, Derecho Fiscal. Ed. Porrúa, México, 1999, pág. 148.

³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano. Decimoctava edición. , Ed. Porrúa, México, 1999, pág. 337.

un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria.”⁴

El concepto que nos proporciona este autor, tiene una nueva aportación conceptual apegada a lo que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siendo esta la consistente en que los impuestos se deben destinar a sufragar los gastos públicos del Estado.

De la misma forma, A. D. Gianini los define como: “La prestación que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada.”⁵

El maestro Héctor B. Villegas al respecto nos dice que el impuesto: “Es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”⁶

⁴ Ibidem, pág. 372.

⁵ Idem.

⁶ Idem.

En el mismo sentido y al decir del Licenciado Gerardo Ataliba, el impuesto: "Es el tributo cuya hipótesis de incidencia es un hecho o acontecimiento cualquiera, no consistente en una actividad estatal."⁷

Las anteriores definiciones coinciden en un punto importante, que podemos dividir en dos aspectos. El primero de ellos que se trata de una obligación innegociable de los gobernados de contribuir para satisfacer el gasto público del Estado y el segundo, en que al cubrir dicha obligación, no se tiene ninguna otra prestación correlativa por parte de las entidades jurídicamente facultadas para recibir los tributos, que no sea otra que la del manejo transparente de los ingresos que el fisco percibe, es decir, que el sujeto pasivo o el pagador del impuesto cubre la contribución y no surge para él, algún derecho de reclamo para con el Estado, aunque indirectamente es sujeto de beneficios toda vez que los recursos que obtiene el fisco son destinados a sufragar necesidades de tipo colectivo, como la salud, la recreación, la educación y otro tipo de menesteres sociales.

El maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez conceptúa a los impuestos como: "Las cantidades en dinero, en especie o parte de la

⁷ Idem.

riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.”⁸

Narciso Gómez Sánchez, dice que los impuestos: “Son las contribuciones que conforme a la ley, exige el Estado con carácter general, obligatorio e impersonal a todas las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador del tributo y que lleva como destino cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos.”⁹

El profesor Raúl Rodríguez Lobato dice que el impuesto: “Es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato.”¹⁰

Por otra parte, el artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente define a los impuestos como a continuación se indica:

⁸ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal. Ed. McGraw – Hill, México, 1998, pág. 190.

⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1999, pág. 223.

¹⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal. Segunda edición. Ed. Oxford University Press. México, 2000, pág. 61.

“ARTICULO 2. 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 la 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 este artículo.”

Este concepto legal de impuestos ofrecido por el Código Fiscal de la Federación es criticado por algunos tratadistas, en virtud de que a su consideración tiene un carácter residual, porque no aporta elemento alguno que permita entenderlo. Establece que es una contribución, sin embargo, todas las figuras jurídicas definidas en el artículo 2° del citado ordenamiento son contribuciones y únicamente se limita a decir, que impuesto será aquel que no sea una aportación de seguridad social, contribución de mejora o derecho. Crítica que acogemos, en virtud de que se aparta del postulado fundamental que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación a cargo de los mexicanos para contribuir a cubrir los gastos públicos, situación que no se consigna en el concepto aportado por dicho precepto.

1.2 Sujetos de los impuestos

Abordando este punto, comenzaremos por citar al maestro Sergio Francisco De la Garza, quien nos dice que de: "La definición que proporciona nuestro Código Fiscal de la Federación (Art. 2°), indica que está a cargo de personas físicas y morales... En épocas anteriores, se reconoció que también podía estar a cargo de unidades económicas, esto es, de sujetos que no eran personas físicas o morales."¹¹

Por su parte, el Licenciado Ernesto Flores Zavala comenta que: "El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases, o mejor dicho, en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo."¹²

Además señala que: "Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen 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, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para 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 facultad de recaudarlos."¹³

¹¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, decimoctava edición, Ed. Porrúa, México, 1999, pág. 376.

¹² FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los impuestos, trigésima primera edición, Ed. Porrúa, México, 1999, pág. 53.

¹³ *Ibidem*, pág. 53.

Asimismo, define al sujeto pasivo como: "La persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto o como 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."¹⁴

Así pues, el Licenciado Narciso Sánchez Gómez se pronuncia en el mismo sentido al hablarnos de que existen dos sujetos dentro de la relación jurídica tributaria, a saber, el sujeto pasivo y el activo y define al primero de ellos como:

"... toda persona, física o moral, mexicana o extranjera, que conforme a la legislación fiscal respectiva debe aportar parte de su riqueza para cubrir el gasto público, lo cual se corrobora cuando se han realizado los presupuestos de hecho previstos por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se conoce como 'hecho generador del tributo', es así como surge la obligación fiscal y la relación jurídica entre el acreedor y el deudor de esa relación, y ello se confirma al interpretar lo expresado en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que prevé: 'Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...'"¹⁵

Asimismo, define al sujeto activo como:

"El acreedor del impuesto, se trata de la entidad pública que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago de esa contribución, en México, existen tres esferas de mando, que son: la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, sus gobiernos respectivos ejercen el poder soberano del Estado como nación, y por ello les compete establecer, determinar, exigir o cobrar el monto del tributo, y por esa razón asumen el papel de sujeto activo, de acreedores de la obligación contributiva."¹⁶

¹⁴ *Ibidem*, pág. 55

¹⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1999, pág. 231-232

¹⁶ *Idem*.

En apoyo de las anteriores consideraciones conceptuales, el maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez, nos explica que: "Los sujetos obligados al pago de los impuestos, como lo determina el legislador en su definición legal, son las personas físicas o morales que realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas como generadoras de la obligación fiscal, de acuerdo con las leyes respectivas, denominadas por la propia legislación 'contribuyentes'."¹⁷

En cuanto a este punto del presente trabajo, podemos manifestarnos conformes con las consideraciones de los autores citados, toda vez que coinciden en sus conceptos, y de la misma forma creemos que existen dos sujetos fundamentales en la relación jurídica tributaria; que uno de ellos es el acreedor o el facultado para determinar y recibir, con sus limitaciones constitucionales, el pago del tributo y que el otro es el obligado al pago del mismo, ya sea que la repercusión en su patrimonio, sea consecuencia de la configuración de su actividad a la prevista por la norma tributaria o bien, que tal afectación sea concebida por la traslación del impuesto, pero invariablemente podemos aseverar que estos sujetos constituyen un binomio inseparable dentro de la relación contributiva y que son tan correlativos que no podríamos pensar en el fisco sin relacionarlo con el contribuyente.

¹⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Ed. McGraw-Hill, México, 1998, pág. 205

1.3 Fundamento legal de los impuestos

Entrando al estudio de este punto y sin perder de vista que el título del mismo hace alusión al sustento legal del tributo, consideramos oportuno citar también su fundamento sociológico. Para tal fin, citaremos al Maestro Luis Martínez López, quien comenta que: "El fundamento sociológico de los impuestos es que todos los integrantes de una sociedad política tienen el deber de contribuir con parte de sus recursos para que la colectividad viva, progrese y alcance su felicidad."¹⁸ Consideración que creemos está totalmente acorde con el mandato constitucional, en virtud de que es una de las formas, mas no la única a través de la cual el Estado puede obtener recursos para asegurar beneficios a la colectividad y mantener su imperio.

En tal sentido, dicho tratadista también comenta que:

"Si el bienestar de la sociedad radica en la vida cada día mejor de sus integrantes, la conclusión es que no existe el deber de contribuir para los gastos públicos sino hasta que los individuos hayan podido con sus propios recursos, cubrir las necesidades esenciales de su vida material, social y cultural.

No puede admitirse una sociedad rica integrada por individuos miserables, porque el Estado, a título de beneficio social, les arrebate sus recursos. El pago de las contribuciones no puede significar un sacrificio; la justicia de los impuestos estriba en que las personas aporten para la vida y progreso de la comunidad, el sobrante de sus recursos económicos, después de cubrir los gastos de una vida honesta.

¹⁸ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Cuarta edición, Ed. Ediciones Contables y Administrativas, México, 1979, pág. 54

Cuando el Estado exige una contribución mayor, se justifica la evasión de los impuestos, por que (sic) los individuos consideran en primer término sus necesidades y defienden los recursos indispensables para vivir. En cambio, si sólo se les exige parte de sus ingresos excedentes, la aportación para el progreso incesante de la comunidad es cubierta con agrado, por que (sic) los contribuyentes ven en la mejoría de la sociedad, su propio bienestar.”¹⁹

Ahora bien y una vez que hemos hablado un poco del fundamento sociológico de los impuestos, toca el turno al fundamento legal de los mismos, y para tal fin, es menester hacer notar que tal sustento lo encontramos elevado a la categoría de garantía individual en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV, que establece lo que es del tenor literal siguiente:

“ARTICULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Del precepto legal en cita, podemos advertir que todos aquellos mexicanos que residamos en territorio nacional o que seamos considerados por la Ley como nacionales tenemos la obligación de contribuir para los gastos públicos, es decir, estamos constreñidos a desprendernos de una parte de nuestra riqueza o de nuestros ingresos a fin de que el Estado del cual formamos parte, cuente con los recursos

¹⁹ Ibidem. pág. 55

suficientes para proveer a la población en general, de bienes o servicios colectivos. No obstante lo anterior, los gobernados tenemos el derecho de contribuir o de aportar para el Estado, únicamente aquellos ingresos que sean excedentes a nuestras necesidades individuales.

Asimismo, cabe señalar que los impuestos se encuentran también regulados en el Código Fiscal de la Federación, que es el ordenamiento encargado de regular de manera más concreta y específica a los impuestos, estableciendo todo un conjunto de normas jurídicas adjetivas y sustantivas que tienen por objeto establecer las reglas de procedimiento para la exacción de los impuestos ante la negativa de gobernados y autoridades a cumplir con el mandato constitucional consignado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

Por otra parte, nuestro Código Tributario Federal no es el único ordenamiento que se encarga de reglamentar y ordenar a los impuestos, ya que existen otros ordenamientos jurídicos tales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley Aduanera, La Ley de Comercio Exterior, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y sus respectivos Reglamentos, así como de todos los demás ordenamientos que tienen por objeto determinar los impuestos, fijar contribuciones, cuotas compensatorias y todos aquellos gravámenes que tienen por objeto sufragar el gasto público o proteger a la economía de la nación.

1.4 Clasificación tradicional de los impuestos.

En desahogo de este punto de la investigación, nos permitimos manifestar que existen tantas clasificaciones de impuestos como autores de la materia. Sin embargo, los tratadistas tributarios aún no han podido conciliar sus criterios a fin de que podamos contar con una clasificación definitiva de los mismos. No obstante ello, nos encargaremos de citar, si bien no todas, sí las más importantes clases de impuestos que generalmente son aceptadas por la doctrina y por el derecho positivo y en las que la mayoría de ellos coinciden.

Así pues, empezaremos por citar a nuestro Código Fiscal que contiene una clasificación de los tributos generalizada, pues establece que los tributos o contribuciones se dividen en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, enfocando nuestra especial atención en los impuestos, sin perder de vista la relación que llega a existir entre todas estas contribuciones.

Ahora bien, para clasificar a los impuestos debemos recordar una característica esencial de los mismos, consistente en que contra el pago del impuesto no existe una contraprestación por parte del Estado para con el contribuyente; es decir, que el contribuyente al cubrir el tributo no tendrá a cambio un beneficio directo por el pago del impuesto, sino que por mandato constitucional es una obligación a su cargo, además de que el

Estado en ejercicio de su facultad recaudadora, puede acudir coactivamente a su cobro, a diferencia de otras contribuciones como las contribuciones de mejoras, en donde el tributo es exigido a efecto de recuperar los costos de determinadas obras que se ejecutaron en beneficio directo e indirecto de la colectividad, verbigracia, la creación de un hospital de seguridad social o de una escuela pública, etcétera, en donde además de poder disfrutar de los servicios que otorga la creación de estas obras, la comunidad circunvecina o aledaña obtiene un beneficio de plusvalía en sus inmuebles, etcétera.

En este orden de ideas, el profesor Geraldo Ataliba, propone una clasificación del impuesto manifestando que éste puede ser vinculado y no vinculado, entendiéndose por los primeros, a aquellos en los que: "La obligación depende de que ocurra un hecho generador, que es siempre el desempeño de una actuación estatal referida al obligado. Conforme a esta clasificación serían impuestos vinculados las contribuciones de mejoras, y los segundos serían aquellos en los que el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal. El impuesto sería por lo tanto, un tributo no vinculado."²⁰

Otra clasificación de impuesto es la que los divide en objetivos y subjetivos, siendo los primeros: "Aquellos en los que el Legislador no

²⁰ B. VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tercera edición, Ed. Ediciones Depalma Buenos Aires, Buenos Aires Argentina, 1979, pág. 76

define quien es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible.”²¹, como por ejemplo, los derechos aduaneros; y los segundos aquellos: “En los que sí se designa con toda precisión quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria, los que por consecuencia se llaman tributos subjetivos.”²²

Asimismo, hay quienes los clasifican en impuestos reales y personales, siendo reales: “Aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva. Un ejemplo es el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos y el impuesto predial.”²³, y son personales cuando: “En principio recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de la familia, por ejemplo, el impuesto sobre la renta por parte de personas físicas.”²⁴

Se puede clasificar a los impuestos en específicos y ad valorem, siendo específicos los que se establecen en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem es aquel que se establece en función del valor del bien gravado.

²¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, Derecho Tributario Mexicano, Segunda edición, Ed. Trillas, México, 1994, pág. 66.

²² Idem.

²³ Idem.

²⁴ Idem.

Por otra parte, existe una clasificación de los impuestos que quizá sea la más importante y trascendente en nuestro país y de la que algunos autores hacen derivar las clasificaciones antes citadas, siendo esta precisamente la que divide a los impuestos en directos e indirectos.

Esta clasificación es básica y tradicional, aceptada por la mayoría de los autores, aunque algunos no están de acuerdo con los puntos de vista que se utilizan para diferenciarlos.

Existen dos criterios principales para distinguirlos: un criterio basado en la repercusión de los impuestos y un criterio que llamaremos administrativo.

Según el criterio de la repercusión, los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

En los impuestos directos el sujeto repercutido es también el sujeto incidido; no ocurre la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica también el sujeto obligado con el sujeto pasivo, como en el Impuesto Sobre la Renta.

En cuanto a los impuestos indirectos, según el criterio de repercusión, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador.

En los impuestos indirectos el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga.

Desde el punto de vista del criterio administrativo, los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza; gravan situaciones normales y permanentes; son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes, mientras que los impuestos indirectos son aquellos que se perciben en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.

Asimismo, el profesor español Sainz de Bujanda, en un esfuerzo por encontrar la distinción jurídica -sin apegarnos a ninguno de los dos criterios- nos comenta que: "El impuesto es directo cuando la obligación está a cargo de una persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse, y es indirecto cuando la norma tributaria concede facultades al

sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado.”²⁵

Por su parte el profesor Valdés Costa, en términos resumidos nos comenta en su obra Curso de Derecho Tributario I, que en los impuestos directos se consideran la renta y el patrimonio y en los indirectos se considera el consumo y las transacciones.

En el mismo sentido que los anteriores, encontraremos a otros autores que de alguna manera están de acuerdo con la clasificación anterior, ya que unos citan a otros y en sus obras recogen lo expuesto por otro tratadista, tal es el caso de los Maestros Mayolo Sánchez y Héctor B. Villegas, quienes nos ratifican que:

“Impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone fijar desde luego al verdadero contribuyente, suprimiendo a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de tal suerte que las calidades de sujeto pasivo y el pagador del impuesto se confunden, como por ejemplo en el Impuesto Sobre la Renta, y en los indirectos, el legislador no se propone gravar al verdadero contribuyente, sino que el tributo se traslada a otro sujeto, de tal suerte que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto son distintas.”²⁶

²⁵ B. VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, tercera edición, Ed. Depalma, Buenos Aires Argentina, 1979, pág. 84.

²⁶ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario. México, segunda edición, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988, México, pág. 212.

Por último y para efectos del presente trabajo, cabe señalar que la doctrina también propone otra clasificación de los impuestos y que es precisamente, aquella que los divide en impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales o parafiscales.

En este sentido, es menester citar a la tratadista Ana Laura Gordo López quien en su libro titulado los "Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario" nos proporciona la diferencia entre uno y otro, comentándonos que impuestos con fines fiscales son: "Aquellos que se establecen realmente para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de los gastos públicos determinados expresamente en el Presupuesto de Egresos. Se encuentran fundamentados en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política."²⁷, y los impuestos con fines extrafiscales: "Son aquellos que se establecen realmente sin el ánimo de recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el Presupuesto de Egresos (aunque deben destinarse al gasto público), sirviendo como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o desalentar para el mejoramiento y desarrollo armónico del país."²⁸

A efecto de robustecer lo anterior, el maestro Héctor B. Villegas nos comenta que: "El objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene

²⁷ Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario. Ed. Porrúa, México, 2000, pág. 76

²⁸ Ibidem, pág. 75.

su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas, pero dicho objetivo puede no ser el único. El tributo puede perseguir también fines extrafiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos, así vemos los casos de tributos aduaneros protectores, de impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas, etcétera."²⁹

En el mismo sentido, el profesor Raúl Rodríguez Lobato, explica que existen impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales, siendo los primeros: "Aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos."³⁰, y los segundos: "Aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etcétera."³¹

Como podemos apreciar de la lectura de todas y cada una de las clasificaciones anteriores, nos podremos percatar de que existen una diversidad de clases de impuestos, ya sea que tomemos en cuenta la calidad que llegan a tener los sujetos del impuesto, ya sea como sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria o como pagadores del impuesto, el

²⁹ B. VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. tercera edición, Ed. Depalma, Buenos Aires Argentina, 1979, Tomo I, pág. 75.

³⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal. segunda edición, Ed. Oxford University Press. México, 2000, pág. 69.

³¹ Idem.

precio del bien a gravar, la unidad de medida, el destino que se le pretenda dar al ingreso que se obtiene por su recaudación, etcétera.

1.5 Concepto de exacción

Al entrar en el estudio de este punto, es conveniente comentar que una contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Así pues, las contribuciones se dividen en contribuciones forzadas o exacciones y contribuciones voluntarias. A las contribuciones del primer tipo se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones, como son: impuestos, y son producto de la potestad tributaria del Estado.

Ahora bien, por lo que respecta al concepto de exacción, es menester hacer mención de que no existen muchos autores que se encarguen de definir como tal a la exacción, sino que la mayoría de las veces se le identifica como impuesto.

Así, citaremos algunos de los conceptos que nos proporciona la doctrina, siendo éstos los siguientes:

- a) Exacción. "Acción y efecto de exigir, con aplicación a deudas, multas, impuestos, prestaciones, etcétera."³²
- b) Objeto material de la exacción. Debe ser una contribución, un derecho o una dádiva o mayores derechos de los que corresponden.
- c) Exacción. "Recaudación imperiosa de impuestos o de multas. Exigencia de prestaciones. Requerimiento apremiante para el pago de deudas."³³

El Instituto de Investigaciones Jurídicas a través de su Diccionario Jurídico Mexicano se encarga de definir a las exacciones desde su raíz etimológica y establece que: "Exacción proviene de latín exactio-onis: tributo, impuesto y también la acción de recaudar gravámenes. El significado de este término ha venido evolucionando desde ser requisición, cobro de deudas, recaudación de impuestos, impuestos por cabeza y por puerta, hasta ser cobro injusto y violento de impuestos."³⁴

Aunque en sentido amplio el término es sinónimo de impuesto, en la práctica es poco usado -alguna vez se menciona a la autoridad exactora- por esa acepción de cobro injusto y violento que puede aplicar.

³² PALOMAR DE MIGUEL, Juan, Diccionario para Juristas, Ed. Porrúa, México, Tomo A-I, pág. 650.

³³ CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, vigésima primera edición, Ed. Heliasta, Buenos Aires Argentina, 1986, pág. 613.

³⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1993, pág. 1375.

En este sentido, estamos de acuerdo con la definición que nos proporciona el Diccionario Jurídico Mexicano, en virtud de considerar que efectivamente una exacción es un impuesto o tributo, y que dicho término se emplea por la calidad detentada por la autoridad encargada de extraer las contribuciones, a saber, la autoridad exactora, por ende, debe quedar claro que cuando se habla de exacción no estamos hablando de otra cosa que no sea un impuesto. Así pues, en este orden de ideas, estudiaremos a los impuestos con fines fiscales o exacciones fiscales y a los impuestos con fines extrafiscales o exacciones parafiscales, en virtud de ser el punto fundamental y la pieza clave en esta investigación.

1.5.1 Exacción fiscal

En cuanto a este punto se refiere, retomaremos algunos aspectos y definiciones que fueron vertidas en líneas precedentes, al tratar precisamente el tema de la clasificación de los impuestos, de tal suerte que citaremos a los mismos tratadistas que definen a las exacciones fiscales y extrafiscales.

Así pues, las exacciones fiscales son: "Aquellas que se establecen realmente para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de los gastos públicos determinados expresamente en el

Presupuesto de Egresos. Se encuentran fundamentados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.”³⁵

Asimismo, el profesor Raúl Rodríguez Lobato, comenta que: “Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos.”³⁶

1.5.2 Exacción extrafiscal

Se ha venido manifestando que el objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro surge de la necesidad de dotar al Estado de los ingresos suficientes a fin de que pueda satisfacer intereses colectivos. Sin embargo, el obtener los ingresos necesarios para satisfacer el gasto público puede no ser el único objetivo, sino que pueden perseguirse también fines extrafiscales o extratributarios, o sea, ajenos a la obtención de ingresos pudiendo ser estos de carácter social o de regulación económica.

Así pues, diremos que los impuestos con fines extrafiscales: “Son aquellos que se establecen realmente sin el ánimo de recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el Presupuesto de Egresos (aunque deben

³⁵ GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario, Ed. Porrúa, México, 2000, pág. 76.

³⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. Cit, pág. 16.

destinarse al gasto público), sirviendo como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar y desalentar para el mejoramiento y desarrollo armónico del país."³⁷

Los impuestos con fines extrafiscales: "Son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etcétera."³⁸

³⁷ GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, op. cit., pág. 19.

³⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raul, op. cit., pág. 19.

CAPÍTULO 2

CONSIDERACIONES

DOCTRINALES

DE LAS EXACCIONES

FISCALES

CAPÍTULO 2

Consideraciones doctrinales de las exacciones fiscales.

Ahora bien, y en atención a que hemos dejado establecido a lo largo del primer capítulo de esta investigación, todos aquellos conceptos que son necesarios para seguir entendiendo el tema de las exacciones, es menester hacer mención que en este apartado citaremos casi en su totalidad los conceptos vertidos en el capítulo precedente por la íntima relación que guardan.

Así las cosas, debemos recordar que cuando estamos hablando de una exacción, no hacemos otra cosa que no sea referirnos a una contribución o a un tributo, y que para efectos de la presente investigación, ese tributo lo son precisamente los impuestos, ya que como atinadamente lo comenta el profesor Valdés Costa citado por el maestro Héctor B. Villegas al decir que: "El impuesto es el tributo típico por excelencia, el que representa mejor el género, confundándose prácticamente con él. Es también el más importante de las finanzas actuales y el que tiene más valor científico, razones por las cuales la doctrina le presta particular atención."³⁹

³⁹ Curso de Finanzas, Derecho Financiero Tributario, tercera edición, Ed. Depalma, Buenos Aires Argentina, 1979, pág. 78.

El impuesto constituye el principal ingreso del Estado, inclusive en países con sistemas económicamente sanos, que no requieren de empréstitos extranjeros o de financiamientos para solventar el presupuesto nacional, constituyen en términos absolutos, el principal ingreso del Estado.

2.1 Concepto doctrinario de las exacciones fiscales.

Las exacciones fiscales tienen como único objeto el obtener los suficientes recursos para cubrir los gastos generales del Estado. Así las cosas, es sabido que la principal fuente de ingresos de que el Estado debe valerse para tener los medios necesarios para calmar las necesidades colectivas, a través de los servicios que presta, lo son precisamente los impuestos.

Los impuestos son definidos como un acto de autoridad, de soberanía por parte del Estado, esto es, derivado del ejercicio del poder público que debe acatarse aun en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos, sin que ello signifique que necesariamente el ciudadano reciba a cambio algo en forma directa e inmediata, aunque sí de manera general se beneficia de los servicios públicos que presta el gobierno como resultado de la propia recaudación.

De manera concreta, podemos decir que las exacciones con fines fiscales se establecen para proporcionar al Estado los ingresos que se requieren

para la satisfacción de su presupuesto; prácticamente es el destino fundamental de ellos, cubrir el gasto público que marca la ley. Por lo tanto, todos los ingresos tributarios que se enumeran en la Ley de Ingresos de la Federación llevan ese fin de índole fiscal.

La anterior definición concuerda fielmente con lo que dispone la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Federal que manda que las contribuciones se apliquen al pago de los gastos públicos. Esto debe entenderse en el sentido de que los impuestos previstos en la Ley de Ingresos deberán ser destinados a cubrir los gastos que en forma conjunta figuren en el Presupuesto de Egresos, sin que el Estado pueda antes de la recaudación, señalar un fin determinado al recurso. En este sentido también se pronuncia nuestro Máximo Tribunal Colegiado, al establecer lo siguiente:

"IMPUESTOS. De acuerdo con la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Mexicana, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de los tres requisitos fundamentales: 1° Que sea proporcional; 2° Que sea equitativo; y 3° Que se destine al pago de los gastos públicos. La falta de algunos de esos requisitos hace necesariamente que el impuesto sea contrario a lo establecido por la Constitución, ya que ésta no concede una facultad omnímoda para satisfacer las exacciones que a favor del Estado fueran convenientes, sino una facultad fundada en esos tres requisitos." JURISPRUDENCIA. Sem. Jud. de la Fed., Tomo LXV, página 2723.

Cuando el impuesto tiene como único fin obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado, se dice

que tiene un fin fiscal. El objetivo del impuesto como tributo es fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades publicas.

2.2 Características legales de las exacciones fiscales.

Entrando a este punto de la investigación, no debemos perder de vista a los impuestos con fines fiscales y a su definición, ya que precisamente de ellos citaremos sus características legales, de la siguiente manera:

a) Los impuestos son contribuciones o tributos. Esto implica que son obligaciones que deben cumplirse atento a lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política Federal y, a cambio de su entrega el contribuyente no recibe nada en concreto de manera directa e inmediata.

b) Establecidas en la Ley. Esto obedece al principio de legalidad impositiva que debe satisfacer toda contribución y tiene su fundamento en los artículos 31 fracción IV, 71, 72 y 73 de la Constitución Federal.

Este principio de legalidad tiene particular importancia, ya que efectivamente se satisface cuando:

1. La Ley fija los presupuestos de hecho que provocan el nacimiento de la obligación tributaria, esto es, el objeto del gravamen.
2. Cuando el precepto legal individualiza las personas obligadas al pago del gravamen, o sea, determina quién es el sujeto pasivo del crédito fiscal.
3. Cuando la norma regula todos los elementos determinantes de la carga tributaria.

Tales exigencias son de capital importancia para nuestra disciplina, ya que si la relación tributaria no se rige por normas jurídicas de antemano establecidas, que nos permita a los contribuyentes conocer la esfera de actividad y los derechos y obligaciones con los que contamos tanto el fisco como los contribuyentes, se corre el riesgo de que la recaudación impositiva se convierta en una extorsión y en un abuso constante por parte de las autoridades exactoras. Sin embargo, no sólo es suficiente que las relaciones jurídicas tributarias se regulen por normas de carácter general y abstractas, que sean exactamente aplicables al caso previsto por la misma, sino que también observen y se apeguen a los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad y generalidad que conllevan a una justicia impositiva.

c) A cargo de personas físicas o morales. No debemos olvidar que los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria son el Estado a través de la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios que actúan como sujetos activos de la relación tributaria y por otro lado, a las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras que se adecuan con su actividad a la hipótesis de derecho prevista por la norma jurídica, tal y como lo dispone el artículo 2, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

d) A cargo de quienes se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la norma fiscal. Esto se desprende del mismo precepto legal citado con antelación, y es menester contemplar que en la ciencia fiscal se busca que todos los elementos que intervienen en la relación jurídica tributaria sean un todo armónico. Por tanto, significa que la obligación de pagar contribuciones, está a cargo de aquellas personas cuya situación coincida con el hecho generador del crédito fiscal y es independiente de la voluntad del obligado, ya que no queda a su capricho cooperar o no para los gastos públicos del Estado, sino que éste, unilateralmente, impone la obligación de hacerlo y puede, por sí mismo, ejercer la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla y pague. Ahora bien, la obligación de contribuir para los gastos públicos nace de la Ley y no del arbitrio y voluntad del Estado.

Con base en esta y la anterior característica, tenemos que todas las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, están obligadas a pagar impuestos, cuando como consecuencia de su actividad se coloquen dentro de cualquiera de las múltiples hipótesis normativas que dan pie a que se genere el pago de un tributo.

e) Generalidad. El artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación define a los impuestos: "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 este artículo"

De allí se deduce que los impuestos deben ser aplicados a todos los individuos que se encuentren en la situación abstracta e impersonal que señale la ley, quedando exceptuados sólo aquellos determinados expresamente por ella. Este requisito de generalidad de los impuestos se encuentra explicado en la siguiente ejecutoria de la Corte:

"Es de carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta, es decir que no deben contener una disposición que desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esa aplicación y se apliquen sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa en el

sentido material, pues le falta algo que pertenece a su esencia... El carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional." JURISPRUDENCIA. SEM. JUD. de la FED., Tomo XXVI, página 801.

f) Debe ser proporcional y equitativo. Esta característica se encuentra consagrada en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Fundamental y se ha considerado que constituye una auténtica garantía individual. Sobre su significado coincidimos con el maestro Ernesto Flores Zavala en el sentido de que ambas palabras son un solo concepto y significan justicia en la imposición, es decir, recogen el principio de justicia de Adam Smith y que debemos entender que los impuestos deben ser fijados de acuerdo con la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.

g) Exigidas en ejercicio del poder de imperio. Un elemento esencial es la coacción, o sea, la facultad de compeler el pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se presenta especialmente por la prescindencia de la voluntad del obligado para cubrir este tributo.

h) Que se establezcan a favor de la Administración Pública Centralizada. Esta característica se desprende del texto de los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 74 fracción IV, de nuestra Ley

Fundamental, dado que disponen la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos de la Federación, los Estados y los Municipios en que residamos.

i) Deben destinarse a cubrir los gastos públicos. De la finalidad de las contribuciones, da noticia el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, al establecer que las personas físicas y morales están obligadas para contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

El Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba; por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados.

Esta característica comentada significa que lo recaudado por impuestos ingresa a un fondo común que sirve para financiar las erogaciones de carácter público, mismas que se integran por los propios gastos del Estado tendientes a la satisfacción de las necesidades colectivas.

"Ahora bien, en la medida en que el Estado destina el producto o rendimiento de los impuestos a los gastos públicos, en esa misma medida justifica la existencia de la relación jurídica tributaria y posee autoridad legal y moral para exigir de la

ciudadanía el pago veraz y oportuno de los impuestos; en caso contrario no se explica ni justifica la existencia de la relación apuntada, además de que se debilita la autoridad moral del gobernante frente al pueblo y su capacidad política para exigirle aportaciones y sacrificios económicos."⁴⁰

j) La persecución de un fin eminentemente fiscal.- La finalidad del impuesto consiste en procurar un ingreso al Estado que tenga como objetivo cubrir las necesidades colectivas y este fin constituye uno de sus caracteres distintivos. Este fin eminentemente fiscal se enfoca a satisfacer el gasto público del Estado, entendiéndose por tal, aquel que se considera en el Presupuesto de Egresos de la Federación y con los fines indicados en el mismo y no aquellos gastos que el Estado pueda realizar.

k) Una característica esencial de las exacciones fiscales consiste en la ausencia de voluntad del obligado a cubrir el importe del impuesto y que ante tal negativa se hace necesaria la intervención directa de la autoridad administrativa o exactora para recabar este ingreso. Esto es así, para que un impuesto con fines fiscales se convierta en una exacción fiscal, es necesario que el Estado a través de la autoridad administrativa encargada de recaudar el tributo, constriña al contribuyente por medios legales a pagar el impuesto, observando siempre los principios de legalidad tributaria establecidos en las leyes.

⁴⁰ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, segunda edición, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988, pág. 198.

l) No existe para el contribuyente una contraprestación directa e inmediata por el pago del tributo. Esto se refiere a que el pago del impuesto no conlleva para el causante la recepción automática e inmediata de una contraprestación, como sucede con otros tributos como con los derechos y las contribuciones especiales.

2.3 Clasificación doctrinal de las exacciones fiscales.

En virtud de que la exacción que en este trabajo nos ocupa, lo son precisamente los impuestos con fines fiscales, nos avocaremos a clasificarlos de conformidad con lo que la doctrina fiscal nos aporta al respecto. Así las cosas, retomaremos un poco lo ya vertido en el capítulo 1, al tratar el punto de la clasificación de los impuestos.

Se conoce una gran variedad de clasificaciones de impuestos, pero sólo citaremos las más conocidas y aceptadas.

La primera clasificación que mencionaremos es la que divide a los impuestos en directos e indirectos.

Esta clasificación es básica y tradicional y existen dos criterios principales para comprenderla: un criterio llamado de la repercusión de los impuestos o de incidencia y otro llamado administrativo.

Por lo que hace al criterio de la repercusión, "Los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone fijar desde luego al verdadero contribuyente, suprimiendo a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de tal suerte que las calidades de sujeto pasivo y pagador se confunden."⁴¹

En los impuestos directos el sujeto percutido es también el sujeto incidido; no ocurre la traslación del impuesto, son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas.

En cuanto a los impuestos indirectos, según este mismo criterio, "El legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por percusión de tal suerte que las calidades de sujeto pasivo del impuesto y pagador son distintas."⁴² El legislador grava al sujeto a sabiendas que lo trasladará al pagador de modo que el impacto del gravamen no afecta su patrimonio, sino el de otras personas de quienes a final de cuentas lo recupera. Son impuestos indirectos de conformidad con este criterio, aquellos que sí pueden ser trasladados.

⁴¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, tercera edición, duodécima reimpresión, Ed. Limusa, México, 2000, Pág. 77

⁴² Idem.

Ahora bien, siguiendo con esta misma clasificación, definiremos a los impuestos directos e indirectos desde el punto de vista del criterio administrativo.

Según este criterio, son impuestos directos aquellos que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes.

Son impuestos indirectos según este criterio: "Aquellos que se perciben en ocasión de un hecho o de un acto, de un cambio aislado o accidental, por lo que no pueden formarse listas de nominativas de contribuyentes y por ende, no es posible administrar los impuestos indirectos por medio de listas de contribuyentes ya que estos impuestos se dan de manera disfrazada, de tal manera que el pagador no siente el impacto del impuesto."⁴³ Por ejemplo, comprar un refresco.

En segundo término, abordaremos la clasificación que divide a los impuestos en reales y personales.

Los impuestos reales: "Son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desatienden de las personas o mejor dicho, precinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza o de capacidad contributiva."⁴⁴

⁴³ Idem.

⁴⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. Cit, pág. 19.

Los impuestos reales recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación personal que es dueña de ella y que el sujeto del impuesto se dice que como en el impuesto por tenencia de vehículos.

Los impuestos personales son aquellos en los que sí se toman en cuenta las calidades personales de los contribuyentes, atendiendo a sus particulares circunstancias o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde derive el ingreso gravado, tomado en cuenta las cargas de la familia y su situación.

Otra clasificación de los impuestos, es la que los divide en impuestos a los actos e impuestos al consumo.

En cuanto a esta clasificación, el legislador debe tomar en cuenta una serie de elementos para determinar cuándo se van a gravar los actos y cuándo el consumo.

El impuesto sobre los actos: "Es aquel que recae sobre las operaciones - actos- que son parte del proceso económico. Por ejemplo un impuesto sobre los actos es el impuesto sobre importación y exportación."⁴⁵

⁴⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, op. Cit. pág. 36.

El impuesto sobre el consumo: "Se establece al realizarse la última fase del proceso económico que se está gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo."⁴⁶

Existe otra clasificación que los divide en progresivos y proporcionales que cobra apoyo en la política fiscal de una mejor distribución del ingreso.

Los impuestos progresivos son aquellos en los que se tiende a incrementar la tasa de impuesto a mayor ingreso o riqueza del contribuyente; y los proporcionales cuando independientemente del ingreso, se paga la misma tasa de impuesto.

Los seguidores de los impuestos progresivos manifiestan que al gravar con mayores impuestos a los que perciben más ingresos, el gobierno traspassa esa riqueza a los de menores ingresos y se logra una sociedad más justa e igualitaria. Sin embargo, se dice que los impuestos proporcionales son los más idóneos para ayudar a mejorar los niveles de vida de los sectores más pobres de la sociedad, ya que no desalientan la creación de riquezas y de fuentes de trabajo al permitir mayores posibilidades de inversión de capitales extranjeros que son generadores de empleos.

⁴⁶ Idem.

2.4 El objetivo o finalidad de las exacciones fiscales.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que las contribuciones se apliquen al pago de los gastos públicos. Esto debe entenderse en el sentido de que los impuestos previstos en la Ley de Ingresos deberán ser destinados a cubrir los gastos que en conjunto figuren en el Presupuesto de Egresos, sin que el Estado pueda antes de la recaudación, señalar un fin determinado al recurso.

Existen dos pensamientos políticos económicos dominantes que consideramos oportuno citar, a efecto de que nos encontremos en posibilidad de comprender con más claridad esta investigación. El primero de estos pensamientos fue desarrollado en Inglaterra y Francia en el siglo XIX y establece básicamente que a los impuestos no puede dárseles ninguna otra finalidad que la puramente fiscal; esta escuela se basa en la tesis liberal individualista, de acuerdo con la cual, el Estado no puede intervenir en la actividad o en la situación personal de sus miembros. La otra escuela considera que el impuesto no solamente tiene un fin financiero, sino que su fuerza enorme puede ser aplicada a finalidades diversas, como la distribución de la fortuna más equitativa.

En realidad no puede negarse que los impuestos constituyen una fuerza económica tremenda que es susceptible de ser utilizada, ya sea para

impedir actividades nocivas para el Estado o para favorecer aquellas que considere benéficas.

Ahora bien, si atendemos únicamente a lo preceptuado por el multicitado artículo 31 fracción IV, de nuestra Carta Magna, tendremos que nuestra obligación de contribuir se ve individualizada exclusivamente para coadyuvar a cubrir los gastos públicos, lo que es conocido como el objeto inmediato del impuesto.

La finalidad de las exacciones fiscales o impuestos con fines fiscales consiste única y exclusivamente en procurar al Estado un ingreso que le permita mantener su poder de imperio que se ve justificado cuando presta a los gobernados los servicios públicos indivisibles que requieren para procurar una mejor calidad de vida. De tal suerte que estas exacciones son consideradas como impuestos desde un punto de vista puro y llano, ya que al estar íntima e irremediamente ligadas a lo preceptuado por nuestra Ley Fundamental, no es dable la opción a destinar el producto de su recaudación un fin diverso puesto que se considera "inconstitucional".

Lo anterior lo ha sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sostener en una de sus tesis jurisprudenciales lo siguiente:

"IMPUESTOS. De acuerdo con la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Mexicana, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de los tres requisitos fundamentales: 1° Que sea proporcional; 2° Que sea equitativo; 3° Que se destine al pago de los gastos públicos. La falta de algunos de esos requisitos hace necesariamente que el impuesto sea contrario a lo establecido por la Constitución, ya que ésta no concede la facultad omnímoda para satisfacer las exacciones que a favor del Estado fueran convenientes, sino una facultad fundada en esos tres requisitos". SEM. JUD. de la FED. Tomo LXV, página 2723

2.5 Naturaleza jurídica de las exacciones fiscales.

En este apartado hablaremos de la naturaleza jurídica de las exacciones con fines fiscales, que no puede ser otra que la naturaleza jurídica misma de los impuestos y por consiguiente, la de los tributos, ya que tal y como lo hemos comentado a lo largo del presente trabajo, las exacciones que nos ocupan son precisamente los impuestos y éstos son en sentido estricto, tributos.

Los impuestos son la contribución por excelencia y a la que se le debe prestar más atención; esto se debe a que reflejan con una gran fidelidad el objetivo que el Estado persigue a través de la relación jurídica tributaria, a saber: obligar a todos y cada uno de los ciudadanos a contribuir, en función de sus respectivas capacidades económicas, al sostenimiento de los gastos públicos.

La naturaleza jurídica de los impuestos radica en todos y cada uno de sus elementos constitutivos y en sus características fundamentales, toda vez que la naturaleza de cualquier ente ya sea físico o ficticio, se conforma por el conjunto de elementos que le son particularmente inherentes y que permiten distinguirlo de la universalidad de las cosas.

Ahora bien, hemos hablado ya de las características de los impuestos; Sin embargo, estudiaremos un poco a sus elementos constitutivos.

El primer elemento constitutivo del impuesto lo son los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, y en virtud de que en el capítulo precedente se trató su estudio, únicamente citaremos algunos aspectos.

1. Sujetos

De los sujetos de las exacciones fiscales nos da cuenta el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política, así como el artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

- a) El sujeto activo según se desprende del artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Fundamental recae sobre la Federación, las entidades locales (estados y Distrito Federal) y los municipios.

- b) De lo que dispone el artículo 2, fracción I del Código Fiscal de la Federación, podemos comentar que el sujeto pasivo es la persona física o moral, nacional o extranjera que de acuerdo con las leyes fiscales respectivas está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

2. Objeto del impuesto.

Se entiende por tal, a la situación jurídica o de hecho prevista por la ley fiscal como hecho generador del crédito fiscal. Una característica de esta circunstancia fáctica, hipotética y condicionante, es que lleva implícitamente en su estructura una manifestación de capacidad contributiva, es decir, que el hecho imponible está creado de tal forma que aquella persona que se adecua con su actividad a lo establecido por la misma -la ley fiscal-, manifiesta en alguna forma riqueza.

3. Unidad del impuesto.

Es la cosa o cantidad delimitada en peso, número, medida, etcétera, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto, como por ejemplo un peso de sueldo, un kilo de cemento, un litro de alcohol, etc.

4. Base del impuesto.

Es el conjunto de unidades fiscales sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo, como pueden ser el número de litros de alcohol producidos o cantidad percibida por concepto de salario u honorarios.

5. Tarifa del impuesto.

Está representada por el conjunto de unidades fiscales y cuotas correspondientes a un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría, como por ejemplo las tarifas de la ley del impuesto sobre la renta a las que deben ajustarse las empresas y las personas físicas para el pago de dicho gravamen, según el objeto que realicen.

El impuesto es, pues, jurídicamente, como todos los tributos, una institución de derecho público. No es un contrato bilateral entre Estado y contribuyentes, ni una carga real que deban los inmuebles. El impuesto es una obligación unilateral impuesta coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio.

“Conforme a los conceptos precedentes, el impuesto no tiene más fundamento jurídico que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En

virtud de esa potestad, el Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder realizar sus fines, lo cual le requiere realizar gastos."⁴⁷

El impuesto es una institución de derecho, entendida por tal, al conjunto de normas jurídicas que regulan situaciones de la misma naturaleza. Es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos derechos y bienes. Tal sistema social importa la existencia de un órgano de dirección encargado de satisfacer necesidades públicas; como ello requiere de hacer erogaciones y por consiguiente obtener ingresos, se lo inviste de la potestad de recabar coactivamente cuotas de riqueza de los obligados, que manifiesten capacidad contributiva sin proporcionarles servicio concreto directo a cambio de su contribución.

En tal sentido, la naturaleza jurídica de los impuestos, como institución de derecho público, no difiere de las restantes instituciones cuya finalidad está dada por el necesario accionar del Estado en pro de la satisfacción de los requerimientos sociales de la colectividad.

Tal y como lo hemos comentado con antelación, el impuesto es el tributo por excelencia del cual se sirve el Estado para procurarse una entrada y

⁴⁷ VILLEGAS B., Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, tercera edición, Ed. Depalma, Buenos Aires Argentina, 1979, pág. 79.

con ello satisfacer las necesidades colectivas; esto es, en sentido puro, el objetivo de los impuestos y el interés por el que vela el Estado.

Los impuestos no nacen de una relación contractual entre el fisco y el contribuyente, sino que se trata de una vinculación de derecho público, de un acto meramente unilateral por parte del Estado. No existe acuerdo alguno de voluntades directo entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, ya que los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública.

Los impuestos o tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias que constituyen manifestaciones exclusivas del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones. La satisfacción de los impuestos es una obligación de justicia que impone la necesidad de contribuir para el cumplimiento de los fines del Estado.

Cabe precisar que la naturaleza jurídica de los impuestos con fines fiscales no sufren alteraciones en sus elementos, cuando su cobro se hace exigible por la autoridad exactora, ante la ausencia de voluntad del obligado. Es decir, cuando un contribuyente se niega a cubrir el Impuesto al Valor Agregado cuando con motivo de su actividad esté obligado a enterarlo y se haga necesario que la autoridad administrativa intervenga

para recabar el impuesto, en este caso el IVA, no dejará de ser un impuesto, no obstante que las partes en contienda tengan que aducir en su respectiva defensa que existieron o no violaciones a normas sustantivas o de procedimiento para obtener la nulidad o procedencia del pago, en virtud de que dicha controversia siempre tendrá como origen el pago de un impuesto.

2.5.1 Regulación dentro de nuestra Carta Magna.

Tal y como lo hemos venido estudiando a lo largo de la presente investigación, ya no es nuevo comentar que efectivamente las exacciones fiscales o impuestos con fines fiscales, encuentran sustento jurídico en nuestra Constitución Política, específicamente en el artículo 31, fracción IV, en donde además encuentran su fundamento todas las contribuciones o tributos.

El fundamento legal de los impuestos está en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Federal, que obliga a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Para la realización de ese mandamiento, el Congreso de la Unión, de acuerdo con la atribución que le concede la fracción VII, del artículo 73 constitucional fija las contribuciones, después de que la Cámara de Diputados las discute en términos del artículo 74.

Lo anterior se ve reforzado con la siguiente tesis del Tribunal Fiscal de la Federación.

“El artículo 31 Constitucional, en su fracción IV, declara que es obligación de los mexicanos, la de contribuir para los gastos públicos. Así pues, y dado el tenor de los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, que exigen como requisito para afectar las propiedades de los individuos, la recta aplicación de la ley y una causa legal del procedimiento, cabe afirmar que sólo la ley propiamente tal, puede determinar quiénes son los sujetos obligados a cubrir el impuesto, qué personas tienen el carácter de sujetos pasivos del crédito fiscal y de los que de él deriven”. (Revista, Tomo 15, página 1171).

El fundamento jurídico de las exacciones fiscales que marca la Constitución Federal, establece requisitos que no deben perderse de vista, ya que el constituyente los estableció como una garantía individual para los gobernados. Tales requisitos lo son precisamente la equidad y proporcionalidad en la imposición.

En cuanto a este respecto, podemos decir que la proporcionalidad y la equidad son conceptos sinónimos y que significan justicia en la imposición y se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de los contribuyentes, de tal suerte que quien percibe un mayor ingreso le corresponde también una mayor carga y a la inversa, quien percibe menor ingreso debe pagar menor tributo.

En este orden del ideas, debe considerarse que todos las figuras jurídicas por virtud de las cuales, el Estado obtiene ingresos que le permiten

cumplir con los servicios públicos que le demanda el pueblo, tiene su origen en lo preceptuado por el multicitado artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, en relación con los artículos 73, fracción VII y 74 de este mismo ordenamiento.

En virtud de lo anterior, podemos afirmar que las exacciones fiscales encuentran su sustento jurídico y regulación dentro de nuestra Constitución Federal, en virtud de que en ella se establecen los principios jurídicos fundamentales que deben observar las leyes de carácter secundario y que en todo momento atenderán a sus normas de carácter general, sin contravenirla ni contrariarla.

2.5.2 Regulación dentro de la legislación secundaria.

No basta con el hecho de que las exacciones fiscales encuentren su fundamento legal en nuestra Constitución Federal, sino que es necesario que además las leyes secundarias se encarguen de regularlas y de tenerlas comprendidas en un ordenamiento específico.

Así pues, consideramos que las exacciones fiscales se encuentran reguladas en segunda instancia por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1 cuando establece que "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; Las disposiciones de este Código se aplicarán en su

defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte...”

Lo cual se ve robustecido por lo preceptuado por el artículo 2, fracción I, del mismo Código al establecer que “Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...”

Así pues, de manera directa, el Código Fiscal de la Federación es quien se encarga de extender el mandato constitucional marcado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, primero, al mencionar la obligación de contribuir para los gastos públicos como la misma constitución y segundo, al definir y clasificar a las contribuciones en general.

Sin embargo, no sólo en el Código Fiscal de la Federación se encuentran reguladas las exacciones fiscales, sino que también podemos encontrarlas dispersas en la diversidad de los ordenamientos fiscales federales mexicanos tales como:

1. La Ley del Impuesto al Valor Agregado
2. La Ley de Impuesto Sobre la Renta.
3. La Ley del Impuesto al Activo

4. La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
5. Ley Aduanera
6. Ley del Comercio Exterior
7. Así como en los respectivos reglamentos de las leyes citadas.

Estos ordenamientos jurídicos regulan a las exacciones fiscales, ya que en un principio todas ellas hacen alusión a los impuestos, a sus elementos constitutivos. Contienen además sus características legales y los rigen los mismos principios constitucionales, así como también tiene la característica particular que son destinados a satisfacer el gasto público.

CAPÍTULO 3

CONSIDERACIONES

DOCTRINALES

DE LAS EXACCIONES

PARAFISCALES

CAPÍTULO 3

Consideraciones doctrinales de las exacciones parafiscales

3.1 Concepto doctrinario de las exacciones parafiscales.

Pasando a desarrollar el tercer capítulo de esta investigación, estudiaremos a las exacciones parafiscales o impuestos con fines paratributarios y, para tal efecto, citaremos los conceptos que sobre el particular nos proporciona la doctrina fiscal, recordando las definiciones vertidas en capítulos precedentes.

Es necesario tener presente que las exacciones, sean estas fiscales o parafiscales, tienen la característica común fundamental de ser impuestos. En esta intelección, podemos decir que las exacciones parafiscales son aquellas que se establecen sin el ánimo de dotar al Estado, de los recursos suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos de la Federación, sino que son establecidas por el mismo Estado con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social o económico.

En el mismo sentido la maestra Ana Laura Gordo López, los define como: "Aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el Presupuesto de Egresos, sirviendo como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el

Estado tenga interés en impulsar o desalentar para el mejoramiento y desarrollo armónico del país.”⁴⁸

Por su parte, el maestro Ernesto Flores Zavala, nos comenta que: “Cuando el impuesto persigue producir ciertos efectos diversos de la obtención de recursos, se dice que tiene un fin extrafiscal. Los fines extrafiscales, pueden ser culturales, económicos, políticos, sociales, morales, etc.”⁴⁹.

Se ha sostenido que el impuesto indudablemente proporciona ingresos al Estado, lo capacita para el desarrollo de sus fines, económicos, políticos o sociales, pero además el impuesto por sí mismo puede ser instrumento para que el Estado desarrolle esos fines. Esto es a lo que podemos llamar fines extrafiscales de los impuestos.

Hemos dicho a lo largo de este trabajo que el objetivo fiscal de los impuestos puede no ser el único, el tributo puede perseguir también fines extrafiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos. Así vemos el caso de una diversidad de impuestos con esta peculiaridad, como es el caso de los tributos aduaneros protectores, de impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas.

⁴⁸ Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario, Ed. Porrúa, México, 2000, pág. 75

⁴⁹ Curso de Finanzas Públicas Mexicanas, trigésima primera edición, Ed. Porrúa, México, 1995, pág. 287.

La exacción paratributaria es un elemento de intervencionismo del Estado en las actividades de la economía nacional. Es indudable que el Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de determinadas medidas tributarias y es lógico que así lo haga si de ello se desprenden beneficios para la colectividad.

En realidad no puede negarse que los impuestos constituyen una fuerza económica tremenda que puede ser utilizada, ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas o para favorecer la práctica de aquellas que sean benéficas.

A mayor abundamiento, el maestro A. D. Giannini, nos comenta en su obra titulada Instituciones de Derecho Tributario que el impuesto, es en efecto, un medio que se presta a ser manejado para la consecución de objetivos no fiscales, ya que la recaudación de impuestos no siempre constituye el motivo único de la imposición. Desde otra óptica distinta a la concepción de los fines del Estado en los que se inspiran nuestros ordenamientos fiscales legales, en los que el legislador se propone alcanzar mediante el impuesto una distribución social de la riqueza diversa de la existente, es muy frecuente que se trate de limitar por medio de una elevada imposición algunas manifestaciones de la vida económica o social que se estiman dañosas para la colectividad.

En este orden de ideas, hoy en día existen dentro de nuestra legislación fiscal una gran variedad de impuestos con fines paratributarios que podemos encontrar en todas aquellas materias en las cuales el Estado tenga interés en desalentar o en incentivar, tal es el caso por ejemplo de los impuestos establecidos en materia ecológica, los cuales define el Doctor Mario Cesar García Bueno, al decir que "Los tributos con fines extrafiscales realizan su cometido en aras de un beneficio social, político o económico, tal es el caso de aquellos de índole ecológica."⁵⁰

El Maestro Albiñana García Quintana nos habla de que el tributo puede utilizarse como instrumento, al margen de la función recaudatoria, favorable para la realización de situaciones específicas y que tan pronto como el impuesto sacrifica parte de su recaudación al servicio de uno u otros objetivos, se está ante el llamado impuesto no-fiscal.

Así las cosas, las exacciones parafiscales se establecen no con el ánimo de recaudar ingresos para sufragar el gasto público, sino que sirven como instrumentos de la política financiera del Estado, son instrumentos de regulación económica al desalentar actividades nocivas de los particulares que afectan a sectores de producción nacional.

⁵⁰ El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México., Ed. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, México, 2000, pág. 300.

3.2 Características legales de las exacciones parafiscales.

Las características legales de las exacciones parafiscales no difieren mucho de las fiscales, salvo por algunos rasgos distintivos que serán tratados en el apartado respectivo.

Así pues, estableceremos como características legales las que a continuación se indican:

a) Así, tenemos que en principio las exacciones parafiscales son contribuciones y en nuestro sistema jurídico, son obligaciones que deben cumplirse.

b) Estas exacciones al igual que las fiscales, deben estar reguladas o contempladas en una ley. Esto obedece a la máxima jurídica de que no hay tributo sin ley, lo cual significa un límite formal a la coacción del Estado para exigir de los contribuyentes el pago de un tributo. La obligación de pagar el tributo nace en el instante en que el contribuyente se ubica en el supuesto legal generador de un crédito fiscal, y para que ello suceda debe estar previamente decretada una ley que contenga el hecho imponible que trae aparejado el pago del tributo.

c) Como otra característica de los impuestos con fines parafiscales, tenemos que son exigidas en virtud del poder de imperio del Estado ya

que un elemento fundamental de los tributos es la coacción, que estriba en la facultad de compeler el pago del impuesto ante la ausencia de voluntad o negativa al pago del gravamen por parte del sujeto pasivo, ya que como lo hemos comentado en el capítulo anterior, dentro de la relación jurídica tributaria no existe la bilateralidad, la cual se ve sustituida por la unilateralidad derivada de la potestad tributaria del Estado.

d) Otra característica de estas exacciones es que deben estar a cargo de personas físicas o morales. Tal y como lo establece el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, los impuestos deben estar a cargo de las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras que se adecuen con su actividad, al supuesto jurídico o de hecho previsto por la norma, el cual es conocido como hecho generador del crédito fiscal.

e) La generalidad es también una característica de esta clase de exacciones. Consiste en que todos los impuestos sean aplicados a todos aquellos individuos que se ubiquen en la situación abstracta establecida por la ley, tal y como lo manda el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior se ve fortalecido por la siguiente ejecutoria sustentada por nuestro Máximo Tribunal Jurisdiccional:

"Es de carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta, es decir que no deben contener una

disposición que desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esa aplicación y se apliquen sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa en sentido material, pues le falta algo que pertenece a su esencia... El carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional". JURISPRUDENCIA. Sem. Jud. de la Fed., Tomo XXVI, página 801.

f) Son exigidas en virtud del poder de imperio del Estado. En un sistema económico como el nuestro, el Estado tiene la obligación de satisfacer las necesidades colectivas lo cual le precisa contar con ingresos, pero esta no es la única finalidad del Estado, sino que hoy por hoy, es necesario que intervenga de manera más directa en las actividades económicas de los particulares, es indispensable que tenga una participación más activa y directa en la vida económica de la nación y utilice los medios que tiene a su alcance para ejercer una función de control.

Si el Estado única y exclusivamente se concreta a recibir en sus arcas las contribuciones de los gobernados (que de manera muy esporádica o casi nunca vemos reflejado un beneficio cierto), no está justificando su legítima existencia y está perdiendo la autoridad moral para recaudar los tributos y más aún, para establecer otros nuevos.

g) La ausencia de correlatividad de un servicio directo por el pago del impuesto es otra característica de las exacciones con fines extrafiscales. Aquí al igual que en las exacciones fiscales encontramos que tampoco existe un beneficio personal, directo e inmediato por el pago de los impuestos -extrafiscales-, dado que participan en esencia de la naturaleza jurídica de los impuestos, sólo que en el caso de éstos, su establecimiento no es pensado de manera directa y predominante al pago de los servicios públicos indivisibles.

En esta característica, el hecho generador de los impuestos está totalmente desvinculado con cualquier tipo de actuación estatal referida al obligado, a diferencia de los derechos por ejemplo, en donde el hecho generador trae aparejado un beneficio material inmediato.

h) No están destinadas a cubrir los gastos públicos del Estado. Esta característica se desprende de la definición propuesta por los doctrinarios y de su naturaleza misma, toda vez que el establecimiento de las exacciones con fines extrafiscales tiene por objeto no el de dotar al Estado de los ingresos necesarios para cubrir los gastos públicos, sino el de desalentar o incentivar actividades de carácter social y/o económico.

Así es, la finalidad de los impuestos con fines extrafiscales no es la de obtener recursos para satisfacer el Presupuesto de Egresos de la Federación, sino que se establecen como un verdadero instrumento de

intervencionismo del Estado en las actividades particulares que tenga interés en desalentar. Lo anterior sin perjuicio de que de manera indirecta, los recursos que se obtengan por su establecimiento, integren también una parte o cuenta de dicho presupuesto.

3.3 Clasificación doctrinal de las exacciones parafiscales.

La clasificación doctrinal de las exacciones parafiscales presenta ciertas particularidades en atención a que las mismas, son resultado de una clasificación tradicional de los impuestos.

La doctrina divide a los impuestos de acuerdo con sus fines y nos dice que existen impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales, siendo los segundos los que en este apartado nos ocupan.

Citaremos algunas clasificaciones de impuestos, de las cuales las exacciones parafiscales solo participan en algunas especies, en virtud de que como le hemos comentado, las mismas son resultado de una clasificación de los impuestos.

Ahora bien, como impuestos paratributarios o extrafiscales tenemos a los que se clasifican en impuestos progresivos y en impuestos proporcionales.

Son impuestos progresivos: "Aquellos que tienden a aumentar la tasa de impuesto a mayor impuesto o riqueza del contribuyente."⁵¹

En la actualidad, los seguidores de esta política manifiestan que al gravar con mayores ingresos al contribuyente que percibe más ingresos, el gobierno traspasa esa riqueza a los de menores ingresos y se logra una sociedad más justa e igualitaria.

Pero no hay que perder de vista también que la existencia de ingresos progresivos se pueden llegar a convertir en el principal desincentivo de la producción y de los capitales, toda vez que los inversionistas extranjeros no querrán producir más, y mucho menos invertir, porque sabrán que la política tributaria en nuestro país, se encarga prácticamente de secuestrar a las empresas particulares con la imposición de tributos cada vez más elevados.

No obstante lo anterior, los impuestos proporcionales permiten al Estado gravar actividades que constituyen riesgos a la salud y seguridad de las personas, así como que protegen en ciertos casos a la industria nacional.

⁵¹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, segunda edición, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988, México, 884.

De lo anterior podemos establecer que los impuestos con fines extrafiscales son progresivos, ya que tienden a gravar con mayores tasas y de manera paulatina a los productos o servicios.

Otra clasificación que se aplica a las exacciones con fines extrafiscales es la que los divide en impuestos a los actos e impuestos a los consumos.

El impuesto a los actos: "Es aquel que recae sobre las operaciones -actos- que son parte del proceso económico. Un ejemplo de impuestos sobre los actos son los impuestos sobre importación y exportación."⁵²

"Los impuestos sobre el consumo se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que se está gravando."⁵³

Como ejemplo de los impuestos al consumo tenemos a los que se establecen para desalentar el consumo de tabacos o de alcohol. En este sentido, podemos decir que son exacciones con fines protectores a la salud pública, ya que es incuestionable el grave deterioro que el consumo de tales productos causa en la salud de las personas y más aún, de los jóvenes y niños que pueden tener acceso a ellos.

⁵² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, tercera edición. Ed. Limusa, México, 2000, pág. 78.

⁵³ Idem.

Existe otra clase de impuestos a los que se denomina Ad Valorem y son aquellos que atienden al valor del producto. Este impuesto ad valorem, comenta el maestro Margáin Manautou, es el más justo de todos los impuestos indirectos, por cuanto que atiende al precio; pagará más impuesto quien adquiere un producto más caro.

Otro ámbito en donde podemos apreciar la aplicación de las exacciones con fines paratributarios son aquellas que se establecen a favor de la ecología, cuyos hechos imponibles 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.

De las anteriores consideraciones se desprende que existen tres tipos de exacciones parafiscales, (i) las que gravan a los actos o actividades de las personas, como cuando una persona introduce mercancía de procedencia extranjera a territorio nacional y con ello se hace acreedor al pago de contribuciones para proteger a la economía nacional; (ii) las que gravan los hábitos y consumos para proteger la salud de las personas como cuando se impone una tasa impositiva más alta al consumo de cigarrillos o al consumo de bebidas embriagantes y; (iii) las que se imponen para proteger el medio ambiente por los actos indiscriminados en contra de la ecología.

3.4 El objetivo o finalidad de las exacciones parafiscales.

Hemos hablado en capítulos anteriores que los impuestos con fines fiscales tienen un fin eminentemente recaudatorio, encausado por esa necesidad de sufragar el gasto público por parte del Estado, tal y como lo manda nuestra Constitución en su artículo 31, fracción IV.

Ahora bien, la finalidad puramente fiscal o recaudatoria no es en la actualidad el motivo único de la imposición, sino que el Estado establece tributos con carácter de desaliento, de protección o como instrumentos de intervencionismo en la política económica, dada la importancia y trascendencia que en la actualidad tiene este tributo.

Lo anterior se encuentra robustecido por la siguiente tesis jurisprudencial que sostuvo nuestro Máximo Tribunal Jurisdiccional, al establecer lo que es del tenor literal siguiente:

“CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. 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 en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según se consideren útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos. Informe

de 1988, Suprema Corte de Justicia de la Nación 1ª Parte, Pleno, México, 1988, p. 834.⁵⁴

Así pues, la finalidad de los impuestos con fines extrafiscales, en yuxtaposición a los impuestos con fines fiscales, tienen un propósito adicional, como lo es el de estimular con tasas reducidas, o evitar ciertas actividades mediante tasas altas, como el impuesto general de importación que se establece en función de cuotas proporcionales que en ocasiones tienden a debilitar el interés de los particulares con el firme propósito de proteger la economía nacional o algunas de sus actividades nacionales como la industria, o la producción agropecuaria.

En algunos gravámenes aduaneros el objetivo extrafiscal prevalece resueltamente sobre el objetivo fiscal; ello no obstante, conservan su carácter originario de impuestos y no se distinguen jurídicamente de los otros gravámenes debido a que su regulación legal no ha experimentado modificaciones esenciales por efecto de su nueva finalidad, y continúa, por tanto, imprimiendo al gravamen protector la misma estructura que a los otros impuestos.

Los gravámenes aduaneros son impuestos que gravan las mercancías importadas en el territorio nacional (impuestos a la importación) y más raramente las mercancías exportadas (impuesto a la exportación). Es

⁵⁴ BECERRA POCOROBA, Mario A. et. al., Estudios Jurídicos de Homenaje al XL Aniversario de la Escuela Libre de Derecho, México, 2002, págs. 1102

indiscutible que al ser impuestos se trata de una prestación pecuniaria requerida de los particulares -específicamente de los importadores o exportadores- por vía de autoridad y sin contrapartida.

Estos impuestos por la importación de mercancías es generalmente percibido con finalidades económicas y su función de coadyuvar para la cobertura de los servicios públicos es relegada a segundo plano, de tal suerte que el tesoro no percibe sino una renta aduanera muy reducida e incluso nula, en último extremo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a sustentado en jurisprudencia que los impuestos pueden tener un fin distinto al fiscal, la cual a la letra establece lo siguiente:

“Los impuestos deben tener un objeto inmediato que consiste en cubrir los gastos públicos, que es esencia y común de todos ellos y otro objeto mediato, que consiste en la realización de ciertos propósitos como la protección a ciertas industrias, de modo que el impuesto que se considere como tal, no es forzoso que deba tener como único objeto el inmediato del que se ha hablado.” Sem. Jud. de la Fed. Tomo XXIV página 139.

La anterior tesis jurisprudencial abre la posibilidad de establecer exacciones con finalidades distintas a las puramente fiscales siempre y cuando se trate de proteger a las industrias nacionales. Sin embargo y tal y como lo ha vertido la doctrina, también son establecidos estos impuestos con la finalidad de desalentar actividades nocivas para la salud pública en

el caso por ejemplo de imponer altas tasas impositivas cada año, a los cigarrillos y a la industria vitivinícola.

A este respecto, el profesor Mario A. Becerra Pocaroba nos comenta que la Comisión de Salud de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión ha expresado lo que a continuación se transcribe y que dichos motivos o razones evidentemente llevan un fin extrafiscal al establecer que:

“...el tabaquismo es una adicción que a última fecha ha empezado a preocupar seriamente a las autoridades de salud y a la sociedad en su conjunto. Para nadie es ya desconocido los graves trastornos a la salud que el uso del tabaco causa, trastornos a la salud que culminan en un buen porcentaje con la muerte del usuario por enfisema pulmonar, cáncer pulmonar, infartos cardiacos, o cualquier enfermedad relacionada con el tabaquismo...

En efecto, al incrementar sustancialmente, en casi 85% el impuesto que se causa en la enajenación o, en su caso en la importación, de tabacos labrados, se va a desalentar el consumo de tabaco, sobre todo en los niños y jóvenes, que no podrán tener con la misma facilidad acceso a la compra de estos productos intoxicantes...”⁵⁵.

Asimismo, el profesor Narciso Sánchez Gómez nos dice en relación con este punto que “...puedo asegurar que la finalidad extrafiscal es visible en los impuestos especiales sobre producción y consumo de cerveza, de tabacos labrados, sobre bebidas alcohólicas, existen altas tasas impositivas para tratar de restringir su consumo por ser nocivos para la salud, o los impuestos aduaneros que también tienen altas tarifas y en

⁵⁵ *Ibidem*, pág. 1103

ciertos casos se prohíbe la importación de bienes y servicios para proteger la producción nacional...»⁵⁶.

En el mismo sentido que los anteriores el maestro Emilio Margáin Manautuo, nos comenta que: "Hace años, por ejemplo, estaba en vigor, en la legislación fiscal federal, un impuesto de mezclas alcohólicas, conocido como de exenciones, por que nadie lo pagaba y es que en ese, con una cuota bastante elevada, se establecían una serie de obligaciones para los mezcladores de bebidas alcohólicas que si cumplían, quedaban exentos del pago, pero que producían como consecuencia que el fisco federal tuviese mejor control del consumo del alcohol, que estaba gravado con el impuesto a la industria del alcohol; lo que el legislador buscaba era el mejor control, el mejor rendimiento de ese gravamen a las industrias del alcohol y para tal objeto creo un gravamen especial, con una cuota elevada, pero que eximía de su pago a aquellos contribuyentes que cumplieran con sus obligaciones y en esa forma obtenía un mayor rendimiento en el impuesto a la industria del alcohol..."⁵⁷.

Por otra parte, el maestro Ernesto Flores Zavala, nos habla de que existen impuestos con fines exclusivamente extrafiscales y que en donde: "El legislador sabe que al establecer el impuesto, se obligará a los contribuyentes a desarrollar determinada actividad o a dejar de desarrollarla, con tal de no pagar el impuesto, de manera que con este tipo de impuestos el fisco algunas veces no percibe impuesto alguno. Aquí el

⁵⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1999, pág.248

⁵⁷ Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, décimo segunda edición, Ed. Porrúa, México, 1996, pág. 94.

contribuyente lo toma como una carga equivalente a una sanción por realizar o no realizar cierta actividad...⁵⁸.

Asimismo, nos comenta que esto sucede de manera más clara en los impuestos aduanales, que al ser tan altos no permiten realizar las operaciones gravadas y que en estos casos lo que se pretende es prohibir la introducción al país o la salida de determinada clase de mercancías y no que el fisco obtenga recursos para satisfacer el gasto público que de antemano sabe que no siempre percibirá.

Así pues, la finalidad de las exacciones con fines extrafiscales consiste en mejorar los niveles y calidad de vida de la sociedad, mediante el control de la conducta social, política y financiera de la economía nacional.

El impuesto así considerado sirve como un instrumento de regulación económica, política y social. El campo de los impuestos con fines paratributarios, es en donde más se puede apreciar el carácter protector e intervencionista del Estado, ya sea que regule o participe de forma más directa de las actividades económicas de su territorio.

⁵⁸ Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Los Impuestos, trigésima primera edición, Ed. Porrúa, México, 1995, pág. 289.

3.5 Naturaleza jurídica de las exacciones parafiscales.

Ahora bien, al tratar este punto de la investigación, es necesario recordar algunos aspectos inherentes a esta clase de exacciones.

Las exacciones con fines paratributarios o extrafiscales, son en principio impuestos, dado que participan de la estructura de los tributos, ya que están constituidos con los mismos elementos constitutivos, a saber:

1. Se encuentran previamente establecidos en una Ley;
2. Son exigidas en ejercicio del poder de imperio del Estado, aun en contra de la voluntad del obligado;
3. No existe una contraprestación directa o inmediata por el pago de las mismas a favor del contribuyente;
4. Surgen cuando el contribuyente o sujeto pasivo se coloca en la situación jurídica o de hecho llamado hecho imponible, del cual derivan el cúmulo de derechos y obligaciones que nacen de la relación jurídica tributaria.
5. Están dotadas de los elementos constitutivos del impuesto como lo son, el sujeto, el objeto, la base y la tarifa de los que hemos hablado al tratar el tema de las exacciones fiscales.
6. Están creadas a favor de la Administración activa del Estado o de las entidades jurídicamente autorizadas por el éste.

7. Se hacen efectivos a través de los procedimientos jurídicos establecidos para los demás tributos.
8. En todo momento, el Estado puede ejercer la coacción para exigir de los contribuyentes el pago de estas exacciones.

Apuntadas las anteriores consideraciones, podemos decir que efectivamente estamos en presencia de un impuesto. No obstante ello, y aún cuando estas exacciones tienen todos los elementos sustanciales del impuesto fiscal, existe un elemento del cual gozan desde su creación que permite diferenciarlos uno del otro, el cual consiste en la persecución de objetivos de desaliento, control e intervencionismo en las actividades económicas de un Estado determinado.

Ahora bien, aun y cuando los impuestos con fines extrafiscales no participen del objetivo eminentemente recaudatorio, no es razón suficiente para dejar de considerarlos como impuestos, tal y como lo ha dejado sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis que a continuación me permito transcribir, en virtud de ser aplicable a este respecto.

"Los impuestos deben tener un objeto inmediato que consiste en cubrir los gastos públicos, que es esencia y común de todos ellos y otro objeto mediato, que consiste en la realización de ciertos propósitos como la protección a ciertas industrias, de modo que el impuesto que se considere como tal, no es forzoso que deba tener como único objeto el inmediato del que se ha hablado". Sem. Jud. de la Fed. Tomo XXIV página 139.

Como consecuencia de lo anterior, podemos decir que los impuestos que persigan fines fiscales o extrafiscales, participarán de cualquier modo de la naturaleza jurídica de los tributos y esta aseveración parte del supuesto de que un impuesto cualquiera que sea su finalidad, es un tributo o contribución, y que en un sistema social y económico como el nuestro, donde el Estado tiene la fuerte carga de asegurar por lo menos ciertos beneficios a la sociedad que lo creó, el impuesto es la herramienta clave que proporciona ingresos al Estado y que permiten hacer frente al gasto público y así asegurar tales beneficios.

El impuesto es el tributo por excelencia, es el que mejor refleja el objetivo del Estado y el que más resultados positivos arroja en ingresos para el mismo.

La naturaleza jurídica de las exacciones extrafiscales, descansa un poco en lo que las teorías intervencionista y proteccionista del Estado, nos comentan al respecto, las cuales se fundan a grandes rasgos en que la mayor riqueza de una nación es el trabajo, de tal suerte que todos los gobiernos deben preocuparse por la protección al trabajo nacional en todas sus formas y por lo mismo, a tratar de proteger a la industria nacional contra la competencia proveniente de la industria extranjera, aparte de que en principio un país debe bastarse a sí mismo, sin necesidad de solicitar de otros países los bienes o servicios necesarios

para la satisfacción de sus menesteres, de tal suerte que la esencia de los impuestos con fines extrafiscales descansa en la necesidad de proteger la industria nacional, de proteger el trabajo o de mantener estable a la planta productiva del país, así como de prevenir y desalentar actividades nocivas y dañinas de la Sociedad.

Podríamos decir entonces, que la naturaleza jurídica de las exacciones con fines extrafiscales, es similar a la de los impuestos con fines fiscales, ya que en principio y como lo hemos comentado, contiene todos sus elementos constitutivos, además de que tampoco nacen de un acuerdo de voluntades, no derivan de contrato, sino que son establecidas de manera unilateral por parte del Estado en ejercicio de su poder de imperio. E independientemente de sus fines, es una institución de derecho público que coadyuva además, aunque en menor grado, a proporcionar un rendimiento al Estado para satisfacer los gastos públicos, sin perder de vista que éste no es el motivo fundamental de su creación.

Así pues, aunque las exacciones extrafiscales se crean no con el ánimo de recaudar ingresos para hacer frente a los servicios públicos del Estado, ello no es óbice para que de su cobro ingrese un rendimiento a las arcas del Estado, ya que todo tributo en principio es creado por el Estado para hacer frente a todas las cargas colectivas que legitiman su existencia.

3.5.1 Regulación dentro de nuestra Carta Magna.

Al entrar en este punto de la investigación, cabe señalar que el origen de todas las contribuciones encuentran su principal fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Este precepto da pie a que existan tributos o contribuciones independientemente de sus especies (impuestos, derechos, tasas).

No obstante lo anterior, el artículo 131 Constitucional prevé lo que es del tenor literal siguiente:

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

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

El anterior precepto constitucional se encuentra íntimamente relacionado con el artículo 25 del mismo ordenamiento legal, el cual reza en su parte conducente lo siguiente:

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

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución (...)

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

De los anteriores preceptos constitucionales, se desprende que efectivamente de manera expresa, existe una regulación de las exacciones extrarecaudatorias en nuestra Ley Fundamental, ya que como lo hemos comentado con anterioridad, la creación de este tipo de exacciones no tiene como finalidad preponderante la de proporcionar ingresos al Estado para el mantenimiento de los servicios públicos indivisibles, aunque en el texto del artículo 31, fracción IV, haga mención únicamente a este respecto.

Por lo anterior, algunos tratadistas de la materia comentan que el establecimiento de exacciones o impuestos con fines extrafiscales es inconstitucional, ya que la única obligación que existe para contribuir a los gastos del Estado, se concreta a colaborar a satisfacer los gastos públicos.

Por otra parte, también existen otros autores que sostienen que la definición de impuesto debe contener la posibilidad de obtener fines extrafiscales y no solamente la de recaudar ingresos para solventar los gastos públicos, así como de que se debe adoptar a nivel constitucional un concepto de impuesto en que la finalidad recaudadora desaparezca como característica única del mismo, o al menos como característica esencial.

En apoyo de quienes sostienen lo anterior, ya hemos citado con anterioridad la jurisprudencia que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido al respecto y que comenta lo que es del tenor literal siguiente:

“CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. 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 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.

Informe 1988, Suprema Corte de Justicia de la Nación 1ª Parte, Pleno, México, 1988, p.834.”⁵⁹

Como consecuencia de lo anterior, podemos decir que existe una regulación específica dentro de nuestra Carta Magna, que nos permite afirmar que el establecimiento de las exacciones parafiscales deriva de mandato constitucional, además de que existen criterios jurisprudenciales que permiten conocer que el impuesto también puede ser utilizado con una finalidad distinta a la puramente recaudatoria.

3.5.2 Regulación dentro de la legislación secundaria.

Las exacciones con fines extrafiscales, encuentran su regulación en las Leyes secundarias y en principio podemos establecer que así sucede en el Código Fiscal de la Federación, que de manera específica, en su artículo 2º, fracción I, define a los impuestos sin hacer distinción en cuanto a sus fines.

El artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, establece 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 este artículo.” Como se puede

⁵⁹ BECERRA POCOROBA, Mario A. et. al. Estudios Jurídicos de Homenaje al XL Aniversario de la Escuela Libre de Derecho, México, 2002, págs. 1102

advertir, este precepto no hace distinción alguna, ni diferencia entre si los impuestos son para sufragar el gasto público o no lo son.

Asimismo, el artículo 1° de la Ley Aduanera, establece que:

“Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías.

Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos o actos mencionados en el párrafo anterior. ..”

El anterior precepto se encuentra en consonancia con lo preceptuado por el artículo 131 de la Constitución Política Federal, ya que concede facultad a la Federación de regular la entrada y salida de mercancías a territorio nacional, supuesto que coincide con el objeto de la Ley citada con antelación.

Por otra parte, la Ley de Comercio Exterior, en su artículo 1°, establece lo siguiente:

“**ARTICULO 1.** La presente Ley tiene por objeto regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional,

propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional y contribuir a la elevación del bienestar de la población."

Asimismo, la Ley de Ingresos de la Federación en su artículo 1°, establece cuáles serán los ingresos que se obtendrán en el año de 2003, de entre los cuales se contemplan los impuestos al comercio exterior y dentro del impuesto especial sobre producción y servicios se contempla el ingreso por tabacos labrados.

Por su parte, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en su artículo 2°, establece las tasas que deberán cubrir las personas físicas o morales que realicen la enajenación o importación de bienes, tales como la cerveza con diferentes graduaciones de alcohol, las bebidas refrescantes con diferente graduación alcohólica y los cigarros con o sin filtro, por mencionar algunos productos.

De los anteriores preceptos jurídicos, podemos desprender que las exacciones paratributarias o extrarecaudatorias, tienen sustento legal también en las leyes de carácter secundario y que mantienen en sus textos la substancia misma del mandato constitucional, el cual puede estribar en regular la entrada y salida de mercancías a territorio nacional y promover con ello una justa distribución de la riqueza, así como ejercer un

control más directo de la economía nacional, y el desaliento a ciertas actividades que pudieran lesionar la economía y la salud del país.

CAPÍTULO 4

DIFERENCIAS ENTRE EXACCIONES FISCALES

Y

EXACCIONES PARAFISCALES

CAPÍTULO 4

Diferencias entre exacciones fiscales y exacciones parafiscales

4.1 Diferencias en cuanto a su finalidad.

Estamos entrando al estudio de la última fase de esta investigación, la cual versará sobre las diferencias y similitudes de estos dos impuestos. Así las cosas, primero trataremos a la divergencia que existe en cuanto a su finalidad, para lo cual partiremos de lo que la doctrina nos comenta respecto de uno y otro tipo de tributo.

“Atendiendo al fin de los impuestos pueden ser fiscales y extrafiscales. Los primeros tienen el propósito de acrecentar el tesoro público y lograr la recaudación más cuantiosa posible. Los impuestos con fines extrafiscales tienen un propósito adicional, como lo es el de estimular con tasas reducidas, o evitar ciertas actividades mediante tasas altas, como el impuesto general de importación que se establece en función de cuotas proporcionales que en ocasiones tienden a debilitar el interés ultramontano, con el firme propósito de proteger la economía nacional o algunas de sus actividades nacionales como la industria, o la producción agropecuaria.”⁶⁰

“Cuando el impuesto tiene como único fin obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado, se dice que tiene un fin fiscal; cuando el impuesto persigue producir ciertos efectos diversos a la

⁶⁰ URESTI ROMERO, Horacio. Los Impuestos en México. Régimen Jurídico, Ed. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2002, pág. 72.

obtención de recursos, se dice que tiene un fin extrafiscal. Los fines extrafiscales pueden ser culturales, económicos, políticos, sociales, etc."⁶¹

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen por el Estado para asegurar un ingreso que le permitirá hacer frente al gasto público, tal y como lo marca nuestra Constitución Política en su artículo 31, fracción IV.

Las exacciones fiscales se encargan de acrecentar el tesoro hacendario, tratando de recaudar el mayor impuesto posible para que el Estado pueda cumplir sus funciones, en cambio las exacciones con fines extrarecaudatorias o finalistas tienen un objetivo de desaliento, de intervención en la economía, de protección a la industria nacional.

Ahora bien, tal y como le hemos comentado en innumerables ocasiones, los impuestos con fines fiscales tienen como fin la obtención de un ingreso y por ende, son instrumentales respecto a una finalidad posterior. Los impuestos extrafiscales tienen una finalidad directa que puede ser redistributiva, preventiva, sancionadora, etcétera que prescinde inmediatamente del ingreso, pero que ciertamente está lejos de excluirlo ya que si no se produjera ese rendimiento no serían pagados por nadie y tampoco serían ingresos tributarios. La finalidad de la exacción es por

⁶¹ ZAVALA FLORES, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos. Trigésima primera edición, Ed. Porrúa, México, 1995, pág. 286.

tanto, en los dos casos, distinto, pero también el tributo extrafiscal, proporciona un rendimiento que sirve para hacer frente a los gastos del ente público. Es muy difícil establecer una línea de separación entre uno y otro, ambos se confunden; tómese en cuenta que por cada tributo siempre existirá un ingreso para el Estado, aun cuando el objetivo sea de política económica o social. Existen autores que manifiestan que es una ilusión jurídica la existencia de tributos que únicamente responden a una consecuencia meramente tributaria.

Por más fiscal que sea un tributo siempre llevará implícita una repercusión económica o social que contribuye al logro de un fin extrafiscal.

En este orden de ideas, la diferencia que existe en la finalidad de uno y otro tipo de exacciones es clara. Los impuestos con fines fiscales, como su nombre lo indica, consiste en llenar mediante la recaudación, las arcas del Estado, a efecto de que éste pueda hacer frente a los gastos y servicios públicos indivisibles, que justifican la imposición de gravámenes. Su fin es eminentemente fiscal y recaudatorio, no obstante que una parte de ese rendimiento también se destine a fines de carácter social.

Los impuestos paratributarios, son aquellos establecidos para lograr el desaliento de actividades económicas dañinas a la economía nacional o a la producción del país, así como para lograr una mejor y más justa distribución de la riqueza. Su creación responde a la necesidad de regular

e intervenir en la vida económica nacional, pero al mismo tiempo y aunque en menor grado, también arroja un rendimiento para que el Estado haga frente a las necesidades colectivas, ya que son tributos y por ende, traen aparejado un pago que puede ser exigido coactivamente.

La divergencia en la finalidad estriba entonces, en el objetivo que se persigue por cada uno de ellos, pero es muy difícil distinguir entre uno y otro porque se confunden.

4.2 Diferencias en cuanto a su clasificación.

Pasando al estudio de la diferencia que existe en cuanto a la clasificación de las exacciones fiscales de las parafiscales, es menester recordar que en principio, ambas son impuestos y segundo, que esta investigación versa o es resultado de una clasificación tradicional de los tributos que los divide precisamente en fiscales y extrafiscales o paratributarios.

La doctrina, dentro de su clasificación tradicional de los impuestos, los ha dividido en impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales. Ahora bien, como los impuestos con fines fiscales son los que responden mejor a los objetivos del Estado, en el capítulo 2 de esta investigación, nos encargamos de esgrimir la clasificación tradicional general de los impuestos, pero por lo que respecta a la clasificación de los impuestos con fines extrarecaudatorios o paratributarios únicamente

citamos algunas clases de impuestos, ya que éstos son precisamente resultado de una clasificación.

En virtud de lo anterior, podemos decir que la diferencia que existe entre la clasificación de las exacciones fiscales de las extrafiscales, consiste en principio en que las primeras son impuestos puros y llanos y que por ende, pueden adquirir una diversidad de tintes que permiten clasificarlos de acuerdo a su ámbito de aplicación y de acuerdo a su fuente gravable, etcétera. Pueden existir tantas clasificaciones de impuestos con fines fiscales como bases gravables y autores existentes.

No podemos establecer una diferencia en cuanto a las clasificaciones de los impuestos cuando tenemos únicamente una clasificación general y determinadas especies de esa misma clasificación, porque estaríamos hablando de la misma cosa.

A las exacciones con fines puramente fiscales les es aplicable la clasificación general de los impuestos establecida por la doctrina, en razón de que estamos hablando de la misma cosa, del mismo tributo.

De esta clasificación general de los impuestos, nacen los impuestos con fines fiscales y los impuestos con fines extrafiscales, y los primeros son en esencia todos los impuestos y por ende, les es aplicable la citada clasificación.

Los impuestos con fines extrafiscales, derivan de la clasificación general de los impuestos y les son aplicables únicamente determinadas especies de esa clasificación general.

Los impuestos con fines fiscales son tributos no vinculados, son impuestos directos e indirectos, pueden ser reales o personales, son impuestos que pueden recaer sobre los actos o sobre los consumos, pueden ser progresivos y proporcionales, etcétera.

Los impuestos con fines fiscales, o impuestos puros y llanos, son los que mejor representan el género de los tributos, y por tanto, de manera invariable les tenía que ser aplicable la clasificación que grava todas las manifestaciones posibles de riqueza.

En yuxtaposición a los anteriores, los impuestos con fines extrafiscales o paratributarios solo participan en su clasificación, de determinadas especies de la misma. Los impuestos con fines extrafiscales son impuestos indirectos, pueden ser progresivos o impuestos que gravan a los actos o a los consumos.

Dado que no es muy bien visto el establecimiento de esta clase de impuestos, la doctrina y la ciencia fiscal no se han encargado de elaborar una clasificación propiamente tal de los impuestos extrafiscales; ello en

razón de que consideran que el sistema recaudatorio es ya lo suficientemente complejo como para introducir en él, una regulación de impuestos con fines diferentes a los recaudatorios.

En virtud de lo anterior, no existe una diferencia clara entre las clasificaciones de ambos impuestos, sino únicamente la que acabamos de apuntar.

4.3 Diferencias en cuanto a sus características legales.

Realmente creemos que no existe una diferencia clara y tajante entre uno y otro tipo de impuestos, ya que tienen en común diversas características legales que hacen complicado establecer la divergencia entre uno y otro tipo de exacciones, en virtud de que por ejemplo, ambos son establecidos por virtud de una ley, y los dos son exigidos en virtud del poder de imperio del Estado, gozan en su estructura de la misma naturaleza jurídica, no existe una prestación directa e inmediata a favor del contribuyente por el pago del impuesto.

También ya hemos comentado, que si bien es cierto el establecimiento de las exacciones parafiscales no tiene como finalidad predominante la de recaudar ingresos para acrecentar el tesoro público y hacer frente a las necesidades colectivas, ello no es óbice para que de manera indirecta o

mediata ingrese un rendimiento a las arcas del Estado, ya que si no fuera un impuesto nadie lo pagaría.

No obstante lo anterior, consideramos que la diferencia existente en las características legales de estas dos exacciones, radica en la observancia que hacen una y otra al principio de capacidad contributiva que deben contener los impuestos.

A efecto de comprender lo anterior, es menester comentar que toda la población económicamente activa, posee una capacidad económica. La capacidad económica la posee tanto aquella persona que gana el salario mínimo diario, como aquella que percibe hasta el quíntuple o más de dicho salario, en tanto que ambas perciben un ingreso, sólo que esta última tiene capacidad tributaria y la otra no, ya que la primera de las mencionadas, destinará la totalidad de sus recursos a la satisfacción de sus necesidades más elementales, en tanto que la segunda, cubrirá esas necesidades y además tendrá un excedente que le permitirá tal vez adquirir bienes o servicios que no son considerados de primera necesidad.

Como lo hemos comentado en líneas anteriores, quien destina sus ingresos a la satisfacción de las más apremiantes necesidades no tiene capacidad tributaria, no manifiesta titularidad de riqueza. Tiene una capacidad económica mas no capacidad tributaria, por ende, el Estado no

puede arrebatarle a título de beneficio social, lo único que posee para subsistir.

El principio de capacidad contributiva exige que la carga tributaria del sujeto recaiga sobre la riqueza disponible, considerada como el primer elemento de la tributación justa.

En el establecimiento e imposición de los impuestos con fines extrafiscales, se prescinde de la manifestación objetiva de riqueza, es decir, no se toma en consideración si la persona es titular de riqueza y tiene capacidad contributiva, sino que simple y sencillamente el impuesto se crea y se aplica a quienes se ubiquen en el hecho imponible del crédito fiscal, el cual carece en su estructura de este principio, ya que su creación no está dispuesta a recaudar ingresos sino a desalentar o proteger a la producción nacional, a la salud pública, etcétera. Tal es el caso por ejemplo, de los impuestos con fines ambientales, que aun cuando carecen de un interés netamente económico, satisfacen un objetivo social prioritario para la protección del entorno físico en que las personas se desarrollan.

En definitiva, el principio de capacidad contributiva sufre menoscabo cuando se utilizan tributos con fines extrafiscales en deterioro de la justicia impositiva, pero abre la pauta a la justicia social por cuanto vela por objetivos sociales, sanitarios o proteccionistas.

No obstante lo anterior, no se puede negar legitimidad constitucional a los impuestos extrafiscales ya que los tributos no son un fin en sí mismos, sino el medio para la obtención de objetivos posteriores.

El principio de capacidad contributiva no es el único criterio de justicia impositiva que se debe valorar en el establecimiento de impuestos paratributarios, su análisis requiere concretizarse a la luz de los principios de desarrollo social establecidos en la Constitución.

"La capacidad contributiva funciona, empero, como límite al poder tributario del Estado, y como garantía de que la aportación de los contribuyentes al concurso de los gastos públicos, será de acuerdo a su aptitud contributiva, pero no se convierte en el representante directo de la justicia y la razonabilidad."⁶²

El considerar a los impuestos como instrumentos irremediamente destinados a la recaudación de ingresos, es privar a la institución de los tributos de un contenido amplio, impidiéndoles ser instrumentos de la justicia social, económica y política.

⁶² GARCÍA BUENO, Marco Cesar, El Principio de Capacidad Contributiva a la Luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México, Ed. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, México, 2002, pág. 280.

"Hoy día reconocemos el papel que en el espacio económico, social, cultural, ambiental y demás, ocupan los tributos como instrumento de política social. Esta función ha sido reconocida por el común de la doctrina. Resulta, por tanto, contradictorio en aras de proteger al principio de capacidad contributiva desvalorar la importancia de los fines extrafiscales de los tributos, como medio de alcanzar una justicia más amplia."⁶³

Así las cosas, podemos decir que la diferencia que existe entre las características legales de las exacciones con fines fiscales y las exacciones paratributarias, estriba en la prescindencia del principio de capacidad contributiva en el establecimiento de estas últimas, ya que en la creación de un impuesto con fines extrarecaudatorios, no se contempla la aptitud para coadyuvar a satisfacer el gasto público, dado que su establecimiento responde a objetivos de carácter social, económico, proteccionista y político, sin perjuicio de que su recaudación también arroja un rendimiento al Estado.

4.4 Diferencias en cuanto a su naturaleza jurídica.

Existe la idea de que los impuestos, cuyos fines salen del ámbito de la recaudación financiera no son propiamente tributos, sino institutos con

⁶³ Ibidem, pág. 281.

cometidos diferentes pero importantes para el Estado. En este sentido, algunas tesis privan de la categoría de impuestos a los que persiguen fines extrafiscales, por no ostentar, en su dicho, la misma naturaleza.

En otro orden de ideas, el maestro Marco Cesar García Bueno nos comenta que: "No compartimos tales argumentos. Un impuesto siempre lleva implícitos ambos fines, por más que su objetivo sea netamente recaudatorio, su carácter finalista se hace presente, al producir efectos contrarios al recaudatorio."⁶⁴

Ahora bien, la finalidad de cualquier tributo, sea recaudadora o de política económica, no puede cambiar su estructura y desconectarse del deber de contribuir ya que sus características se conservan, sigue siendo una prestación, con una obligación de dar y de hacer a cargo del particular obligado por la norma y por lo tanto, cumple con los principios establecidos en la Ley, en mayor o menor medida.

La razón por la que algunos tratadistas argumentan que los impuestos con fines extrafiscales no son propiamente impuestos, parte de la falta de observancia al principio de capacidad contributiva que en éstos se presenta. Sin embargo, dicho principio no es, como lo hemos comentado, el máximo representante de la justicia impositiva y no por ello el impuesto

⁶⁴ Ibidem, pág. 274.

deja de ser menos justo, de tal suerte que no debe hacerse nugatoria su legitimidad y legalidad ya que existen otros principios a los cuales efectivamente se apegan, tales como el de generalidad y el de pago obligatorio que ya hemos comentado en apartados anteriores.

Debemos recordar que el principio de capacidad contributiva es un medio para la distribución de las cargas públicas, pero que no constituye el monopolio de la justicia impositiva, es un principio, mas no el único.

Consideramos que los impuestos parafiscales, al contener todos los elementos característicos de los impuestos en general, participan de la misma naturaleza jurídica que los recaudatorios, por tanto, no existe una diferencia sustancial en su estructura, sino únicamente en cuanto a los fines que persiguen.

El hecho de que los impuestos extrafiscales persigan un fin distinto al recaudatorio -que ya es cuestionable, en razón de que es muy complicado escindir los fines fiscales y los no fiscales- no es razón suficiente para dejar de considerarlos como impuestos, ya que fiscal o no, sigue siendo una institución de derecho público, que nace de la potestad tributaria del Estado, sin que se encuentre presente en su establecimiento la voluntad directa de los gobernados, además de que el cobro se hará exigible por el mismo Estado con los procedimientos legales, iguales con los que efectúa el cobro de los fiscales y en ellos sigue existiendo la coacción al pago.

Asimismo, la relación jurídica tributaria sigue presentándose en una situación de suprasubordinación, en donde el Estado aparece como sujeto activo del vínculo y el gobernado se ubica como sujeto pasivo del mismo.

El establecimiento de los impuestos con fines extrafiscales se sustenta en otros principios constitucionales tales como el de igualdad, progreso económico y social, de distribución de la renta, etcétera.

No se puede negar la legalidad y legitimidad de los impuestos con fines extrafiscales ya que por más fiscal que sea un tributo, siempre llevará implícitamente una repercusión económica o social que contribuye al logro de un fin extrafiscal y ningún tributo puede ser netamente extrafiscal puesto que siempre tendrá que aportar una cuantía de ingreso a las arcas del erario, porque aunque éstos -fines extrafiscales- prescinden inmediatamente del ingreso, lejos están de excluir una entrada ya que si no produjeran un ingreso o un rendimiento, no serían pagados por nadie y tampoco serían ingresos tributarios.

En este orden de ideas, la única diferencia que existe en la naturaleza jurídica de los impuestos con fines fiscales y los extrafiscales, reside en la persecución de objetivos recaudatorios y extrarecaudatorios -que como ya comentamos es cuestionable- así como de que en estos últimos no se vincula totalmente el principio de capacidad contributiva, pero que no

obstante ello, participan de otros principios que dan sustento y legitimidad a su creación y establecimiento.

4.5 Aspectos comunes que existen entre uno y otro tipo de impuestos.

Desarrollando el último punto de la presente investigación, comentaremos cuáles son las similitudes que existen entre las exacciones fiscales y las parafiscales y, para tal efecto, partiremos del hecho de considerar que ambas son exacciones, entendiendo por tales a los tributos o contribuciones que el Estado exige de los particulares con carácter obligatorio y en virtud de su poder de imperio, y que revisten la denominación de exacciones cuando en su cobro interviene la autoridad administrativa o exactora de los mismos.

La primer similitud que existe a nuestro juicio, entre uno y otro tipo de tributos, consiste precisamente en que ambas exacciones son impuestos, en virtud de que participan en su constitución de los mismos elementos constitutivos, independientemente de que la finalidad que cada uno de ellos persigue, es relativamente distinta.

La segunda similitud reside en que ambas exacciones son creadas por virtud de la potestad tributaria el Estado, en la que no interviene la

voluntad directa de los gobernados para la creación de impuestos, dada su propia y especial naturaleza.

Otra similitud que existe en ambas exacciones, descansa en el hecho de que el pago de ambos impuestos es obligatorio, y que no es potestativo del sujeto obligado decidir entre pagar o no, ya que el Estado -aun en contra de su voluntad- puede exigir el pago del tributo, haciendo uso para ello, de la coacción que le otorga la norma jurídica.

Otra semejanza consiste en que el pago de estas exacciones se encuentra a cargo de las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, que se encuentren ubicadas con su actividad a lo que la Ley establece como hechos imponibles.

Ambas exacciones encuentran una regulación en mayor o menor medida dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya sea que los preceptos de la misma contengan una disposición expresa al respecto, o bien, que de la interpretación de diversos preceptos se advierta su contemplación.

Asimismo, ambas exacciones encuentran fundamento y regulación legal dentro de la legislación secundaria, ya sea que lo encuentren dentro de todos los ordenamientos fiscales vigentes o dentro de otros ordenamientos legales, incluso dentro de los de carácter ambiental, ya que es

precisamente la legislación secundaria en general, la que se encarga de reglamentar y ordenar los postulados consignados en la Constitución Política de México.

Otra semejanza consiste en que ambos impuestos observan el principio de generalidad, el cual estriba en que los impuestos deben ser aplicados a todos los individuos que se encuentren en la situación abstracta e impersonal que señale la ley, quedando exceptuados sólo aquellos expresamente determinados por ella.

Otro aspecto común que se puede observar entre las exacciones fiscales y las exacciones parafiscales, descansa en el hecho de que independientemente de los fines que persiguen uno y otro tipo de impuestos, su recaudación proporciona en mayor o menor medida un ingreso al Estado que le permite sufragar el gasto público.

El establecimiento de ambos impuestos es a favor de la administración activa del Estado o de los organismos expresamente autorizados por éste, para la recaudación, determinación y cobro.

Otro aspecto común que existe entre las exacciones que nos ocupan, es aquel que se refiere a que con el producto del impuesto pueden perseguirse objetivos sociales, económicos y políticos ya que el ingreso

obtenido de la recaudación, se destina también para objetivos de cultura, ecológicos, etcétera.

Otro aspecto que guardan en común las exacciones fiscales y parafiscales, estriba en que por el pago de cada una de ellas, no existe prestación directa e inmediata a favor del contribuyente, sigue existiendo esa falta de correlatividad de un servicio personal y directo a favor del contribuyente por el pago del impuesto.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Tanto las exacciones fiscales como las parafiscales son contribuciones. Las exacciones fiscales o impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen por el Estado unilateralmente con el ánimo de recaudar los ingresos que son necesarios para satisfacer el gasto público, en tanto que las exacciones parafiscales o impuestos con fines extrarecaudatorios son aquellos que se establecen unilateralmente por el Estado con la finalidad de mejorar los niveles y la calidad de vida de la Sociedad, y no con la finalidad de recaudar predominantemente un ingreso para hacer frente a los gastos públicos del Estado. Estos impuestos, independientemente de la finalidad que persiguen, adquieren la denominación de exacciones, por virtud de la calidad que tiene la autoridad administrativa encargada de extraer el tributo o contribución, a quien se le conoce también como autoridad exactora, independientemente de que la acepción "exacción", alude también a un tributo o impuesto.

SEGUNDA.- El establecimiento de las exacciones parafiscales no tiene como finalidad inmediata la recaudación de ingresos para hacer frente al gasto público, sino que su creación responde a objetivos de justicia social, que consisten en una distribución más justa de la riqueza existente, pero que ciertamente está lejos de excluir un ingreso para el Estado; en virtud de que al ser una contribución, de cualquier manera arroja para las arcas del Estado un rendimiento que debe ser destinado a coadyuvar a satisfacer el presupuesto de egresos de la federación. Por tanto, aunque los impuestos con fines extrafiscales no se crean con el ánimo

preponderante de extraer ingresos, ello no es óbice para que se les prive de la categoría de impuestos.

TERCERA.- Ambas exacciones, tanto fiscales como extrarecaudatorias, tienen su fundamento legal dentro de nuestra Ley Fundamental, toda vez que: (1) Las exacciones fiscales encuentran sustento jurídico dentro del artículo 31, fracción IV y tienen como finalidad predominante la de dotar al Estado de todos los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos de la federación; y (2) Las exacciones parafiscales encuentran sustento y fundamento legal dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que las disposiciones contenidas en los artículos 131, párrafo segundo y 25 párrafos primero y segundo de dicho ordenamiento, nos permiten aseverar que el establecimiento de esta clase de tributos es legal y constitucional, toda vez que los principios contenidos en dichos artículos concuerdan y son congruentes con la finalidad de estas exacciones consistentes en asegurar un desarrollo sostenido de los aspectos económico y social de la colectividad.

CUARTA.- Las exacciones parafiscales se clasifican en tres grupos que denominamos de la siguiente manera: (i) LAS DE DESALIENTO Y PROTECCIÓN A LA INDUSTRIA NACIONAL O DE INTERVENCIONISMO, que son aquellas que gravan a los actos o actividades de las personas, como cuando una persona introduce mercancía de procedencia extranjera a territorio nacional y con ello se

hace acreedor al pago de contribuciones para proteger a la economía nacional y al trabajo; (ii) LAS DE PROTECCIÓN A LA SALUD PÚBLICA siendo éstas las que gravan los hábitos y consumos para conservar la salud de las personas como cuando se impone una tasa impositiva más alta al consumo de cigarrillos o al consumo de bebidas embriagantes y; (iii) LAS DE CONSERVACIÓN DEL AMBIENTE NATURAL, siendo éstas las que se imponen para proteger el medio ambiente por los actos indiscriminados en contra de la ecología.

Lo anterior, en virtud de que a las exacciones con fines extrafiscales no les es aplicable la clasificación tradicional de los impuestos, sino única y exclusivamente determinadas clases o especies de dicha clasificación, ya que la doctrina les ha prestado poca importancia y no ha desarrollado una ordenación propiamente tal, de los impuestos no fiscales.

QUINTA.- La diferencia que existe en la finalidad que persiguen uno y otro tipo de exacciones es verdaderamente relativa, en virtud de que no existen impuestos cuyo objetivo sea meramente recaudatorio o fiscal y de que no existen impuestos puramente finalistas o extrarecaudatios, por las siguientes consideraciones: (1) En virtud de que por más fiscal que sea un tributo, siempre perseguirá de manera mediata una finalidad de carácter social que consiste en la prestación de servicios públicos indivisibles que redundan en una mejor calidad de vida para la Sociedad, de los cuales todos los gobernados obtenemos beneficios aun cuando seamos o no

contribuyentes y (2) En razón de que independientemente de la finalidad no fiscal del impuesto, éste siempre arrojará, aunque en menor medida, un ingreso que ingresará a las arcas del Estado que finalmente servirá para hacer frente a los gastos públicos del Estado. En las apuntadas consideraciones, resulta realmente difícil escindir los fines de ambos tipos de exacciones.

SEXTA.- La principal diferencia entre uno y otro tipo de exacción, radica básicamente en la aplicación que se hace en ambas, del principio de capacidad contributiva en la creación e imposición de los tributos, ya que éste es visiblemente recogido en el establecimiento de los impuestos con fines fiscales, en donde su falta de observancia redundaría en una violación a las garantías de los gobernados. No obstante ello, en los impuestos con fines extrafiscales dicho principio es violado, dado que en la creación de estas exacciones no se toma en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes, sino únicamente una manifestación de su actividad que se considera nociva o dañosa tanto para la economía, como a la salud de la Sociedad.

SÉPTIMA.- Si bien es cierto que las exacciones parafiscales no se ajustan al principio de capacidad contributiva, no menos cierto es que recogen en su estructura legal todos los demás elementos constitutivos de los tributos o impuestos en general que han sido estudiados a lo largo de esta investigación, dado que participan en esencia de la misma naturaleza

jurídica y de que observan en su establecimiento otros principios rectores de la imposición, tales como el de generalidad en la imposición y el de obligatoriedad del pago,. En las apuntadas consideraciones, resulta oportuno concluir que las exacciones parafiscales o extrafiscales, son propiamente impuestos.

OCTAVA.- En virtud de que tanto la ley como la jurisprudencia permiten el establecimiento de esta clase de tributos, resulta conveniente incluir dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 73, fracción VII, una expresión más explícita para la imposición de estas. Actualmente el artículo 73, fracción VII, dispone en su parte conducente lo que es del tenor literal siguiente.

"ARTICULO 73.- El Congreso tiene facultad: ...

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

El anterior precepto legal debe quedar redactado en su parte conducente, en los siguientes términos.

"ARTICULO 73.- El congreso tiene facultad: ...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, así como de aquellas que han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias

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

A la luz de la nueva redacción en el precepto legal citado anteriormente, se deben derivar modificaciones en la legislación secundaria que se encuentren en consonancia con el espíritu del mismo, a fin de que en nuestra legislación fiscal sea congruente con lo preceptuado por nuestra Ley Fundamental.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, décimo quinta edición, Ed. Themis, México, 2001, págs. 558.

A. D., Gianini, Instituciones de Derecho Tributario, Ed. Editores de Derecho Financiero, Madrid, 1957, págs. 604.

BECERRA POCOROBA, Mario A, et, al., Estudios Jurídicos de Homenaje al XL Aniversario de la Escuela Libre de Derecho, México, 2002, págs. 1117

BRISEÑO SIERRA, Humberto, Derecho Procesal Fiscal Mexicano, Régimen Federal Mexicano, Ed. Antigua Librería Robredo, México, 1946, págs. 585.

BOETA VEGA, Alejandro, Derecho Fiscal. Primer curso. Preguntas y respuestas. Teoría general de los impuestos y Código fiscal, segunda edición; segunda reimpresión, Ed. Ecasa, México, 1994, págs. 173.

B. VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, tercera edición, Ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina, 1979, págs, 408.

CABANELLAS, Guillermo, Diccionario de Derecho Usual, vigésimo primera edición, Ed. Heliasta, Tomo III D-E, Buenos Aires Argentina, 1994, págs. 660.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal II, Ed. Iure editores, México, 2001, págs. 468.

DE LA CUEVA, Arturo, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1999, págs. 331.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, decimoctava edición, segunda reimpresión, Ed. Porrúa, México, 1999, págs. 1025.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, segunda edición, Ed. Pac, México, 1986, págs. 209.

DE PINA, Rafael, Diccionario de Derecho, décima edición, Ed. Porrúa, México, 1981, págs. 398.

FAYA VIESCA, Jacinto, Finanzas Públicas, tercera edición, Ed. Porrúa, México, 1996, págs. 438.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Ed. McGraw-Hill, México, 1998, págs. 466.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, Los impuestos, vigésimo tercera edición, Ed. Porrúa, México, 1981, págs. 511.

GARCIA BUENO, Mario Cesar, El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones en Italia, España y México, Tomo XVII, Ed. Colección de Estudios Jurídicos, México, 2002, págs. 403.

GARRONE, José Alberto, Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot II, Ed. Abeledo Perrot, Tomo E-O, Buenos Aires Argentina, 1986, págs. 649.

GIAN, Antonio Micheli, Curso de Derecho Tributario, segunda edición, Ed. Editoriales de Derecho Unidas, Madrid, 1974, págs. 400.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero. Obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, cuarta edición volumen II, reimpresión. Ed. Depalma, Argentina, 1990, págs. 1266.

GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario, Ed. Porrúa, México, 2000, págs. 237.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1993, págs. 357.

MARGAIN MANATOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, sexta edición, Ed. Universitaria potosina, México, 1981, págs. 337.

M. GROVES, Harold, Finanzas Públicas, 6ª reimpresión, Ed. Trillas, México, 1982, pags. 352.

MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, cuarta edición, Ed. Ediciones Contables y Administrativas, México, 1973, págs. 378.

PALOMAR DE MIGUEL, Juan, Diccionario para Juristas, Ed. Porrúa, Tomo A-I, México, 2000, págs. 865.

PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, segunda edición, Ed. Porrúa, México, 1976, págs. 342.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús, Derecho Tributario Mexicano, segunda edición, Ed. Trillas, México, 1994, págs. 440.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, Ed. Oxford University Press, México, 1999, págs. 309.

RODRÍGUEZ MEJIA, Gregorio, Teoría General de las Contribuciones, Ed. Porrúa, México, 1994, págs. 175.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1999, págs. 421.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, segunda edición, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988, págs 884.

URESTI ROMERO, Horacio, Los impuestos en México, Ed. Tax, México, 2002, págs. 623.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley Aduanera

Ley de Comercio Exterior

Ley del Impuesto al Activo

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley del Presupuesto de Egresos de la Federación

Ley del Presupuesto de Ingresos de la Federación

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Reglamento de la Ley Aduanera.

Reglamento de la Ley de Comercio Exterior