



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

**“ANÁLISIS DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE
PRODUCCIÓN Y SERVICIOS APLICABLE A LAS
BEBIDAS SABORIZADAS Y A LOS ALIMENTOS
CON ALTO CONTENIDO CALÓRICO Y SUS FINES
EXTRAFISCALES”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

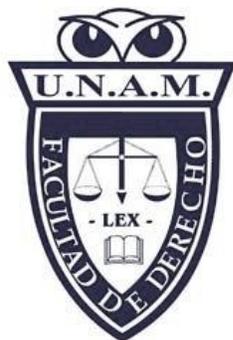
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

JUAN ANTONIO NEGRETE ZARAGOZA

ASESOR:

MTRO. JUVENAL LOBATO DÍAZ



CDMX.

2021



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.



**UNIDAD DE SEMINARIOS “JOSÉ VASCONCELOS”
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 04 de junio de 2021

**Mtra. Ivonne Ramírez Wence
Directora General de Administración Escolar
Universidad Nacional Autónoma de México
P R E S E N T E**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **JUAN ANTONIO NEGRETE ZARAGOZA**, con número de cuenta **309208446**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **ANÁLISIS DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS APLICABLE A LAS BEBIDAS SABORIZADAS Y A LOS ALIMENTOS CON ALTO CONTENIDO CALÓRICO Y SUS FINES EXTRAFISCALES**, bajo la asesoría del **MTRO. JUVENAL LOBATO DÍAZ**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

“El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad”.

**A t e n t a m e n t e
“POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU”
Directora.**

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

DEDICATORIAS y AGRADECIMIENTOS

A Dios como gran arquitecto de todo cuanto existe, por su amor, su presencia y su guía

A mi padre Juan Negrete Magaña†, por sus enseñanzas, por su amor pleno, su protección y por estar conmigo en todo momento, en donde quiera que se encuentre, lo amo mucho.

A mis madres, María Teresa, Estela, Martha Alicia y María del Refugio, quienes son mis pilares de vida, por tanto y todo su amor, por enseñarme la importancia y el valor de la familia, del esfuerzo, del trabajo, de la responsabilidad, del esfuerzo y por siempre acompañarme y apoyarme en todo momento, todo lo que soy se lo debo a ellas eternamente, las amo mucho.

A Regina, por su amor, su paciencia y su apoyo.

A mi “alma mater” la Universidad Nacional Autónoma de México, en especial a la Facultad de Derecho.

A mi mentor y Maestro, el Licenciado Emilio Chuayffet Chemor, por su amistad, por su guía, su orientación, sus consejos y sus enseñanzas, tanto profesionales como de vida.

Al Dr. Raúl Juan Contreras Bustamante, Director de la Facultad de Derecho, por su apoyo y sus enseñanzas.

A la Dra. Sonia Venegas Álvarez, por su amistad, su apoyo general y en particular en este trabajo de investigación, sus consejos y por confiar en su servidor, siempre guiándome.

A la Dra. Margarita Palomino Guerrero, por su nobleza, por su confianza y por su apoyo especial.

Al Mtro. Juvenal Lobato Díaz, por ser mi asesor de tesis y por inspirarme desde las aulas y con sus enseñanzas a amar esta bonita profesión y sobre todo el Derecho Fiscal.

Al Dr. Eduardo Alós Sala† y a su esposa la Sra. Guadalupe Esperón Díaz Ordaz por su cariño, su acompañamiento y por su amistad.

A mi querido amigo José Alberto Zabaleta Elizondo†, por su amistad y su apoyo.

Al Maestro Pablo González González, por brindarme la bendición de su amistad, por su apoyo y acompañarme en este trayecto.

Al Maestro Jaime Armando García Arredondo, por su valiosa amistad, su apoyo incondicional y por alentarme a seguir adelante.

A mis Maestras y Maestros que confiaron en mí durante la carrera y me dieron el regalo de sus enseñanzas, el conocimiento, mi formación y su valiosa amistad.

A mis amigas y amigos, tanto de aulas como de vida, por sus enseñanzas, su apoyo y su acompañamiento.

“ANÁLISIS DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS APLICABLE A LAS BEBIDAS SABORIZADAS Y A LOS ALIMENTOS CON ALTO CONTENIDO CALÓRICO Y SUS FINES EXTRAFISCALES”

ÍNDICE GENERAL.

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO 1.- ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....	8
1.1.- ¿Qué es la Actividad Financiera del Estado?.....	10
1.2.- Diversos aspectos de la Actividad Financiera del Estado.....	16
1.3.- Teorías económicas, políticas y sociológicas vinculadas a la Actividad Financiera.....	26
1.4.- Justificación, necesidades y fines de la Actividad Financiera del Estado.....	40
1.5.- Fases de la Actividad Financiera.....	53
1.5.1.- Planeación.....	54
1.5.2.- Recaudación.....	56
1.5.3.- Aplicación.....	59
CAPÍTULO 2.- LAS CONTRIBUCIONES Y SU BASE CONSTITUCIONAL.....	60
2.1.- Definición de contribución.....	61
2.2.- Clasificación de las contribuciones.....	72
2.3.- Los principios constitucionales en materia fiscal derivados del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	95
2.2.1.- Legalidad.....	102
2.2.2.- Proporcionalidad y Equidad.....	112
2.2.3.- Destino de las contribuciones al gasto público.....	122
2.4.- Finalidad de las contribuciones.....	126
2.4.1. Fines Fiscales.....	128
2.4.2. Fines Extrafiscales.....	129
CAPÍTULO 3.- LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN MÉXICO.....	140
3.1.- ¿Qué es el Impuesto?.....	141
3.2.- Clasificación de los Impuestos.....	171
3.3.- Antecedentes de los Impuestos Indirectos.....	178

3.4.- Actualidad de los Impuestos Indirectos.....	184
3.4.1.- Importancia económica de los Impuestos Indirectos.....	195
3.4.2.- Los Impuestos Indirectos a la luz de los principios constitucionales, (Equidad Tributaria y Proporcionalidad Tributaria).....	198
3.4.3.- Impuestos Indirectos <i>versus</i> Impuestos Directos en la Ley de Ingresos de la Federación.....	203
CAPÍTULO 4.- EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS EN RELACIÓN CON LAS POLÍTICAS PÚBLICAS EN MATERIA DE SALUD.....	208
4.1.- Políticas Públicas en materia de salud que se vinculan al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.....	209
4.2.- El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en materia de tabaco.....	220
4.3.- El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en materia de bebidas alcohólicas.....	224
4.4.- El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en los Alimentos con alto contenido calórico y Bebidas Saborizadas a partir de la Reforma Fiscal de 2014 y su Extrafiscalidad.....	230
CAPÍTULO 5.- EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS APLICABLE A LAS BEBIDAS SABORIZADAS Y A LOS ALIMENTOS CON ALTO CONTENIDO CALÓRICO Y SUS FINES EXTRAFISCALES.....	249
5.1.- Análisis del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en Alimentos Altamente Calóricos y las Bebidas Saborizadas de 2014 a 2021 en la Ley de Ingresos de la Federación.....	250
5.2.- Análisis del artículo Sexto Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación de 2014.....	255
5.3.- La recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por concepto de Alimentos con alto contenido calórico y Bebidas Saborizadas a 2021.....	269
5.4.- Presupuesto Público y recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en Alimentos con Alto Contenido Calórico y Bebidas Saborizadas a la luz del destino al Gasto Público.....	279
CONCLUSIONES.....	292
BIBLIOGRAFÍA.....	299

INTRODUCCIÓN

Con la Reforma Fiscal de 2014, que se aprobó en diciembre de 2013 y entró en vigor a partir del 1º de enero de 2014, no solamente se buscaba, como en reformas anteriores, fortalecer la recaudación de las contribuciones, la capacidad financiera del Estado y la revisión integral a la política de subsidios y regímenes especiales, para establecer un sistema eficaz, transparente y progresivo, sino también que, mediante la creación de impuestos con fines extrafiscales se lograra disminuir el consumo de ciertos productos, y además, se pudieran crear políticas públicas para atender los problemas y necesidades de la sociedad mexicana; por ello, se utilizaron herramientas fiscales a efecto de apoyar, en concreto, a las políticas públicas en materia de salud, lo que se reflejó fundamentalmente con el establecimiento de un gravamen especial para las bebidas saborizadas y los alimentos no básicos o con contenido altamente calórico, esto en razón de que México ha tenido un desarrollo grave del problema de sobrepeso y obesidad, registrando incrementos significativos en estos últimos años. El efecto negativo que ejerce sobre la salud es muy costoso para el Estado, además de que en la población que la padece la hace vulnerable a padecer enfermedades crónicas no transmisibles, como lo son la diabetes mellitus tipo 2, la hipertensión arterial, dislipidemias, enfermedad coronaria, enfermedad vascular cerebral, osteoartritis, enfermedades cardíacas y algunos cánceres como son el de mama, esófago, colon, endometrio, riñón, entre muchas más. Por lo que el Estado para atender estos problemas utiliza políticas públicas de salud que deben ser ejecutadas y costeadas con el producto de la recaudación, todo esto, en razón de que ya representan estas enfermedades un grave problema sanitario con efectos negativos para la salud de todos los mexicanos y afectando, por ende, la productividad de las empresas, el desempeño escolar y el desarrollo económico del país en su conjunto.

Lamentablemente, hoy por hoy, se dan cuenta que no se han rendido los frutos esperados en el campo de la salud pública, ni siquiera con la instrumentación del nuevo gravamen para bebidas saborizadas y de alimentos con alto contenido calórico con los

fines extrafiscales consistentes, por un lado, en reducir hasta desaparecer el consumo de estos productos, que si bien en 2018 y en 2019 ha disminuido la recaudación por estos conceptos, no ha sido suficiente, y, por otro, de causarse el tributo, por el consumo de los mismos, de lo que se recaude deberá destinarse a una asignación específica establecida en el Presupuesto de Egresos de la Federación, para que se creen medidas sanitarias y de salud que vayan encaminadas al tratamiento de las enfermedades que causan, las cuales han quedado planteadas en el párrafo anterior. Esto queda vislumbrado a la luz de apreciar una suma incongruencia entre estos fines extrafiscales y las políticas de salud pública, tal es el caso del artículo Sexto Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, que a partir del 2014 hasta la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018 y Décimo Transitorio de su homóloga para el ejercicio de 2019 en donde se preveía una asignación equivalente a la recaudación estimada para la Federación tratándose de la recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico, después de que estén descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, para que se destinen (los fines Extrafiscales) a políticas públicas de salud como lo son los programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar al incremento en la cobertura de agua potable en zonas rurales, y dar bebederos con suministro continuo de agua potable en las escuelas públicas con mayor rezago educativo.

Es de advertir que en los citados transitorios, el legislador decidió asignar una parte de la recaudación proveniente del IEPS en bebidas saborizadas para costear políticas en materia de salud pública; sin embargo, en dichas disposiciones no se hizo una referencia similar respecto de la recaudación de IEPS, por alimentos altamente calóricos, lo que considero criticable. Además, hay que destacar que no obstante la disposición expresa de los artículos transitorios referidos, su aplicación nunca se llevó a cabo; por lo que considero existe una omisión legislativa por parte de la Cámara de Diputados, toda vez que, de la lectura pormenorizada que se realiza al Presupuesto de Egresos de la Federación, desde el 2014 y hasta el 2019, se desprende que no existe

una asignación específica equivalente a la recaudación estimada que corresponda a la Federación por el IEPS aplicable a bebidas saborizadas, para que se destine a cumplimentar las políticas públicas de salud consistentes en los programas de combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar al incremento en la cobertura de agua potable en zonas rurales, y dar bebederos con suministro continuo de agua potable en las escuelas públicas con mayor rezago educativo, por lo que afecta directamente a la población mexicana ya que no se combate, ni previene, ni se atiende a las enfermedades causadas por la ingesta de las bebidas saborizadas.

Por el grado de daño que causan a la salud pública, y la necesidad de atender este problema, el 14 de Noviembre de 2016, la Secretaría de Salud junto con el Comité Nacional de Seguridad en Salud, a través del Subcomité de Enfermedades Emergentes, emitió la declaratoria de emergencia epidemiológica EE-4-2016 para todo el territorio nacional, por diabetes mellitus y otra para sobrepeso y obesidad, por la magnitud y trascendencia de los casos que se presentan en nuestro país, por lo que se les cataloga como enfermedades de “emergencia nacional”. Es decir, después de dos años de vigencia del IEPS, muestra que el impuesto no produjo los resultados esperados, es decir, desalentar el consumo de los productos gravados.

Las enfermedades crónicas no transmisibles provocadas por el sobrepeso, son la principal causa de muerte y discapacidad en el mundo, en especial en el continente americano, según el modelo de perfil de nutrientes de la Organización Panamericana de la Salud junto con la Organización Mundial de la Salud. Resaltando que México, es uno de los países que cuenta con más hombres y mujeres que padecen sobrepeso y obesidad, ya que de acuerdo con lo señalado por el Director del Instituto Mexicano del Seguro Social, Zoé Robledo, durante el Seminario Sobrepeso, Obesidad y Diabetes: Efectos sobre la competitividad del país, el 8 de enero del 2020 en la Ciudad de México, la obesidad sigue en aumentando, ya que sólo la obesidad, sin considerar el sobrepeso, alcanzó el 42.8% de las mujeres y al 38% de los hombres, mientras que, en términos generales, de acuerdo a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

(OCDE) señala que en el país, cerca del 73% de la población padece obesidad y de este porcentaje, el 34% sufre obesidad mórbida (la obesidad excesiva y altamente peligrosa).¹

Se considera que las políticas tributarias junto con las políticas públicas en materia de salud, pueden coadyuvar y contrarrestar las enfermedades causadas por la ingesta de bebidas saborizadas y de alimentos con alto contenido calórico, así como el cumplimiento de los fines extrafiscales de un impuesto, siempre y cuando, realmente se apliquen como debe ser, es decir, como lo mandata la ley.

En suma, se deja en una situación muy vulnerable y desprotegida a la sociedad mexicana, toda vez que en el Presupuesto de Egresos de la Federación desde el ejercicio fiscal para 2014 hasta la fecha, no se contempla la asignación específica, respecto del destino de la recaudación del IEPS aplicable a las bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico como lo mandata el artículo Sexto Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación desde el ejercicio fiscal 2014 hasta 2018 y el artículo Décimo Quinto Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio fiscal 2019, por lo que, no se sabe a ciencia cierta donde está el destino de esos recursos económicos, en lo que se están utilizando o en donde se encuentran actualmente. En razón de que no se han aplicado para programas de combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar al incremento en la cobertura de agua potable en zonas rurales, y dar bebederos con suministro continuo de agua potable en las escuelas públicas con mayor rezago educativo.

Esta tesis se integra de cinco capítulos; en el Primer Capítulo se analizará el tema de la actividad financiera del estado, desde comprender qué es el Estado y de qué manera fue evolucionando en el desarrollo de sus funciones, hasta realizar una de sus actividades administrativas más importantes, la relativa a lo financiero, destacando los diversos aspectos de dicha actividad financiera, así como las teorías que le han dado

¹ El poder del consumidor, “*La obesidad en México es alarmante, urge fortalecer las políticas: OCDE*” [en línea], <<https://elpoderdelconsumidor.org/2020/01/la-obesidad-en-mexico-es-alarmanete-urge-fortalecer-las-politicas-ocde/>>, [consulta: 26 de abril, 2021].

sustento a la actividad financiera estatal desde sus tres ámbitos, la económica, la política y la social; de igual manera reviso la justificación, las necesidades y los fines para la realización de esta actividad por el Estado para terminar con las diferentes fases que constituyen el desarrollo de la actividad financiera consistentes en la planeación, la recaudación y la aplicación.

En el Segundo Capítulo se aborda el análisis teórico-jurídico, constitucional, legal y jurisprudencial de las contribuciones, definiendo el concepto de contribución y cómo se clasifican las contribuciones, para posteriormente profundizar en su base constitucional reflejada en los principios constitucionales en materia fiscal que derivan del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales se engloban en cuatro principios fundamentales consistentes en la legalidad, la proporcionalidad tributaria, la equidad tributaria y el destino al gasto público de las contribuciones, precisando que estos principios son requisitos de validez constitucional para las contribuciones, para posteriormente concluir con la finalidad de las contribuciones, analizando en que consisten los fines fiscales y los fines extrafiscales, materia fundamental del presente trabajo de investigación.

En el Tercer Capítulo se explica uno de los temas más importantes del derecho tributario y que no se le ha dado la debida atención que requiere por muchos doctrinarios, me refiero a la “imposición indirecta”, de ahí que se analice solamente a los impuestos indirectos en México, por tanto, se estudia qué es el impuesto y cómo se clasifican en nuestra doctrina y legislación; sin embargo, para tener claro este punto, se hará un recorrido histórico por los antecedentes de los impuestos indirectos a nivel mundial y a nivel nacional, para reflejarlo en la situación actual de dichos impuestos en nuestro país; acto seguido, una reflexión entorno a la importancia económica de los impuestos indirectos, así como su relación a la luz de los principios de equidad y de proporcionalidad en materia tributaria, para concluir el capítulo con una comparación entre los impuestos directos y los indirectos reflejados en la Ley de Ingresos de la Federación, para comprender cuál es su impacto en nuestro sistema tributario nacional y la importancia de cada uno.

El Capítulo Cuatro, se referirá al estudio de las políticas públicas en materia de salud y su relación con el IEPS, para ello, se explica qué son las políticas públicas, cómo se crean y cuáles son los criterios a tomar en cuenta por el gobierno del Estado para su debida aplicación, asimismo se analiza cuáles son los temas en materia de salud de los cuales se realizan políticas públicas por parte del Estado, tomando como referencia temporal el sexenio pasado y el actual. Posteriormente se ejemplifica como funcionan las políticas públicas en materia de salud de carácter tributario en relación al IEPS, el primero en materia de tabaco, el segundo en materia de bebidas alcohólicas y el tercero en materia de bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico, especificando el fin extrafiscal de los mismos, éste último, a partir de la Reforma Fiscal de 2014.

Finalmente, el Capítulo Cinco, se dedica al estudio del IEPS aplicable a las bebidas saborizadas y a los alimentos con alto contenido calórico y sus fines extrafiscales; analizando la recaudación de este impuesto y por estos conceptos en las Leyes de Ingresos de la Federación desde 2014 a 2021 para comprender su impacto económico en nuestro país, y su relación con el artículo Sexto Transitorio en las Leyes de Ingresos de la Federación para los Ejercicios Fiscales de 2014 a 2018 y el artículo Décimo Quinto Transitorio en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019 en los cuales se plasmaba un mandato expreso para el destino de los recursos públicos producto de la recaudación de este impuesto y estos conceptos; por tanto, se concluye con un análisis de los Presupuestos de Egresos de la Federación para los Ejercicios Fiscales de 2014 a 2019 para demostrar que dichas medidas no llegaron aplicarse, y por ende, existió una omisión legislativa por parte de la Cámara de Diputados al no señalar y precisar en los presupuestos de egresos de los ejercicios fiscales, ya referidos, la partida presupuestal correspondiente a lo recaudado por concepto de IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico para la finalidad que mandataban los artículos transitorios de las leyes de ingresos para la federación, también ya señalados, respecto a encaminar esos recursos recaudados a la implementación de programas de prevención y atención de las enfermedades resultado del consumo de estos productos, así como para la creación de bebederos en las escuelas.

De tal manera se concluye que el fin extrafiscal contemplado en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en materia de bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico no se ha cumplido a cabalidad, ya que la Cámara de Diputados ha sido omisa en cumplimentar lo señalado en el artículo Sexto Transitorio de las Leyes de Ingresos de la Federación a partir de 2014 a 2018 y el artículo Décimo Quinto transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación de 2019, toda vez que no se destino y por ende, no existe una asignación específica equivalente a la recaudación estimada que corresponda a la Federación por el IEPS aplicable a estos conceptos, para que se destine a cumplimentar las políticas públicas de salud consistentes en los programas de combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar al incremento en la cobertura de agua potable en zonas rurales, y dar bebederos con suministro continuo de agua potable en las escuelas públicas con mayor rezago educativo, por lo que afecta directamente a la población mexicana ya que no se combate, ni previene, ni se atiende a las enfermedades causadas por la ingesta de las bebidas saborizadas y los alimentos no básicos con alta densidad calórica.

Problema que continua para los ejercicios fiscales de 2020 y de 2021, ya que a partir de 2020 se eliminó la disposición transitoria antes señalada de la Ley de Ingresos de la Federación, por lo que dicha problemática existe toda vez que en los Presupuestos de Egresos de la Federación de dichos ejercicios fiscales sigue sin contemplarse el recurso recaudado por concepto de IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico, por lo que el debido destino de estos recursos a la finalidad extrafiscal por la que se crearon no se contemplan y se desconoce a donde se asignaron esos recursos económicos recaudados de manera específica, por lo que se desprende que se utilizaron para el gasto público corriente, dejando en incertidumbre jurídica a los contribuyentes al no cumplimentar el principio de gasto público de las contribuciones.

CAPITULO I

ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

*El campo de acción de las Finanzas Públicas
será tan amplio como amplias sean las
funciones y atribuciones de un Estado.*

Dr. Eduardo Alós Sala

La actividad financiera del estado es una de las actividades por excelencia más importantes en el desarrollo y crecimiento de cualquier país, desde que se conceptualizó la idea de organización de la sociedad en un territorio, desde la concepción originaria del interés individual, evolucionando al interés colectivo, donde lo que es importante para uno en lo privado, se vuelve relevante para la mayoría en lo público. La actividad financiera estatal es un reflejo de las actividades financieras de los particulares; recordemos que la figura del Estado nace por la organización social y por una decisión colectiva de ceder a un ser superior, a un ente mayor, la responsabilidad del cuidado, de la seguridad y de la evolución de sus integrantes.

Es por ello que, para adentrarnos a este tema, analizaremos como se fue forjando la actividad financiera del Estado, desde sus inicios, es decir, desde la concepción del término “Estado” y su evolución, para entender la dimensión de las finanzas públicas que lo revisten de manera pública, social, jurídica y política, para con ello entender como funciona la actividad financiera del Estado y que elementos comprende, así como su funcionamiento a través de la recaudación, su gestión y administración para finalmente llegar a la aplicación del gasto público.

Posteriormente abordaremos los diferentes aspectos por los que la actividad financiera estatal se muestra vinculada por su propia naturaleza, como lo es el aspecto político, relacionado con la naturaleza del Estado por si misma como ente político, el aspecto económico, en relación a la naturaleza financiera que guarda esta actividad, el aspecto sociológico, toda vez que se relaciona la actividad social con el conjunto

colectivo que conforma al Estado y que se vuelven la principal fuente de financiamiento de la actividad y beneficiarios finales, el aspecto jurídico ligado a la normatividad vigente que debe respetar el Estado en su actuar financiero, también se tocará el aspecto ético que debe revestir toda actuación del Estado en la toma de decisiones y en el manejo de los recursos económicos a través de la administración pública para obtener mejores resultados para una posterior rendición de cuentas para la sociedad y finalmente abarcar también el aspecto técnico, encaminado a la especialización que guarda la ciencia de las finanzas públicas que debe llevar acabo el Estado para cumplir sus fines y administrar bien los recursos económicos.

De conformidad con lo anterior, abordaremos las teorías económicas, políticas y sociológicas que, a lo largo de la historia y evolución del Estado, han determinado la forma de ser de la actividad financiera estatal y hacia que dirección debe conducirse su administración pública para lograr ciertos resultados, determinando, además, los sectores de la sociedad que debe proteger y el tipo de capital a fomentar.

Consecuentemente es primordial que analicemos la justificación que existe para que la actividad financiera del Estado sea una realidad, determinando cuales son las necesidades que busca atender y hacia donde se dirigen los esfuerzos del Estado, es decir, identificaremos los fines que pretende cumplimentar mediante los gastos públicos.

Finalmente, pretendemos analizar las fases que abarca la actividad financiera del Estado, es decir, la esencia de la misma, por lo que debemos comprender en que consiste la planeación, la recaudación y la aplicación de los recursos económicos para hacer frente al gasto público y así cumplir con las necesidades públicas que le exige la comunidad.

1.1.- ¿Qué es la actividad financiera del Estado?

Desde siempre, la sociedad humana ha tenido un ferviente deseo de satisfacer sus necesidades, ya sean *naturales* (las que se requieren para vivir, crecer y desarrollarse biológicamente, que se exigen por la misma naturaleza humana) o *derivadas* (aquellas que, de no tenerse, no afectan la vida biológica del ser humano). Esto, con el paso de los años, nos llevó a evolucionar de un *Estado de Naturaleza*, donde se concibe que lo único que rige es la *Ley Natural*, algo ajeno al control del hombre y pre existente al mismo, un estado de naturaleza donde bien, los seres humanos estaban todos contra todos, sin orden y a propensas de la ley del más fuerte, o bien, los seres humanos estaban en completa libertad, actuando, disponiendo de sus bienes y de su persona sin límites, más que el que la ley natural imponía, sin satisfacer sus necesidades completamente y de manera desigual. Al buscar organizarse entre ellos, se buscó crear un *pacto social*, para concebir una figura a la que se le pudieran otorgar facultades de administración, de poder de mando o imperio, de decisión y sanción para cumplir con la tarea de establecer las reglas por las que se iban a ceñir y a convivir, así como, castigar el incumplimiento de las mismas y sobre todo, el que busque el cumplimiento de las necesidades básicas planteadas en determinado momento de esas sociedades para lograr el bien común, de ahí que se iniciara el concepto del Estado o Estado Moderno. Sin embargo, esta fue una evolución de muchos años para conocer lo que concebimos actualmente como Estado, ya que este concepto comenzó a originarse desde los griegos con la figura de la *Polis*, posteriormente por el imperio romano con la figura de la *Civitas*, concerniente a la comunidad de los ciudadanos, o incluso hasta tratar de la *res publica*, la cosa común al pueblo, a todos; hasta llegar a las poblaciones de Italia, cuando se comienza a utilizar la voz *Stato*, para designar burdamente al Estado, término expresado por Nicolás Maquiavelo en su obra *El Príncipe*, y de ahí que más adelante, por los siglos XVI y XVII se conciba el término de la *Republique* o *État* en Francia, por ejemplo, con *Jean Bodin*, y en Inglaterra el término *State*; una evolución de conceptos que ha sido a lo largo de varios años, pero que sin duda, marcan el conocimiento actual de lo que llamamos Estado contemporáneo y de que este cumple una cualidad, buscar cumplir

ciertos fines mediante actividades determinadas, a través de su organización administrativa, con el apoyo de sus habitantes para bien de la colectividad.

El Estado es un ente político, social y jurídico, dotado de poder de mando y de dominación originarios, formado por una sociedad humana asentada y delimitada por un territorio determinado, con esencia propia, que busca cumplir determinados fines para lograr el bien común de su sociedad que lo conforma. Esto es así, por que para entender el Estado debemos comprenderlo en sus dos conceptos fundamentales, el concepto social y el concepto jurídico, para ello el gran teórico Georg Jellinek, realiza con mucha exactitud y claridad esta distinción, dando como concepto social del Estado el siguiente: *“el Estado es la unidad de asociación dotada originariamente de poder de dominación, y formada por hombres asentados en un territorio”*², mientras que, como concepto jurídico advierte que el Estado es *“la corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado territorio.”*³ Ahora bien, el Estado cuenta con órganos de gobierno y de administración para fijar y determinar los fines determinados y necesarios para buscar satisfacer las necesidades de su población mediante actividades concretas. Para entender al Estado de una forma total, debemos hacerlo desde la perspectiva de que tiene fines que cumplir. El Doctor Miguel Acosta Romero, señala puntualmente que el Estado: *“es la organización política soberana de una sociedad humana establecida en un territorio determinado, bajo un régimen jurídico con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y de administración que persiguen determinados fines mediante actividades concretas”*⁴. Dichos fines se marcan por objetivos claramente marcados y variable por la población predominante, aunque haya también influencia de los demás y muchas veces no alcancen el bien común, como bien lo refiere el Doctor Jorge Fernández Ruíz al señalar que: *“los objetivos*

² Jellinek, Georg, *Teoría General del Estado*, 1ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2000, p. 194.

³ *Ibidem.*, p. 196.

Es importante señalar que Georg Jellinek cuando hace su concepto social de Estado, el observa que éste es una gran *asociación* que abarca a su vez a un conjunto de asociaciones, de relaciones sociales e individuos; de ahí, que el Estado tiene un carácter social, mientras que cuando realiza su concepto jurídico, observa que el Estado es una *corporación*, ya que este término es meramente jurídico y establece al Estado como a un sujeto de derecho, en el cual existen individuos sobre los cuales ejerce un poder de dominio.

⁴ Acosta Romero, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 4ª ed., México Porrúa, 1981, p.38.

*estatales (refiriéndose al Estado) son determinados por la parte dominante de la población, aun cuando también haya alguna influencia de las demás, sin que necesariamente incluya dentro de aquellos, alcanzar el bien común.”*⁵

Cuando hablamos de los fines del Estado y de cómo se van a determinar, debemos tomar en cuenta las actividades del mismo, toda vez que se verán directamente afectadas por que sólo realizando las actividades suficientes y necesarias se verán solucionados esos fines. Para tener mayor claridad, el Maestro Gabino Fraga señala que la actividad del Estado: *“es el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva otorga.”*⁶ Entonces, para que el Estado logre alcanzar los fines que se propone de conformidad a las necesidades de su población, requiere realizar actividades concretas, reales y jurídicas valiéndose de sus funciones (Ejecutivas, Legislativas y Judiciales) y atribuciones que responden a la necesidad de crear los medios adecuados para lograr la consecución de esos mismos fines. Los fines del Estado y sus actividades se determinan de conformidad a la época y lugar de que se traten, no son los mismos en todos los lugares y mucho menos los mismos a lo largo del cambio de las épocas y el tiempo, por lo que el Estado – nos dicen los Maestros Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y Manuel Lucero Espinosa – tiene una causa final, que en términos más generales y sensibles es la consecución, la realización de los fines humanos,⁷ que aunque en la realidad no sea del todo posible lograrlo, para muchos teóricos sigue y seguirá siendo el fin último del Estado, el *bien común* o la *felicidad común* o la *plenitud humana*. Cuando hablamos de los *fines del Estado*, la doctrina generalmente señala que existen dos tipos de fines estatales: los principales, esenciales, superiores, primarios, etc., y los secundarios, no esenciales, inferiores, no principales, accidentales, etc., los primeros – expresan los Maestros Luis Humberto Delgadillo y Manuel Lucero Espinosa – constituyen un mínimo de necesidades por los cuales el Estado puede subsistir, como lo es la

⁵ Fernández Ruíz, Jorge, *Derecho Administrativo y Administración Pública*, 5ª ed., México, Porrúa-UNAM, 2012, p. 19.

⁶ Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, 23ª ed., México, Porrúa, 1984, p. 13.

⁷Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo. Primer Curso*, 2ª ed., México, Porrúa, 1997, p. 27.

defensa exterior, seguridad interior, relaciones exteriores; en este rubro ubicamos a la actividad financiera del Estado, mientras que los segundos son aquellos que asume el Estado para lograr las mejores condiciones de vida de la propia sociedad.⁸ Sin duda, los fines del estado deben establecerse mediante objetivos claros y concretos, que se vuelven de cumplimiento imperativo para el Estado y que varían de acuerdo a la temporalidad y época determinada.

Una de las actividades, por excelencia, más relevantes del Estado y necesaria para la consecución de sus fines es la *Actividad Financiera del Estado*; esto en razón, de que el Estado debe allegarse de todas las herramientas y medios materiales, jurídicos, personales, pero sobre todo de cuestiones económicas, para la realización de sus fines y la satisfacción de las necesidades generales que se presenten, es decir, el Estado requiere de una actividad predominantemente financiera que le permita obtener recursos económicos para poder sufragar los gastos necesarios para el cumplimiento de su actividad misma, de su finalidad. La actividad económica del Estado – dice el Doctor Eduardo Alós Sala – “*en la gran mayoría de los casos produce ingresos, propiciando que se administren tales ingresos, para poder ser utilizados en los programas de gobierno (programas o políticas públicas encaminadas a satisfacer las necesidades de la población y del mismo Estado).*”⁹

Ahora bien, por ende, la actividad financiera del estado, es aquella por medio de la cual el Estado desarrolla la maquinaria y el engranaje jurídico – económico, para allegarse de los ingresos económicos necesarios, administrarlos y gestionarlos con la finalidad de erogarlos a un destino específico, a través de los gastos públicos para atender las necesidades públicas en lo general.

El Maestro Fernando Sainz de Bujanda, de manera muy sencilla y eficaz, para comprender sucintamente la esencia de la actividad financiera del Estado, nos señala, que “*esta actividad la podemos traducir en una serie de entradas y de salidas de dinero*

⁸ *Ibidem*, p. 28.

⁹ Alós Sala, Eduardo, “*El Campo de las ciencias de las Finanzas Públicas*”, *Texto Inédito*, 1995, p. 14.

*en las cajas de los organismos públicos. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos [...] la ejecución de estas transferencias trae como consecuencia una serie de transferencias monetarias de signo inverso, ya que suponen salidas de dinero de las cajas públicas y que constituyen los gastos públicos.*¹⁰ Una parte importante de la actividad financiera del Estado, es darnos cuenta que el Estado requiere de los particulares para poder realizar sus funciones estatales y por ende, realizar las actividades necesarias para llevar a cabo la recaudación, administración y erogación de los recursos económicos, esto, a través de organismos públicos.

Por su parte, el Doctor Carl S. Shoup, hace referencia a la disciplina del financiamiento público del Estado, como aquella que *“describes and analyzes government services, subsidies, and welfare payments, and the methods by which the expenditures to these ends are covered through taxation, borrowing, foreign aid, and the creation of new money.”*¹¹ Lo cual podemos traducir de la siguiente manera: *describe y analiza los servicios gubernamentales, los subsidios y los pagos de asistencia, y los métodos por los cuales los gastos se dirigen a ciertos fines que son cubiertos por los impuestos, préstamos, ayuda externa y le emisión de nueva moneda.*

La gran mayoría de los teóricos del Derecho Financiero y de las Finanzas Públicas, solo encierran a la actividad financiera en la sola recaudación de ingresos y los gastos públicos o presupuesto público, es decir, en sólo dos momentos, entre ellos tenemos al Maestro Fernando Sainz de Bujanda, y al Doctor Miguel Acosta Romero, quien refiere que esta actividad: *“es aquella que realiza (el Estado) para obtener los fondos necesarios destinados a satisfacer las necesidades públicas; es decir, puede tener un doble aspecto, entradas y salidas, activo y pasivo, gastos e ingresos”*¹², entre muchos otros. Sin embargo, para englobar a la actividad financiera en su totalidad, debemos esclarecer que son realmente tres elementos, como son la obtención de ingresos (recaudación), la administración y gestión de estos ingresos, y finalmente el

¹⁰ Sainz de Bujanda, Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, 10ª ed., Madrid, Universidad Complutense, 1994, p.1.

¹¹ S. Shoup, Carl, Public Finance, 1ª ed., Chicago, Aldine Publishing Company, 1969, p. 3.

¹² Acosta Romero, Miguel, *op. cit.*, p.586.

destino de esos ingresos a los gastos públicos y fines estatales; para tener mayor claridad en estos elementos, el Maestro Sergio Francisco de la Garza, los define de la siguiente manera:

- a) *El de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes) como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos;*
- b) *La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y*
- c) *La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a costas.*¹³

Para el Maestro argentino Norberto J. Godoy existe un cuarto elemento de la actividad financiera, consistente en el “*control del cumplimiento de esas etapas*”¹⁴, es decir, que no solo basta con que se obtenga el ingreso, se administre y se gaste, sino que se deben tomar en cuenta instrumentos que permitan una vigilancia adecuada del manejo de los recursos públicos por los organismos de la administración pública para evitar alguna desviación de sus fines originarios.

Por tanto, la actividad financiera prácticamente se sustenta en el equilibrio entre los ingresos y los egresos del Estado, en donde la administración de los mismos es inherente para cumplir con el plan de gasto estatal, aunado a la transparencia y rendición de cuentas, principios inherentes que deben ser respetados en todo momento del *fenómeno financiero*, aunado a la revisión y evaluación de los resultados de la gestión financiera. Este fenómeno, se divide en dos partes, uno estático y otro dinámico, el

¹³ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª ed., México, Porrúa, 2012, pp. 5 – 6.

¹⁴ J. Godoy, Norberto, “Ciencia de las finanzas, derecho financiero y derecho tributario: consideración omnicomprendensiva de este como rama jurídica”, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, núm. 56, 3ª. Época. Año V, agosto de 1992, p. 82.

fenómeno estático – nos dice el Maestro Francisco Cárdenas Elizondo – “es el sector financiero, mientras que el dinámico, es en concreto la actividad financiera estatal consistente en la obtención, manejo y aplicación de los medios económicos que sean necesarios para satisfacer las necesidades colectivas.”¹⁵

1.2.- Diversos aspectos de la Actividad Financiera del Estado

Las actividades del Estado, y en concreto, la que tiene que ver con la actividad financiera de éste, se vincula con otras esferas o ciencias concretas, toda vez que el financiamiento público es una disciplina muy compleja y extensa, en donde esta inmiscuida la actividad humana, propiamente hablando, y de las instituciones gubernamentales, por lo que existen aspectos en concreto que repercuten necesariamente en la actividad financiera estatal, dichos aspectos son los siguientes:

a) Aspecto Económico:

El Profesor Paul A. Samuelson, define a la economía de la siguiente manera:

*La economía es el estudio de la manera en que los hombres y la sociedad terminan por elegir, con dinero o sin él, el empleo de unos recursos productivos “escasos” que podrían tener diversos usos para producir diversos bienes y distribuirlos para su consumo, presente o futuro, entre las diversas personas y grupos que componen la sociedad. Analiza los costes y beneficios derivados de la mejora de los patrones de distribución de los recursos.*¹⁶

El Estado, no es ajeno en la concepción económica de Samuelson, ya que, es gracias a la actividad financiera del Estado, que éste puede allegarse de los recursos necesarios para emplearlos en diversos usos para atender a sus fines, como lo son los servicios

¹⁵ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Porrúa, 1997, pp. 3 – 4.

¹⁶ Samuelson, Paul A., *Curso de Economía Moderna*, 17ª ed., Madrid, Biblioteca de Ciencias Sociales – Aguilar, 1981, p. 5

públicos, para su consumo por la sociedad en general, presente o futuro, mejorando así la distribución de los recursos. Es decir, decimos que la actividad financiera del Estado se engloba dentro de la dimensión de la economía (aspecto económico), toda vez que obtiene recursos económicos, los administra y los destina al gasto público para cumplir con sus fines para el bien de la sociedad en general.

El Maestro Mayolo Sánchez Hernández señala que *“existe el aspecto económico, ya que se ocupa [el Estado] de la obtención, manejo y destino de los recursos económicos para que el Estado pueda dar cumplimiento a los fines que persigue y que son de utilidad general.”*¹⁷

En este aspecto, debemos tomar en cuenta, como nos dice el Maestro Fauzi Hamdan Amad, a la Microeconomía y a la Macroeconomía. *“La Microeconomía toda vez que se encarga del estudio de los factores de la producción en el ámbito de las empresas, mientras que la macroeconomía se refleja a través de la Política Fiscal y de la Política Monetaria, además de la Política de Gasto Público”*¹⁸ entendiendo estas políticas de la siguiente manera:

- Política Fiscal.- Es el eje que debe establecer y seguir el Estado, como política económica, para lograr la obtención de ingresos y su erogación para el gasto público y lograr sus objetivos, tanto a corto como a largo plazo, principalmente mediante la recaudación de las contribuciones y el endeudamiento público. A criterio del Maestro Hamdan Amad: *“Sirve para obtener ingresos y para destinar los recursos al gasto público. También tiene como finalidad regular la economía de un país.”*¹⁹

¹⁷ Sánchez Hernández, Mayolo, *Derecho Tributario*, 2ª ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988, p. 8.

¹⁸ Hamdan Amad, Fauzi, *Derecho Administrativo*, 1ª ed., México, Suprema Corte de Justicia de la Nación y Escuela Libre de Derecho, 2015, p. 250.

¹⁹ Idem.

- Política Monetaria.- Consiste prácticamente en la actividad que realiza el Estado para el establecimiento y tratamiento del dinero, a través de su banco central, buscando así el equilibrio de los precios y el control de la inflación (aumento prolongado por un periodo de tiempo en el precio de bienes y servicios).
- Política de Gasto Público.- Esta política, prácticamente va encaminada a que el Estado, cree las directrices necesarias para establecer los objetivos a los cuales deberá destinar los recursos públicos, erogaciones que deberán establecerse de manera clara, objetiva, transparente en rubros concretos, los cuales se establecen en el presupuesto de Egresos de la Federación.

Estas políticas se vinculan, por ejemplo, como refiere el Maestro Hamdan Amad, si se bajan los impuestos, los costos y precios disminuyen, por lo que se aumenta el consumo, y por tanto, se fomenta la producción (medida utilizada para reactivar las economías en tiempos de crisis); por el otro lado, si se incrementan los impuestos, los productores subirán los precios y por ende, disminuirá el consumo.²⁰

Por su parte, el Maestro Norberto J. Godoy refiere: *“Ello hace que el Estado sea considerado con un criterio económico como un factor [...] de consumo, producción y distribución de bienes y servicios, cuya intervención puede inclusive tender a nivelar los ciclos de depresión y prosperidad y aun provocar el desarrollo económico del sistema”*.²¹

b) Aspecto Político:

Se dice que la actividad financiera estatal contiene un aspecto político, en razón de que el sujeto principal de dicha actividad es el Estado mismo, que como hemos analizado, es un ente político, que esta por encima de todo individuo, buscando mediante la realización de funciones y procedimientos determinados, que se llevan acabo a través de organismos públicos, desarrollando de esa manera, un sistema de engranajes

²⁰ Cfr. Hamdan Amad, Fauzi, op. cit., p. 251

²¹ J. Godoy, Norberto, op. cit., p. 84.

políticos que mueven el sistema de la administración pública del Estado, dando como resultado el cumplimiento de sus fines.

El Estado, goza de *soberanía*, concepto jurídico-político que, como cualidad, permite delimitar al Estado como un ente absoluto, independiente, con voluntad única y superior para poder delimitarse y autodeterminarse al interior de su territorio, su régimen jurídico y político, que se distingue como unidad respecto del exterior.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece en su artículo 39, primer párrafo, que la soberanía reside originariamente en el pueblo, entendido este término sociológico, como la población asentada en un determinado territorio, que forma parte constitutiva de un Estado, que se identifican con él como una Nación, por tanto el Estado y todo poder público dimana y/o nace del pueblo y se instituye para el beneficio de éste, además de que es el mismo pueblo el que en cualquier momento puede modificar su forma de gobierno, toda vez que se trata de un derecho inalienable. Para mayor claridad transcribo el artículo previo indicado:

Artículo 39. La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.

La *soberanía* es un concepto que ha evolucionado con el paso de los años, primeramente se concibió por el teórico Jean Bodin, como un poder transitorio que se deposita en un soberano, los cuales no son titulares originarios de éste, y que podía sucederse de soberano a soberano, posteriormente se fue esclareciendo como una voluntad general, emanada de la sociedad, mediante un pacto social, como lo concibió Jean Jacques Rousseau, concepción que ha variado muy poco y que sigue hasta nuestros días.

En ejercicio de esa soberanía, el Estado goza de poder de mando o de imperio, que le permite establecer de manera unilateral procedimientos y obligaciones a la sociedad

para poder cumplir con sus fines, y en caso de incumplimiento, poder ejercer coacción para que se cumplan y se respeten. Para el Maestro Mayolo Sánchez, podemos apreciar el aspecto político del Estado, por que *“en los casos en que así procedan, tiene a su alcance el poder de supremacía o imperio para procurarse los elementos que requiere para estar en condiciones de cumplir sus fines.”*²² Como bien señalamos anteriormente, el Estado establece procedimientos determinados para cumplir sus fines, dichos procedimientos tienen carácter político, ya que dimanan de la soberanía del Estado y tienen la característica de ser coercitivos, por que a través de ellos se puede obligar a los que están sujetos a su voluntad de pagar las contribuciones, que el Estado les impone, en tiempo, modo y medida.²³

Ahora bien, es importante mencionar que podemos apreciar el aspecto político del Estado, respecto a las valoraciones – expresa el Maestro Norberto J. Godoy – que los órganos del Estado efectúan para llevar a cabo sus funciones, ya sea con la creación de las normas jurídicas de tipo general, de naturaleza constitucional o legal, y de normas jurídicas individuales, que se manifiestan mediante la aplicación de aquellas en los casos particulares. Pareciera a simple vista que el Maestro Godoy estuviera confundiendo con el aspecto jurídico de la actividad financiera, al momento de tratar el marco jurídico normativo; sin embargo, realmente se centra en la apreciación de la política sobre como influye o impacta la función del Estado en la realidad social, en el actuar y los hechos sociales de la sociedad que impactan en la valoración al momento de crear una legislación; la norma establecida es la esencia de lo jurídico, pero las razones y valoraciones que llevan a su creación son políticas.²⁴

c) Aspecto Sociológico:

Dentro de los elementos que forman al Estado, se encuentra el conjunto social o población, dicho conjunto es dentro de la actividad financiera del Estado, el causante y beneficiario final de la misma, toda vez que los fines del Estado van encaminados en

²² Sánchez Hernández, Mayolo, op. cit., p. 8.

²³ Cfr. Cárdenas Elizondo, Francisco, op. cit., p. 13.

²⁴ J. Godoy, Norberto, op. cit., p. 84.

gran medida a la satisfacción de la sociedad en general, propiciando los medios necesarios para el libre desarrollo y desenvolvimiento de los grupos sociales. Ahora bien, el aspecto sociológico que guarda esta actividad estatal se refleja en el impacto a las necesidades, anhelos, servicios que los grupos sociales demandan. Aunado a lo anterior, debemos tomar en cuenta que, en sociedad, los individuos pueden tener intereses particulares y que estos intereses pueden llegar a ser comunes y compartidos por una parte relevante de la sociedad, propiciando así que existan distintos grupos sociales con intereses predominantes, que en cierta medida pudieran llegar a conflictuarse o encontrarse, sin embargo, aún sabiendo que existe un orden social determinado, según los intereses de los grupos sociales, el Estado velará por mantener ese orden, transformando la realidad social paralelamente, de ahí que el Maestro Norberto J. Godoy puntualice, *“según sean los intereses predominantes de los grupos o elementos que lo forman, se tratará de mantener ese orden o de cambiar sus bases”*²⁵

El Maestro Mayolo Sánchez Hernández, cuando se refiere al aspecto sociológico de la actividad financiera señala que *“el Estado al desempeñar su actividad financiera no puede desatender, sino antes al contrario siempre debe considerar, las necesidades, apetencias y anhelos de los grupos sociales que sean acordes para mantener la armonía y lograr prosperidad en la sociedad.”*²⁶

De ninguna manera podemos separar a la sociedad del Estado, y más aún, cuando se trata de determinar la obtención de su financiamiento público (el establecimiento de sus contribuciones) y posterior erogación de gasto público, ya que es conforme a los grupos sociales que el Estado puede realizar en un plano general hacia donde debe dirigirse su política económica, fiscal y de gasto público.

En otras palabras, el aspecto sociológico, parte de la premisa de la necesidad de allegarse, el Estado, de medios económicos por parte de la organización social para el cumplimiento de sus fines, sin embargo, es también evidente que esos fines económicos,

²⁵ Ibidem, p. 86.

²⁶ Sánchez Hernández, Mayolo, op. cit., p. 9.

sociales y políticos estatales, aparecen en su mayoría inspirados y condicionados por lo que marca la sociedad en una época y momentos determinados. De ahí que la Hacienda Pública – expresa el Maestro Fernando Sainz de Bujanda – deba ocuparse también de las repercusiones sociales que pueden derivarse de la actuación económica de los entes públicos.²⁷

d) Aspecto Jurídico:

La actividad financiera, como actividad del Estado, requiere de un conjunto de actos materiales, reales, y *jurídicos*, esto es, que sus actos, operaciones y tareas vayan en congruencia y no contravengan el régimen jurídico existente o el derecho positivo vigente, a la vez de que vayan en virtud de las atribuciones que la misma norma jurídica le otorga. Recordemos que el Estado, a través de la administración pública, solo puede hacer lo que la ley le permite o le faculta expresamente, mientras que a los individuos se les permite todo cuanto la ley no les prohíbe, de acuerdo a la época y momento determinados en que se encuentren, ya que el derecho goza de la característica del dinamismo, además que es un producto cultural, es decir, producto del ser humano. El Maestro Fernando Sainz de Bujanda, es tajante al señalar respecto a este aspecto que, *“la actividad financiera deriva del sometimiento general de la Administración Pública al Derecho”*.²⁸

Así lo proclaman autores versados en estas materias, como el Maestro Mayolo Sánchez Hernández, por ejemplo, que dice:

La actividad financiera que lleva a cabo el Estado, siempre debe estar sometida al derecho positivo ya sea que actúe como ente de derecho público o desempeñando funciones reguladas por el derecho privado y en el caso de que no lo haga dentro de ese marco de

²⁷ Cfr. Sainz de Bujanda, Fernando, Hacienda y Derecho, 1ª ed., Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975, p.17.

²⁸ Ibidem, p. 23.

*legalidad, la propia ley establece los medios de defensa o el camino a seguir para que el afectado pueda reclamar sus derechos.*²⁹

Esto es de suma importancia para entender el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado, ya que no sólo debe actuar el Estado bajo el margen de la ley positiva vigente, sino que, en caso de violentarla, de salirse de las facultades conferidas por la misma y no ajustarse a lo que la legislación mandata, deberá la norma contemplar, también, los medios de defensa necesarios para direccionar nuevamente el actuar del Estado en su correcto curso, así como, en caso de afectar las esferas jurídicas de las personas, éstas tengan los medios de defensa necesarios para exigir que se les reparen sus derechos vulnerados.

Por cuanto hace al Maestro Sergio Francisco de la Garza, nos dice que, *“el estudio del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado corresponde al Derecho Financiero.”*³⁰ Por lo que, me parece pertinente delimitar que por *Derecho Financiero* se deberá entender *al conjunto de normas jurídicas, principios e instituciones que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres fases, la imposición y obtención de diversas clases de recursos, la gestión y debida administración de los mismos, y la respectiva distribución de esos recursos para el gasto público con motivo del cumplimiento debido de los fines del Estado.*

Es de una exigencia vital en un Estado de Derecho, que todas las actuaciones, decisiones e instrucciones que realice la administración pública del Estado y en las relaciones que mantenga con los particulares, debe de estar siempre bajo el estricto y total rigor del imperativo del Derecho Positivo.

Finalmente, la actividad financiera del Estado – sostiene el Maestro Norberto J. Godoy – configura prácticamente en sí misma, una conducta humana que el

²⁹ Sánchez Hernández, Mayolo, op. cit., pp. 8 y 9.

³⁰ De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 8.

ordenamiento jurídico, como técnica específica de organización social, trata de provocar.³¹

e) Aspecto Técnico:

La mayoría de los autores versados en la materia financiera, sostienen en general, que existen cuatro aspectos en los cuales se puede delimitar a la actividad financiera estatal, el político, el jurídico, el sociológico y por ende el económico; sin embargo, podemos referirnos a por lo menos dos aspectos más, uno de ellos es el aspecto técnico, el cual consiste en que la actividad financiera, como una práctica compleja, requiere de medios técnicos, limitados a un conjunto de conocimientos especializados, de procedimientos y recursos propios de que se sirve cierta ciencia o especialidad, así como de estudios previos, que le permitan al Estado actuar de manera eficiente y así maximizar los resultados de la obtención, administración y distribución de los recursos públicos. Ejemplos de dichos medios son que el Estado cuente con los medios tecnológicos, informáticos y computacionales necesarios para llevar a cabo el ciclo de su actividad financiera, contar con una base de datos de los integrantes de su población, tener registros con los datos de los particulares, por ejemplo, en materia tributaria con el Registro Federal de Contribuyentes, contar con estadísticas, registros y datos sobre los problemas poblacionales, financieros, etcétera. La materia es bastante amplia, por ello, decimos que la actividad financiera es bastante técnica y especializada.

Como bien sabemos, la actividad financiera es un ciclo, por lo que se renueva constantemente, lo que amerita un mayor control de cada una de las etapas, este control se maximiza con estos medios técnicos, que como estudios previos y especializados permiten una debida orientación de las decisiones de los órganos del Estado, con la finalidad de que éste pueda adoptar o desechar los instrumentos analizados con base en los fines y objetivos que busca concretar.

³¹ Cfr. J. Godoy, Norberto, op. cit., p. 89.

El Maestro Norberto J. Godoy, al analizar este aspecto técnico, refiere que: *“la obtención, la administración y el empleo de tales recursos, exigen además la adopción de procedimientos técnicos idóneos, de modo que esa parte de la actividad financiera del Estado se vea maximizada en cuanto a su eficacia.”*³²

f) Aspecto Ético:

El ser humano siempre ha estado en búsqueda de resolver el problema del bien y el mal, iniciando desde su propia existencia como individuo único, para su posterior relación y vida en sociedad, buscando establecer principios fundamentales axiológicos aceptados por la generalidad de la sociedad, a través de la ciencia de lo moral, mejor dicho, de la ética, que establece conductas morales para beneficio de los componentes de la sociedad. Para ello, la actividad financiera del Estado, como hemos señalado en puntos anteriores, es considerada como ciencia social, por el vínculo que guardan los individuos en sociedad con el Estado, en dos aristas distintas, la primera, desde los individuos que hacen funcionar los órganos del Estado y mueven la Administración Pública Federal; la segunda, desde los individuos que, obligados por el derecho positivo vigente y de manera unilateral, contribuyen al sostenimiento del Estado convirtiéndose en los ingresos que percibe el mismo, para su posterior erogación al gasto público, para concretar sus fines donde los beneficiarios finales son los mismos individuos integrantes de la sociedad, por tanto, si la ética debiera regir la conducta moral de los individuos, también debiera regir el funcionamiento de la actividad financiera.

El Maestro Norberto J. Godoy, se refiere al aspecto ético de la actividad financiera del Estado, cuando señala que, *“los individuos ya sea obrando como órgano del Estado o simplemente como especialista en nuestra materia, tenderán a propiciar normas de derecho o por el contrario a criticar las reglas financieras de un orden jurídico determinado, procurando que éste contenga en alguna medida los principios éticos que cada uno experimente”*.³³

³² Ibidem, p. 88.

³³ J. Godoy, Norberto, op. cit., pp. 86 y 87.

De acuerdo a lo anterior, se desprende que el aspecto ético del Estado también se impregna en la esencia de la norma jurídica existente que regula el funcionamiento de la actividad financiera estatal y de los órganos públicos que la componen, por lo que, si las leyes en esencia y origen van acordes a las normas éticas que la sociedad en general acepta, tendrían que impregnar de ese valor ético a toda la actividad financiera ejercida bajo su tutela jurídica, de lo contrario, los mismos individuos buscarán que las normas existentes contengan principios éticos en caso de que carezcan de ellos de origen. Sin embargo, este criterio es falible, en razón de que los individuos toda vez que busquen propiciar normas éticas determinadas, pueden preferir y por ende aceptar normas jurídicas que no las contemplen, en tanto éstas obedezcan a intereses predominantes de unos cuantos. Es evidente – expresa el Maestro Norberto J. Godoy – desde el punto de vista de la moral, las leyes muchas veces no satisfacen los principios éticos marcados por una sociedad, lo que lleva a afirmar que sobre éstos han primado otros intereses que justifican la creación de tales normas.³⁴

Sin duda, las normas jurídicas pueden o no coincidir con las normas éticas, sin embargo, ello no elimina la necesidad de que, el actuar de los individuos que están al frente de los organismos públicos del Estado que permiten el desarrollo del ciclo de la actividad financiera, como de los individuos que contribuyen al abasto de éste, cumplan normas éticas preexistentes socialmente que los conduzcan en su actuar, independientemente de cumplir las normas jurídicas vigentes, por lo que en las actividades del Estado, la ética también es un valor que debe estar presente.

1.3.- Teorías económicas, políticas y sociológicas vinculadas a la Actividad Financiera.

En el apartado anterior, tratamos los diferentes aspectos por los cuales se puede vincular y caracterizar a la actividad financiera del Estado, dichos aspectos, como áreas

³⁴ Cfr. J. Godoy, Norberto, op. cit., pp. 86 y 87.

del conocimiento particulares y amplias, fueron el social, el económico, el político, el jurídico, el técnico y el ético. Ahora bien, es menester precisar, que a lo largo del tiempo y la historia, diversos teóricos desarrollaron doctrinas por las cuales buscaban explicar la naturaleza económica del Estado, de la Hacienda Pública y por ende, de la actividad estatal financiera por la cual debería allegarse de recursos necesarios, para cumplir ciertas finalidades determinadas por el ente mismo y no solo ello, sino también explicar como influye su naturaleza como un ente político en este proceso financiero y como impacta a la sociedad misma, de ahí que podamos encerrar a los distintos pensamientos teóricos en tres rubros principales, las teorías económicas, las teorías políticas y las teorías sociológicas de la actividad financiera del Estado, teorías que no deben entenderse en términos absolutos, sino en meras apreciaciones subjetivas marcadas por su época, historia y realidad.

A. Teorías Económicas:

Estas teorías son aquellas que toman como objeto de estudio el fenómeno económico del Estado, son doctrinas representadas por distintas corrientes de pensamiento y distintos autores a lo largo de la historia, por lo que no son uniformes, en palabras del Maestro Carlos M. Giuliani Fonrouge: *“coinciden en cuanto consideran la actividad financiera estatal como fenómeno económico, pero difieren en la formulación de las explicaciones.”*³⁵ Las teorías económicas las podemos clasificar de la siguiente manera:

a) La escuela de los Cameralistas

Fue una corriente del pensamiento económico muy antigua de carácter mercantilista, que tuvo su esplendor desde el siglo XVI al siglo XVIII, la cual buscaba el fortalecimiento de la administración pública del Estado en materia económica y política para buscar la creación de riqueza de manera pragmática, iniciando en Alemania y Austria, hasta llegar a Prusia y Suecia; esta corriente es precursora de la administración pública moderna, ya

³⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, vol. I, 5ª ed., Buenos Aires, De Palma, 1993, p. 5.

que se busca una maximización de los recursos del Estado como si fuese una empresa privada.

Se asimila la Hacienda Pública – expresa el Maestro Francisco Cárdenas Elizondo - a una empresa privada del príncipe, es decir, del gobernante, quien tiene como atribuciones, por una parte, la defensa militar, la impartición de la justicia y el manejo de la policía, y por otra, el beneficio de los ingresos ordinarios, es decir, el tributo.³⁶

Así mismo, el Maestro Cárdenas Elizondo, citando al Maestro Emanuele Morselli, señala lo siguiente: *“Para esta tendencia doctrinal, la administración debe llevarse con los mismos criterios económicos a los que debe obedecer la buena administración del patrimonio de una empresa particular, es decir, aplicar a la administración estatal aquellos principios que cualquiera de sus ciudadanos debía considerar válida para la administración de su patrimonio individual”*.³⁷ Por lo que, para los cameralistas, el Estado debe de tomar decisiones tendientes a una buena administración de sus recursos, maximizando su patrimonio, gastando lo menos posible, buscar financiamiento y recurrir préstamos por necesidad, por ejemplo, así como pagarlos en el menor tiempo posible, atender a los órganos internos del Estado para un mejor desarrollo de sus actividades, etcétera. En razón a lo anterior, es que los cameralistas destacan la importancia del Estado como el eje rector del fenómeno económico nacional.

Finalmente, debemos señalar en cuanto a esta teoría, que buscó la creación de un Estado fuerte y sólido, de ahí que se observe que la Hacienda Pública fuera el estudio primordial de las Administraciones Públicas durante ese periodo, en el entendido de que mientras evolucionara la Hacienda Pública, evolucionaría el Estado (el kammer), según la corriente alemana; sin embargo, esta teoría se vería superada posteriormente por los seguidores de Adam Smith, buscando limitar las actividades estatales al mínimo, solo

³⁶ Cfr. Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Porrúa, 1997, p. 6.

³⁷ Idem.

para funciones de impartición de justicia, seguridad pública y seguridad nacional, maximizando los esfuerzos únicamente a la actividad privada.

b) La Teoría Económica de la Escuela Clásica Inglesa

Dentro de la evolución del pensamiento económico se han determinado múltiples formas de concebir a la economía y la participación del Estado en la misma, podemos destacar dos escuelas previas a la escuela clásica inglesa, la primera es la Escuela Mercantilista, que se concibe durante el desarrollo de los Estados Modernos, donde los comerciantes, como agentes económicos relevantes, tenían el objetivo del enriquecimiento y del poder, es decir, en esta escuela lo importante era el obtener más riqueza, traducido en dinero, objetos preciosos o valiosos, etc.; para llegar a ello, se tenía que fortalecer al Estado como eje rector del comercio, en el sentido de desalentar las importaciones y promover las exportaciones; por su parte, la segunda consistió en la Escuela Fisiócrata o la Fisiocracia, nace en Francia como respuesta al mercantilismo de la época, destacando como su principal autor al economista Francois Quesnay, esta escuela pregonaba que el funcionamiento económico y la riqueza se encontraba en la tierra, como un “orden natural”, por que la tierra era la dadora por excelencia de los recursos naturales, por lo que, los agentes económicos más ricos eran aquellos que poseían las mayores extensiones de tierra, por ello, sostenían que la intervención del Estado era nula; en este punto, la producción consistía únicamente en la agricultura.

Ahora bien, el pensamiento económico de la escuela clásica inglesa, surge a finales del siglo XVIII y tiene un auge hasta mediados del siglo XIX; esta escuela clásica tuvo como grandes exponentes a los economistas Adam Smith, considerado el padre del pensamiento económico clásico, David Ricardo, Thomas Robert Malthus, Jean Baptiste Say, John Stuart Mill, entre algunos otros. El Maestro Jacinto Faya Viesca, señala: “*Uno de los méritos más importantes de las aportaciones de SMITH y de RICARDO, consistió en poner orden al estado caótico en que se encontraba la investigación económica de su época. A este orden de la economía se le ha dado el nombre de sistema clásico*”.³⁸

³⁸ Faya Viesca, Jacinto, *Finanzas Públicas*, 1ª ed., México, Porrúa, 1981, p. 16.

Esta forma de pensamiento pregonaba el libre comercio, por lo que el Estado debía de tener menos injerencia en el control del fenómeno económico y en el mercado donde se hacía el intercambio de bienes y servicios, bajo las leyes de la oferta y la demanda, también debía permitir la introducción de más agentes económicos, ya que, mediante la competencia en el mercado, estos agentes podían buscar sus propios beneficios y lucrar libremente, logrando así como resultado último desarrollar el bienestar colectivo, el bienestar social. Por tanto, se dice que la intervención del Estado debe ser nula dentro del mercado, ya que éste, guarda un orden natural, es decir, existe una “mano invisible” (concepto de Adam Smith), que restablece el sistema de los precios, de la oferta y de la demanda, regulándose nuevamente el mercado en la oferta, producción, distribución y demanda de bienes y servicios. De ahí que el Maestro Faya Viesca, retomando las ideas de Adam Smith, señale: *“Pocas veces puede ser el gobierno más eficaz que cuando es negativo. Su intervención en los negocios humanos, por lo general es dañina. Al permitir a cada individuo de la comunidad buscar el mayor provecho posible para sí mismo, éste, obligado por la ley natural, contribuirá al mayor bien común”*.³⁹

A continuación, nos referiremos a las teorías más relevantes que construyen el pensamiento económico de la escuela clásica inglesa, que se vinculan con la actividad económica del Estado.

b.1) La teoría del cambio

Como bien hemos señalado, Adam Smith es considerado el mayor exponente de la escuela clásica inglesa del pensamiento económico, y la teoría del cambio se desprende esta línea del pensamiento. Dicha teoría se refiere prácticamente a que los particulares proveen al Estado de los ingresos necesarios, toda vez que reciben “a cambio” del Estado mismo, beneficios para sus intereses de acuerdo a su capacidad económica, es decir, se asemeja al Estado como a una empresa en la que los integrantes de la sociedad se vuelven copropietarios o socios de ella y, por tanto, contribuyen al gasto de la misma

³⁹ Ibidem, p. 17.

de acuerdo a sus propios intereses. De ahí que el Maestro Francisco Cárdenas Elizondo, cite en su obra al Maestro Emanuele Morselli, quien concluye: *“Por tanto, cada uno paga, con el impuesto, el beneficio o la ventaja que la Administración común le procura”*.⁴⁰

Esta teoría – expresa el Maestro Francisco Cárdenas Elizondo – conduce a concebir al fenómeno financiero como una categoría particular de relaciones económicas interpuestas entre la producción y el consumo de la riqueza. En esta teoría del cambio, se busca un intercambio de beneficios; los particulares contribuyen al gasto público del Estado, para mantener a los gobernantes y sus funcionarios y a cambio, el Estado y sus funcionarios le garantizan a la sociedad la satisfacción de ciertos servicios públicos, garantizar seguridad pública, seguridad nacional, seguridad al exterior, impartición de justicia, protección del patrimonio, etcétera.⁴¹

b.2) La Teoría del Consumo Improductivo

El Maestro Carlos M. Giuliani Fonrouge, respecto a esta teoría señala *“que la acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes”*.⁴² Esta teoría, es sustentada por Jean Batiste Say, uno de los representantes de la escuela clásica inglesa, tomando ideas de Adam Smith, como lo fueron los conceptos del trabajo productivo y el trabajo improductivo, donde el trabajo productivo es aquel que llevan a cabo todo los agentes que propician el flujo económico, reconstruyendo el capital, generando nuevos productos, generando renta; mientras que el trabajo improductivo es aquel que llevan a cabo los funcionarios del Estado, ya que aunque su función es necesaria y útil, no generan producto nuevo. En este sentido – expresa el Maestro Francisco Cárdenas Elizondo – se argumentó que los gastos públicos deben considerarse improductivos, ya que sus efectos son contraproducentes para la riqueza.⁴³

⁴⁰ Cárdenas Elizondo, Francisco, *op. cit.*, p. 8.

⁴¹ Cfr. Cárdenas Elizondo, Francisco, *op. cit.*, p. 8.

⁴² Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, p. 5.

⁴³ Cfr. Cárdenas Elizondo, Francisco, *op. cit.*, p. 9.

La razón de ser de esta teoría consiste en que los particulares, de lo que producen, un porcentaje tienen que darlo como renta al Estado, por lo que no pueden usarlo en seguir produciendo, ya que la producción y no el consumo, es lo que genera la riqueza, de ahí que se hable de un consumo improductivo, recordemos que el consumo de los particulares recae en los servicios públicos y el pago de sus contribuciones no está sujeto a su elección, sino a una obligación imperativa unilateral del Estado. Es decir, los gastos que tenía que realizar el Estado restaban las posibilidades y los medios al consumo productivo de los particulares, propiciando se incremente la renta nacional, por lo que se buscaba que el Estado tuviera menor acción.

b.3) La Teoría de la Producción

Esta teoría coloca al Estado como un eje rector dentro de la generación de riqueza, ya que se vuelve un elemento valioso de la producción, toda vez que el Estado tiene la capacidad de producir bienes y servicios, que no necesariamente pueden los particulares por sí solos, por lo que se produce una utilidad pública con reflejo en la utilidad de los particulares; borrando la idea de que la actividad estatal sea improductiva y que deba evitarse en la medida de lo posible.

El Estado – expresa el Maestro Francisco Cárdenas Elizondo – *“con sus servicios contribuye directa o indirectamente a la creación de una cantidad de riqueza en cada uno de los componentes de la colectividad estatal mayor en relación a la que consume con el impuesto.”*⁴⁴

b.4) La Teoría de la Utilidad Relativa o Marginal

Esta teoría fue creada por el economista austriaco Emil Sax; pretende que se conciba a la economía pública como a la economía privada, se debe procurar alcanzar la utilidad máxima posible con el mínimo esfuerzo y nulo déficit. El Maestro Giuliani

⁴⁴ Ibidem, p. 10.

Fonrouge, refiere respecto a esta teoría, *“que lo mismo que en la actividad privada, se procura la máxima utilidad posible; es decir, aplica el concepto hedonista del mayor beneficio con el mínimo esfuerzo”*.⁴⁵ Más adelante, respecto al concepto del hedonismo, acota lo siguiente: *“los habitantes distribuyen su riqueza por intermedio de sus representantes políticos, satisfaciendo en primer término las necesidades públicas y privadas de mayor importancia y luego las de menor intensidad, en forma tal que los fondos insumidos por el impuesto no hubieran tenido un destino más remunerativo en manos de los particulares”*.⁴⁶ Es relevante destacar que la teoría de la utilidad, marca la pauta que la mayor utilidad posible hasta para los particulares en la utilidad del Estado, de ahí que esta utilidad se reparte entre todos, ¿de qué manera?, satisfaciendo la necesidad pública en los servicios y programas públicos de los cuales se beneficia el particular. Es lógico pensar que, así como en las economías privadas de cada uno de los particulares se busca obtener la mayor utilidad posible, entendiendo a la *utilidad*, como aquel resultado neto final que tengo después de restar todos mis gastos, reflejado en un haber patrimonial, también pensar que se busque la existencia de una mayor utilidad pública, estatal, colectiva.

Por su parte, el Maestro Jacinto Faya Viesca refiere: *“Esta teoría y las colaterales a ella sostienen que la utilidad de los gastos públicos debe tener el reconocimiento de las distintas clases sociales de un país determinado”*.⁴⁷ Este punto es razonable por que se requiere necesariamente, que la mayoría de la colectividad de los agentes económicos que enteran su contribución al Estado, reconozcan que si lo hacen, es por que se obtiene un bien mayor o utilidad mayor, lo cual se refleja en los gastos públicos que realiza el ente estatal que sean visibles y que cumplan las necesidades de estos agentes económicos, para poder decir entonces, que si existe la utilidad relativa pública, ya que es muy difícil poder hablar de una utilidad absoluta, ya que tendríamos que tener una unanimidad total, lo cual no es posible.

⁴⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., p. 5.

⁴⁶ Idem.

⁴⁷ Faya Viesca, Jacinto, op. cit., p. 16.

Respecto a esta teoría, el Maestro Giuliani Fonrouge refiere que: *“no consigue demostrar que la apreciación subjetiva individual de la relación entre el impuesto que se paga y la utilidad del servicio obtenido, se transforma en la valoración compleja y objetiva que deben aplicar los gobernantes como norma de producción de bienes y servicios públicos. No hay correlación entre necesidades individuales y colectivas, ni éstas son la suma de aquellas; aparte de que al efectuar el Estado una selección de necesidades, el principio hedonista no resulta absolutos”*.⁴⁸

c) La Teoría del Estado Cooperativo por Antonio De Viti De Marco

La idea del Estado Cooperativo o de la Producción Cooperativista, fue planteada por el economista italiano Antonio De Viti De Marco, dicha teoría postula que el Estado Cooperativista, tiene similitud con una sociedad cooperativa, es decir, una empresa con base en intereses comunes, en la que se satisfacen necesidades individuales y colectivas a través de actividades de producción y de consumo, en donde se tienen derechos a las riquezas obtenidas en razón de las aportaciones, como si se tratara de empresarios privados. El Maestro Giuliani Fonrouge señala respecto a esta teoría que es *“similar a una sociedad cooperativa de producción y consumo, que constituye un factor de la producción y, como tal, tiene derecho a cierta porción de la riqueza creada con su aporte, como si fuera un empresario cualquiera”*.⁴⁹ Luigi Einaudi – citado por el Maestro Faya Viesca – *“afirma que el Estado no funciona en la forma como suponía el propio Viti De Marco, sino que fundamentalmente influye en la producción, pero en ningún momento constituye un factor de la producción.”*⁵⁰

El Maestro Francisco Cárdenas Elizondo, al analizar esta teoría destaca que: *“incluye un elemento innovador dentro de la concepción económica de la producción, que consiste en la condición de monopolio que acompaña al ejercicio de la empresa de producción de los servicios públicos.”*⁵¹ Esto es, que se distingue al Estado como el

⁴⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., p. 6.

⁴⁹ Idem.

⁵⁰ Faya Viesca, Jacinto, op. cit., p. 19.

⁵¹ Cárdenas Elizondo, Francisco, op. cit., p. 10.

monopolio de los servicios públicos que son consumidos por los integrantes de la sociedad; servicios que soporta el Estado para su producción a través de los gastos públicos.

Aunado a lo anterior, el Maestro Cárdenas Elizondo, puntualiza que, *“el Estado en la producción de los servicios públicos y en el reparto de sus costos, puede ubicarse en dos posiciones opuestas: como Estado Absoluto o como Estado Democrático.”*⁵² Posiciones que son adoptadas por el economista Viti de Marco, siendo el Estado Absoluto, la clase dominante que ejerce el poder como el monopolio que representa, tanto de hecho como de derecho, por lo que estos se ven beneficiados de los servicios públicos; mientras que, el Estado Democrático recae en la alternancia del poder de los distintos grupos sociales, que pueden de manera libre participar de la libre concurrencia económica, de ahí que se de la característica estatal de “cooperativa”, en donde se reconocen a los agentes económicos de la producción y del consumo.

d) La Teoría de Gustavo Del Vecchio

Las teorías económicas del Estado que buscaban explicar su naturaleza, no fueron suficientes ante la evolución y dinamismo del Estado, es decir, no lograron ubicar únicamente en la materia de la economía y las finanzas la razón de ser estatal, por lo que autores posteriores se inclinarían en las teorías políticas y sociológicas del Estado; sin embargo, el economista y político italiano Gustavo Del Vecchio retomó dentro de su teoría, la predominación de la naturaleza financiera del Estado junto con sus características económicas. El Maestro Giuliani Fonrouge se pronuncia respecto de la teoría de Del Vecchio, indicando que esta teoría: *“Sostiene que en el campo económico y social se verifica ese fenómeno, como en biología, con la subsistencia de ciertas fuerzas sociales, en tanto que otras desaparecen, y que actúa en las finanzas mediante tres principios fundamentales: el principio de los gastos fijos o de los costos unitarios decrecientes; el principio de la uniformidad, y el principio de la igualdad”*.⁵³

⁵² Ibidem, p. 11.

⁵³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., p. 6.

De la teoría de Del Vecchio, se desprende un soporte de la ciencia de las finanzas públicas en los fenómenos económicos, donde la teoría económica se aplica contundentemente en el estudio de los hechos financieros, es decir, las finanzas públicas son la teoría económica misma.

Garino-Canina – citado por los Maestros Giuliani Fonrouge y Jacinto Faya Viesca– sostiene respecto de la teoría de Gustavo Del Vecchio, que es original, sin embargo, la orientación de esta teoría es unilateral e insuficiente al no proporcionar base unitaria a toda la ciencia financiera, con una idea sintética y realmente autónoma.⁵⁴

B. Teoría Sociológica:

La teoría sociológica de la actividad financiera del Estado se le atribuye al sociólogo Vilfredo Pareto, en su Tratado de Sociología General. La teoría sociológica fue una respuesta a las tesis económicas de la época, ya que éstas solamente encerraban a la actividad financiera estatal en el margen de la economía y de los fenómenos financieros, cuando en realidad la actividad del Estado es más compleja que lo meramente económico, por lo que se tenía que tomar en cuenta el elemento característico de la composición del Estado, es decir, el elemento social conformado por todos y cada uno de los particulares, que conforman a su vez los distintos grupos sociales que conforman la colectividad social o sociedad.⁵⁵

El Maestro Giuliani Fonrouge nos dice: *“Según esta interpretación, la forma general de la sociedad se determina por los diversos elementos que actúan en ella, pudiendo distinguirse las siguientes categorías: 1) los elementos de la naturaleza (suelo, flora, fauna, clima, ubicación geográfica, riquezas minerales, etc.); 2) la acción ejercida sobre una sociedad por otras anteriores en el tiempo o exteriores en el espacio; 3) los*

⁵⁴ Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., p. 7.

⁵⁵ Cfr. Faya Viesca, Jacinto, op. cit., p. 20.

*elementos internos, tales como la raza y lo que llama “residuos”, que son la calidad de los sentimientos, de las inclinaciones, de los conocimientos, de la inteligencia y de los intereses predominantes en toda sociedad”.*⁵⁶ Ahora bien, así como podemos apreciar los elementos diversos que actúan en la sociedad, dichos elementos no deben ser extraños al Estado, a las autoridades, por lo que la actividad estatal debe dirigirse en congruencia a esos elementos y a las necesidades de la sociedad, entendiendo que esta satisfacción debe ser tanto para los gobernantes como para los gobernados.

El Maestro Jacinto Faya Viesca respecto a la teoría sociológica considera que, *“debido a la heterogeneidad de las necesidades e intereses colectivos y a la dificultad para homogeneizar las necesidades individuales, adquieren primacía el criterio y la voluntad de los gobernantes sobre los juicios singulares cuando se establecen las prioridades de las necesidades a satisfacer”.*⁵⁷ Es difícil poder homogeneizar las distintas necesidades que tienen los particulares y los grupos sociales, ya que existe la diversidad y la multiculturalidad, de ahí que los gobernantes tengan la gran tarea de fijar y determinar las necesidades públicas, las cuales son complejas ya que no se satisfacen por el Estado solamente de la manera más económica posible, de ahí que el Maestro Giuliani Fonrouge diga: *“La necesidad pública no es aquella que, experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha en la forma más económica por la acción del Estado, sino la que – según criterio de la autoridad – los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio político y es satisfecha con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir”.*⁵⁸

De conformidad a lo anteriormente explicado, se desprende que, para Vilfredo Pareto, la actividad del Estado se dirige no por los intereses y las necesidades de todos los particulares en colectividad social, sino únicamente de aquella parte de la sociedad dominante, la cual establecerá los gravámenes necesarios para tal finalidad, la de ver resuelta sus propias demandas.

⁵⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., p. 7.

⁵⁷ Faya Viesca, Jacinto, op. cit., p. 20.

⁵⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., p. 7.

El *principio social*, es un elemento que se conecta al Estado; dicho pensamiento al igual que Pareto, fue adoptado por otros sociólogos, como son Gino Borgatta en Italia, Gastón Jèze en Francia, Seligman en Estados Unidos, Sensini, D'Albergo, Hugh Dalton, Adriani, Angelopoulos, etc.

Sin embargo, la teoría sociológica tampoco estuvo exenta de múltiples críticas, una de las más importantes fue la de considerar al Estado como un ente “metafísico”, alejado de habitual, negándole su calidad como una entidad real, como bien lo son las empresas, fundaciones, sociedades y corporaciones del derecho privado. Bien está – como expresa el Maestro Giuliani Fonrouge – rechazar las escuelas económicas y tener en cuenta las fuerzas políticas y sociales, pero no es posible desconocer al Estado como ser real; ya que como bien sabemos, el Estado es el sujeto activo de las finanzas públicas y el punto natural, del cual debe partir la ciencia de las finanzas, en su renovación científica que permita el estudio de las relaciones existentes entre el Estado con los contribuyentes.⁵⁹ Otras críticas que podemos destacar es la que realiza Gustavo Del Vecchio, quien solamente se limita a señalar que la concepción sociológica del Estado no es posible, ya que sólo se trata de un mero acercamiento filosófico, por lo que carece de un rigor científico y sólo se concreta a puntos de vista individuales. La realidad es que la tesis sociológica es una realidad y sería una falacia dictaminar tajantemente que el Estado no tenga un elemento social, un principio social que lo relaciona con los individuos que lo conforman.

C. Teoría Política:

Los seguidores de esta teoría, fijan su postura en que el Estado es un ente político de origen, por lo que la actividad que realiza, de igual manera tiene naturaleza política, ya que para llevarse a cabo la actividad estatal se requiere de una serie de toma de decisiones por parte de los gobernantes en relación a los grupos fácticos de poder, para que en consecuencia, con la aplicación de ciertos procedimientos se puedan realizar los

⁵⁹ Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., p. 8.

finés del Estado mediante el reparto del gasto público, procedimientos y fines que también son políticos. Los procedimientos utilizados por el Estado – expresa el Maestro Francisco Cárdenas Elizondo – para procurarse de los recursos necesarios para cumplir con sus fines tienen carácter político, por que se originan de la soberanía del Estado y tienen la característica de ser coercitivos, es decir, obligatorios y de incumplirse por los particulares, el Estado tiene los mecanismos para hacerlos cumplir en pagar las contribuciones en la medida, el tiempo y en el modo que el Estado mismo imponga.⁶⁰

El doctrinario por excelencia de la tesis política de la actividad financiera del Estado es el economista Benvenuto Griziotti, aunque también se distinguen otros teóricos adeptos a esta teoría como Emanuele Morselli. Griziotti estaba convencido de la insuficiencia en las teorías económicas planteadas en la época, así como tenía objeciones en contra de la teoría sociológica de Vilfredo Pareto. El Maestro Giuliani Fonrouge dice: *“Según él [Griziotti], siendo políticos el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos (muchas veces extrafiscales), debe aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política.”*⁶¹ El Maestro Jacinto Faya Viesca aclara que: *“GRIZIOTTI pretendió estructurar un concepto más integral de las finanzas públicas, habiéndole otorgado predominio al elemento político sobre el elemento económico y sociológico.”*⁶²

Para Griziotti, aunque los medios financieros públicos parecen tener una naturaleza similar a los medios económicos, estos difieren en calidad y cantidad, ya que los medios de la actividad financiera pueden ser muy abundantes frente a fines que son, normalmente limitados, mientras que los medios de la actividad económica son más limitados en relación a fines más numerosos. Es decir, para él, la actividad financiera estatal es un medio por el cual el Estado puede cumplimentar sus fines generales, por lo que la orientación general de la actividad financiera del Estado es indudablemente

⁶⁰ Cfr. Cárdenas Elizondo, Francisco, op. cit., p. 13.

⁶¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., p. 9.

⁶² Faya Viesca, Jacinto, op. cit., p. 21.

política. Pueden variar los fines de acuerdo a las distintas corrientes o grupos políticos en distintos países, pero siempre existirán los fines que excedan estas corrientes; de ahí que, para que el Estado pueda ver resuelta la consecución de sus fines, requiere del desarrollo de una ideología propia respecto a sus finanzas públicas.

El Maestro Giuliani Fonrouge cita a Masci, alegando que: *“No es exacto que según esta interpretación la actividad financiera sea exclusivamente de naturaleza política”*.⁶³ Sin embargo, también acota que: *“No es el caso de prescindir de las fuerzas económicas, de las fuerzas altruistas y de las fuerzas morales o de otra especie, sino de admitir el predominio de lo político”*.⁶⁴

De conformidad con lo anterior, podemos apreciar como la teoría política de Griziotti, es correcta en tanto que el ámbito político del Estado es un elemento predominante, más no es el único, ya que comparte el elemento social y económico también, es decir, indudablemente la actividad financiera tiene un carácter político, pero este no puede ser calificado como absoluto. Por lo que muchos autores comenzarán adoptar dos o tres de los elementos, antes citados, como base de sus teorías y de su explicación en torno a la actividad del Estado, ejemplo de ello es Tivaroni, teórico que considera la teoría política de Griziotti superada por la teoría sociológica, y quien citado por el Maestro Giuliani Fonrouge establece que: *“la actividad económica del Estado tiene naturaleza política, pero calificada por principios sociales que predominan en todo Estado y en toda época.”*⁶⁵

1.4.- Justificación, necesidades y fines de la Actividad Financiera del Estado.

En apartados anteriores se ha desarrollado ya lo relativo a la delimitación conceptual de la actividad financiera del Estado, a través del análisis de las diversas

⁶³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., p. 9.

⁶⁴ Idem.

⁶⁵ Idem.

definiciones que desde el plano teórico buscan dilucidar el propósito de dicha actividad, a continuación, se ha procedido al análisis de las posibles perspectivas – económica, política y sociológica – que buscan explicar la naturaleza misma del arte de obtención y aplicación de recursos por parte del Estado; sin embargo, resta profundizar acerca de aquello que da lugar al desarrollo de la actividad financiera del Estado, esto es, acercarnos a una explicación del por qué o cuál es el motivo que justifica la existencia de la misma, así como las necesidades que presenta y sus fines posibles.

Justificar la actividad financiera del Estado, recae en la oportunidad de comprender la situación que guarda éste, como una entidad que es propietaria de un conjunto de riquezas, formadas por las contribuciones que aportan todas las personas bajo su autoridad, contribuciones que no se destinan al Estado de manera voluntaria, sino de manera obligatoria, toda vez que el Estado las establece en ley, en su calidad de autoridad y por su facultad de imperio, además, que puede exigir el cumplimiento del pago de esas cantidades mediante la acción económico coactiva que le reviste, esto es, el Estado tiene las atribuciones y los medios para allegarse de los recursos económicos que por derecho le corresponden aún en contra de la negativa de las personas. Esta justificación, sin duda alguna se relaciona con sus atribuciones, sus fines y las necesidades que busca atender.

El Estado necesita – como ya lo hemos dicho – riquezas para estar en posibilidad de lograr los fines y ejercitar las atribuciones que se le han asignado, entre las cuales encontramos ciertamente la satisfacción de necesidades públicas.

El Maestro Ernesto Flores Zavala refiere *“que el Estado tiene a su cargo la realización de ciertas tareas, variables en el tiempo, pero que corresponden en cada época al pensamiento político de la colectividad y para cuyo cumplimiento requiere bienes muebles e inmuebles, servicios y, por lo mismo, dinero en efectivo”*.⁶⁶ Esto es importante, ya que el Estado tiene que cumplir con ciertos fines, los cuales son

⁶⁶ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los impuestos*, 15ª ed., México, Porrúa, 1984, pp. 12 -13.

determinados por la colectividad mayor en un momento determinado que forman parte del Estado. Así que el Estado, tiene fines propios, en referencia a los fines de los individuos que lo conforman y para lograr cumplir con ellos requiere de un patrimonio propio.

Cuando se trata de justificar a la actividad financiera del Estado, debemos tomar en cuenta que los particulares, personas físicas y morales, que forman el conjunto social, reconocen en el Estado y ceden a éste su soberanía, como un ente supremo que debe conducir mediante su Administración Pública, los ejes necesarios que puedan satisfacer las necesidades públicas de la sociedad en general, atendiendo así sus propios fines estatales encaminados al bien común, al establecimiento y acceso a los servicios públicos de calidad y a la atención de las demandas que los grupos sociales le realicen, etc. En suma, la propia sociedad, también justifica al Estado al reconocer su facultad de imperio en materia económica, para así, determinar el funcionamiento de su actividad financiera, imponiendo a todos los particulares la obligación de contribuir al financiamiento del Estado para que, mediante su administración pública, pueda responder a los retos y necesidades presentes y futuras.

Al hablar de las necesidades públicas, sin duda, hablamos que son el sentido primordial que constituye la actividad financiera del Estado; sin embargo, para adentrarnos a estas necesidades públicas, debemos comprender que existen carencias a las cuales todos los seres humanos nos enfrentamos en lo individual, estas carencias como más básicas son la alimentación, la salud, el vestido, el sustento, un hogar en el cual guarecer, la educación, necesidades morales, espirituales, de esparcimiento, culturales, etcétera. El Maestro Ernesto Flores Zavala define a la *necesidad individual* como: “*aquella que tiene el hombre aun viviendo aisladamente*”.⁶⁷ Ahora bien, así como existen necesidades individuales, que le son propias a los seres humanos de manera aislada y específica, existen algunas otras en las que su realización es imposible si se desea hacer de manera individual, es decir, se presentan necesidades públicas y colectivas, que nacen de la misma vida colectiva en sociedad y se satisfacen por un

⁶⁷ Ibidem, p. 13.

grupo colectivo de personas unido. El Maestro Ernesto Flores Zavala define a la *necesidad colectiva* como: *“aquella que nace o se agrava como consecuencia de la convivencia con otros hombres”*.⁶⁸ Cabe señalar que para este autor, las necesidades públicas recaen en las necesidades colectivas, por lo que la necesidad colectiva puede verse satisfecha, a través de los particulares, sin embargo, muchas veces no es del interés de estos ver satisfechas todas las necesidades colectivas, por lo que el Estado recurre a dar servicios públicos, como parte fundamental de las atribuciones del Estado.

El Maestro Sergio Francisco de la Garza concuerda en que, es deber del Estado satisfacer determinadas necesidades, sin embargo, hace una división específica de las necesidades existentes, clasificándolas en tres, las necesidades individuales, las necesidades colectivas y las necesidades públicas. En cuanto a las necesidades individuales, son aquellas en las que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el Estado. Ahora bien, respecto a las necesidades colectivas, son aquellas que nacen en virtud de la convivencia social, esto es, como individuos, al vivir en sociedad, hacen que surjan determinadas necesidades que derivan precisamente de esa convivencia y es posible notar que determinados individuos no pueden satisfacer sus necesidades de tal manera que se hace necesario proveer a la satisfacción de las mismas. Por último, tenemos a las necesidades públicas que surgen en virtud del nacimiento de la comunidad política en cualquiera de las formas del Estado por lo que se le adjudica a dicho ente el cumplimiento de la tarea de satisfacción de necesidades tales como: conservación del orden interior, defensa exterior, impartición de justicia, etc.⁶⁹ Así y dentro de las funciones de promoción del bien común, el Estado debe procurar satisfacer todas aquellas actividades que conduzcan a la satisfacción de todas aquellas necesidades (sean individuales, colectivas o públicas) cuando por diversas circunstancias las formas sociales inferiores no hayan podido satisfacer esas necesidades.

⁶⁸ Idem.

⁶⁹ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 9.

Cuando hablamos de lo *público*, se da una referencia a lo que es de todos, como colectividad, sin embargo, denota una vinculación directa al Estado, por lo que, al hablar de una necesidad pública, conduce en principio a una exigencia de que su satisfacción se realice por el Estado mismo; lo cual es real ya que la satisfacción de estas necesidades es parte de los fines estatales. Las necesidades públicas nacen correlativamente con la constitución del Estado como una forma de organización política, es decir, las necesidades de carácter público y el Estado no son conceptos ajenos y contrapuestos, sino al contrario, son una ecuación inherente, en donde la necesidad pública es consecuencia de la existencia Estado y no al revés, independientemente de que el Estado en el paso de la historia ha ido asumiendo más funciones exclusivas frente a los particulares.

El Maestro Antonio Jiménez González, dice: *“La necesidad pública o el carácter público de una necesidad está muy vinculado con los fines del Estado. Definidos por el grupo gobernante para un momento histórico determinando los fines del Estado, basta definir éstos y constatar su insatisfacción para concluir que se está ante una necesidad pública”*.⁷⁰ En continuidad a las ideas de este autor, desprendemos un punto válido en la realidad estatal, esto es, que los gobernantes en turno califican las necesidades y les dan carácter de público a aquellas que sean congruentes con las finalidades del Estado en ese momento temporal e histórico, tomando en cuenta la realidad social, el raciocinio y la lógica; por lo que podemos establecer que las necesidades públicas son producto de la historia y de la coyuntura, es decir, son dinámicas y variables en el tiempo.

Una de las notas más relevantes que debe presentar la necesidad para ser calificada como pública – expresa el Maestro Jiménez González – y por ende para que su satisfacción la asuma el Estado como fin propio, *“es la imposibilidad social y política de excluir para su satisfacción a ciertos grupos sociales, sectores o individuos por razones diversas como lo es la incapacidad económica entre muchas otras.”*⁷¹ Es decir,

⁷⁰ Jiménez González, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, 1ª ed., México, Tax Editores, 2014, pp. 53 - 54.

⁷¹ Idem.

que cuando el Estado sufraga ciertas necesidades públicas por medio de los servicios públicos, se ven beneficiadas personas que no contribuyen a sufragar estos servicios, ejemplo de ellos, la seguridad pública, el alumbrado público, el mantenimiento de calles, entre otras más, de ahí, que el Estado no pueda excluir a estos particulares para su satisfacción.

El servicio público, es la parte más importante y relevante de las atribuciones que tiene el Estado para poder dar respuesta y atender a las necesidades públicas que se presentan y de las cuales es garante del interés público. El servicio público es un conjunto de actividades que realiza el Estado con el fin de satisfacer las necesidades públicas de la población, a sabiendas que existen ciertas necesidades que pueden ser cubiertas de manera particular en un servicio privado.

Ahora bien, el tema del Servicio Público no logra un consenso respecto de todos los doctrinarios, sin embargo, el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado repetidamente respecto al tema del servicio público, buscando delimitar las notas características que lo componen, de ahí que cobre relevancia la tesis aislada en materia administrativa cuyo rubro es **SERVICIO PÚBLICO. SUS NOTAS CARACTERÍSTICAS**.⁷² De tal manera que las características del servicio público que podemos señalar son:

1. El servicio público debe consistir en una actividad prestacional, es decir, una actividad que tiende a otorgar a otros una ventaja, un bien, un beneficio, etcétera, de cualquier naturaleza y, por lo tanto, varía el ingreso de quien la recibe o disminuye los gastos en que pudiera incurrir en el supuesto de no recibirlo.

2. Esta actividad es asumida por la administración pública de manera expresa y concreta, lo que significa que es reservada en exclusiva en cuanto a la dirección y organización a un órgano estatal y que el ejercicio de esa actividad requiere de autorización previa del Estado expresada con un acto de autoridad.

⁷² Tesis: XV.4o.8 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 177794, Tomo XXII, julio de 2005, p. 1538.

3. La administración pública realiza la actividad de servicio público en forma directa o indirecta, es decir, valiéndose de la concesión, aunque la legislación mexicana no es consistente en la denominación que otorga a esta figura jurídica, puesto que en algunas leyes administrativas se emplea el término autorización, cuando se refiere a la prestación de un servicio público.

4. El servicio público siempre debe tender a la satisfacción del interés general.

5. El servicio público se presta conforme a un régimen de derecho público, especial y propio que lo particulariza e identifica frente a otras actividades administrativas y cuyas características son su generalidad, uniformidad, continuidad, regularidad, obligatoriedad y subordinación a la administración pública. Por lo tanto, no puede estar sujeto a un régimen de derecho privado en cuanto a su prestación.

El Maestro Ernesto Flores Zavala enfatiza: *“El Estado puede prestar los servicios públicos directamente, o por medio de un organismo descentralizado (Universidad), o por medio de particulares concesionarios”*.⁷³ Cuando hablamos del servicio público, debemos hablar de las personas que hacen operar el sistema público estatal, que se revisten con la calidad de *Servidores Públicos*, recalcando que: *“la acción de una personalidad pública, aunque no siempre sean las personas administrativas las que asuman esta empresa; da lugar a una serie de relaciones jurídicas constitutivas de un régimen jurídico especial, distinto, por tanto, del régimen jurídico general de los servicios privados”*.⁷⁴

El Maestro Jiménez González especifica: *“Los modos de gestión o prestación de los servicios públicos básicamente son dos, bien que el Estado la asuma de forma directa encomendándola a un órgano o institución pública o bien que posibilite que concurren a*

⁷³ Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p. 13.

⁷⁴ Idem.

*ello los particulares, lo que acaece mediante la fórmula de la concesión”.*⁷⁵ Como bien señalan los doctrinarios antes citados, los servicios públicos pueden prestarse directamente por las instituciones públicas del Estado o por los particulares mediante una *concesión*, es decir, aquella prestación de un servicio público que otorga el Estado a un particular para la explotación de bienes del dominio público para la realización de ciertas actividades públicas, por lo que tenemos ejemplos como el del servicio de transporte público, donde una empresa privada o sociedad mercantil presta este servicio, siendo concesionaria del mismo, mientras que el Estado de manera directa otorga otros servicios públicos como el de la impartición de justicia, el de la seguridad pública, etc.

Es orientadora la tesis cuyo rubro dice **CONCESIÓN ADMINISTRATIVA. NOCIÓN Y ELEMENTOS QUE LA INTEGRAN**, mediante la cual podemos determinar que la concesión administrativa es el acto por medio del cual el Estado otorga a un particular la prestación de un servicio público, la explotación de bienes del dominio público, o bien, la realización de ambas actividades, y aun cuando mediante esa figura jurídica se constituye un derecho en favor de aquél, que no tenía, a diferencia de la autorización que permite el ejercicio de uno preexistente, no debe concebirse como un simple acto contractual, sino que se trata de uno administrativo mixto, en el cual coexisten elementos reglamentarios y contractuales.⁷⁶

Así, los primeros consignan las normas a que ha de sujetarse la organización y el funcionamiento del servicio, y que el Estado puede modificarlas en cualquier instante, de acuerdo con las necesidades del servicio, sin que sea necesario el consentimiento del concesionario (horarios, modalidades de la prestación del servicio, derechos de los usuarios, etcétera). Mientras que los segundos tienen como propósito proteger el interés legítimo del concesionario, al crear a su favor una situación jurídica individual que no puede ser modificada unilateralmente por el Estado y que se constituye por las cláusulas

⁷⁵ Jiménez González, Antonio, op. cit., p. 54.

⁷⁶ Tesis: I.4o.A.73 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Reg. 2005171, Tomo II, Libro 1, diciembre de 2013, p. 1109.

que conceden ventajas económicas que representan la garantía de sus inversiones y, con ello, la posibilidad de mantener el equilibrio financiero de la empresa.

Aunado a lo anterior, también se ha pronunciado el Poder Judicial de la Federación respecto al tema de la concesión administrativa, en cuanto a que la concesión debe guardar un equilibrio financiero para que este pueda ser viable, ya que las actividades concesionadas son predominantemente económicas, ya que existen riesgos y beneficios económicos. Por lo que es informativa la tesis aislada cuyo rubro dice **CONCESIÓN ADMINISTRATIVA. SIGNIFICADO DEL EQUILIBRIO FINANCIERO QUE DEBE EXISTIR PARA SU VIABILIDAD.**⁷⁷ Así, la concesión supone que el concedente y el concesionario hagan un ejercicio de predictibilidad de los beneficios probables y las pérdidas previsibles que, en su conjunto, determinan la viabilidad de la operación, para que haya un equilibrio entre las obligaciones que se imponen al particular y los bienes que puede obtener por cumplirlas, y que exista un cierto grado de onerosidad de la concesión, lo cual implica que, en principio, el concesionario no pueda oponerse al cumplimiento de ciertas obligaciones que sean más costosas que las establecidas originalmente, pero en razón del requisito de subsistencia de la ecuación financiera, en ningún caso podría exigirse al concesionario que el costo de la operación impuesto por nuevas medidas determinadas por la autoridad competente, fuera solventado con los ingresos que pudiera obtener al amparo de las tarifas autorizadas o que no pudiera hacer las reinversiones necesarias para la prestación eficaz del servicio o, menos aún, que no obtuviera un rendimiento adecuado por la realización de su actividad económica.

El servicio que presta el Estado ya sea de manera directa o de manera indirecta, mediante la figura de la concesión administrativa, tiene el carácter de *público*, por estar dirigido a la satisfacción de las necesidades de la sociedad conjuntamente.

Por su parte, el Maestro Antonio Jiménez González explica en torno al Servicio Público, que éste será divisible o indivisible en la medida en que este sea susceptible o

⁷⁷ Tesis: I.2o.A.E.44 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Reg. 2013649, Tomo III, Libro 39, febrero de 2017, p. 2177.

no de satisfacer en forma simultánea una necesidad pública y una particular. Es decir, que el servicio público indivisible no satisface necesidades de particulares (privadas), mientras que el divisible puede satisfacer ambas (privadas y públicas) en forma simultánea de modo tal que el particular puede demandar que se le preste el servicio y obligarse a pagar la contraprestación debida, ya sea mediante el precio o alguna suma fijada unilateralmente por el Estado, como sería en el caso de un derecho o una tasa, por decir algunos ejemplos.⁷⁸

Resulta oportuno señalar la relevancia de la satisfacción de estas necesidades en el derecho mexicano, puesto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha encausado en el análisis del *Principio de Justicia Fiscal*, como un criterio garante, en el cual todo lo concerniente a la recaudación debe dirigirse al gasto público y no a la satisfacción de necesidades privadas o individuales, esto a través de la jurisprudencia cuyo rubro es **GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.**⁷⁹

De tal manera que, el principio de justicia fiscal, de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental.

⁷⁸ Cfr. Jiménez González, Antonio, op. cit., p.66.

⁷⁹ Jurisprudencia P./J.15/2009, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, 167496, Tomo XXIX, abril de 2009, p.1116.

Por ende una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

De lo anterior, recalcamos que los tributos que se paguen se deben destinar al gasto público, obligando al Estado a recaudarlos para aplicarlos únicamente para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, lo que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario y público.

El razonamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación busca argumentar la inconstitucionalidad de un tributo siempre que se destine este a cubrir exclusivamente necesidades individuales, puesto que es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, por que es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona, ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

Podemos desprender, además, la naturaleza instrumental de esta actividad, ya que se trata de una actividad que tiene por objeto allegarse de los medios financieros indispensables para el sano desarrollo de las funciones públicas bajo el estricto rigor de la ley. Esta política financiera va encaminada directamente al cumplimiento de una función instrumental del Estado, de importancia económica, que es indispensable para la consecución de las demás actividades estatales.

Es evidente que los ingresos y gastos públicos no constituyen un fin en sí mismos. Son instrumentos, medios para lograr otros fines. La actividad financiera aparece así, sin más, como una actividad instrumental, como una condición para la realización del resto

de las actividades del Estado y como un medio para que éste consiga sus fines. Recordemos que la referencia de la actividad financiera recae en el dinero como instrumento para lograr ciertos fines, por lo que el dinero no es un fin en si mismo, sino al contrario, no es útil para si mismo, no es un bien de consumo, ni de producción, ni tampoco satisface las necesidades de manera directa, sino es un bien de cambio para conseguir otros bienes y acceder a ellos.

El Estado, como hemos visto, debe realizar diferentes funciones para llevar a cabo sus fines, seleccionando las necesidades a cubrir, los objetivos y metas que alcanzar, así como, buscar la obtención, planeación y administración de recursos públicos. El Estado no sólo busca conseguir recursos para sufragar el gasto público, busca además crear políticas que permitan al país crecer y desarrollarse, impulsando, dirigiendo y regulando la economía nacional.

Ahora bien, para ir cerrando el tema de las necesidades que conciernen a la actividad financiera del Estado, debemos puntualizar que a lo largo de la historia se han ido desarrollando formas de pensamiento económico en cuanto a que tipo de necesidades debe atender el Estado, podemos señalar dos, que marcan los extremos, esta son la concepción del Liberalismo y el Socialismo, o en palabras del Maestro Sergio Francisco de la Garza, el Liberalismo Individualista o el Socialismo Estatista, la primera nos dice que el Estado debe atender las necesidades públicas mas ingentes y no proponerse la satisfacción de las necesidades colectivas, ni mucho menos las necesidades individuales; mientras que el segundo, refiere que el Estado debe atender las necesidades públicas y las colectivas, y aun en determinados casos, también las necesidades individuales.⁸⁰

Cuando hablamos de los fines de la actividad financiera del Estado, nos enfocamos en sentido amplio, a la satisfacción de las necesidades públicas y colectivas por parte del Estado, por lo que se requiere de recursos económicos, los cuales el Estado puede adquirir en gran parte gracias a la recaudación de las contribuciones fijadas por el

⁸⁰ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 9.

mismo de manera unilateral, así también, nos referimos a la creación de distintas políticas públicas que permitan el desarrollo nacional y el crecimiento económico del país, siendo el Estado el impulsor, director y regulador. Sin embargo, en la doctrina, el Maestro Giuliani Fonrouge señala respecto a los fines de la actividad financiera, que existe una oposición entre el *neutralismo* y el *intervencionismo* de las finanzas públicas; o, como también se dice, si los fines de estas finanzas públicas, debe proponerse exclusivamente a la obtención de recursos (fin fiscal) o si, además, les corresponde perseguir finalidades de naturaleza económica y social (fines extrafiscales). El tema de la finalidad fiscal y extrafiscal, se vera más adelante; sin embargo, este autor advierte que el asunto reconoce su origen en la misión que se le atribuya al Estado, es decir, si este debe ser un mero espectador de los problemas que se plantean en materia económica y social, adoptando un carácter pasivo y estático; o, por el contrario, si se establece que debe actuar positivamente en ellos con el fin predeterminado de encauzarlos en cierto sentido, entonces aquella actividad tendría un carácter activo y dinámico.⁸¹

Por último y en referencia a las funciones del Estado, como ente organizado, se ha dicho que todas ellas son de naturaleza política y debe asumirse dicha naturaleza para la toma de decisiones; dentro de las funciones y sus actividades se encuentran aquellas referentes a la captación y asignación de recursos con que el Estado financia su mandato; le corresponde obtener los fondos necesarios para su gestión. De este modo el Estado no sólo está orientado al cumplimiento de sus leyes fundamentales y sus objetivos políticos; además dirige su actividad diaria hacia grandes objetivos sociales como económicos y a la consecución de medios para alcanzarlos: las erogaciones que realiza la administración y gestión de los recursos patrimoniales, constituyen precisamente la actividad financiera.⁸²

⁸¹ Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., p. 15.

⁸² Cfr. Soto Rangel, Apolinar, "Finanzas Públicas y las Funciones del Estado", *Investigación y Ciencia de la Universidad Autónoma de Aguascalientes*, núm. 37, enero – abril de 2007, p. 46.

1.5.- Fases de la Actividad Financiera

Hemos señalado en párrafos anteriores, que la actividad financiera del Estado engloba tres momentos importantes y distintos:

- a) El de la obtención de los ingresos, para poder hacer frente a las necesidades públicas, a través del gasto público para cumplimentar sus fines; esto, mediante la recaudación de las contribuciones impuestas por éste de manera unilateral y que estamos obligados a contribuir, así también por la explotación de su propio patrimonio (explotación, arrendamiento, compraventa de sus bienes), etcétera;
- b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de su patrimonio, ya que el Estado una vez que obtiene los ingresos públicos que requiere, necesita administrarlos de manera responsable para posteriormente aplicarlos a su debido destino como lo es el gasto público;
- c) El gasto público, es decir, las erogaciones necesarias del conjunto de ingresos obtenidos por el Estado, previamente administrados, para el mantenimiento de sus funciones, el cumplimiento de sus fines, el atender las necesidades públicas a través de la prestación de los servicios públicos y demás tareas que el Estado haya adquirido.

Vale la pena aclarar que, en nuestra opinión, los momentos señalados en el párrafo anterior, no los consideramos como las fases de la actividad financiera del Estado en sentido estricto, sino que nos adherimos al pensamiento del Maestro Héctor B. Villegas,⁸³ al señalar que las fases de la actividad financiera parcialmente diferenciadas serán:

⁸³ Cfr. Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ª ed., Buenos Aires, Ediciones De Palma, 2001, p. 10.

- a) La planeación, planificación o medición de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el instituto denominado presupuesto;
- b) La recaudación, la obtención de los ingresos públicos, lo cual implica la decisión respecto de la forma de obtenerlos, así como también el análisis sobre los cuales serán las consecuencias de esta actividad sobre la economía en general;
- c) La aplicación o inversión de tales ingresos, o sea, las erogaciones con sus destinos prefijados, actividad que también supone un análisis sobre los efectos que dichos gastos producirán en la economía.

1.5.1.- Planeación

La primera fase de la actividad financiera del Estado implica, de una manera simple y llana la determinación de necesidades, lo cual implica que, mediante un proceso de observación de los problemas existentes en una sociedad, estos, se plasmen en planes y programas, lo cual no es otra cosa que la planeación del Estado.

Para que el Estado pueda realizar sus objetivos, - expresa el Maestro Giuliani Fonrouge – debe coordinar su actividad económico-financiera, aparte de la jurídica, mediante la preparación y ejecución de un plan económico, que es esencial para la realización de aquellas finalidades.⁸⁴ La planificación que expresa la política general del Estado, determina los objetivos que busca alcanzar en un determinado plazo, así como los medios a emplear para tal efecto.

El Maestro Sergio Francisco de la Garza dice: *“Planificar significa reducir las posibles alternativas a aquellas que son compatibles con los medios de que se dispone.*

⁸⁴ Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., p. 19.

*Planeación es la actividad de hacer planes de acción para el futuro y programación es la selección cuidadosa de fines y medios apropiados para alcanzarlos”.*⁸⁵

De una excelente planeación, bajo el rigor de la ley, depende la buena o mala aplicación de los ingresos públicos, así como la oportunidad de que el Estado satisfaga sus funciones, sus fines y con ello las necesidades de la sociedad. La planeación permite que los gobernantes prevén, tomen decisiones y alternativas allegándose de los conocimientos técnicos, concretos y especializados, de manera objetiva con base en los hechos y la realidad que se viven en una época y momento determinados.

La planeación, es un proceso muy importante en todas las actividades del Estado, pero sobretodo, en la actividad financiera, ya que se trata del manejo de los recursos públicos, por lo que esta planeación necesariamente se vuelve una estrategia política para el desarrollo del país, en donde se crean planes, programas de desarrollo y proyectos que deben ponerse en práctica, ya que no sirve de nada si el Estado no pone la planeación en acción, a través de todo un conjunto de actividades que tengan como resultado cambiar la realidad estatal y lograr los objetivos planteados previamente; pero es a través de los programas de gobierno en donde se plasman verdaderamente, la utilización de los recursos requeridos para cumplir objetivos a corto, mediano y largo plazo.

A pesar de haberse esbozado los elementos relacionados con la planeación no queda aún del todo claro cómo es que este proceso trasciende al proceso de obtención de recursos que es precisamente la fase intermedia entre la planeación y la recaudación. Esta fase intermedia, se encuentra precisamente relacionada con el planteamiento del cómo y de dónde se obtendrán los recursos para cubrir las necesidades que ya se han determinado, esto es el terreno del presupuesto. El *presupuesto*, como parte fundamental de la planeación, en razón de representar una previsión contable del destino de los ingresos que se esperan obtener en un ejercicio dado, por el lado de los gastos, es decir, el presupuesto retiene y conserva el valor de una autorización cuantitativa,

⁸⁵ De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 98.

cualitativa y temporal abarcando aspectos como la gestión, el empleo y la contabilidad de los ingresos públicos. Este instrumento representa un plan económico, junto con el plan de ingresos del Estado, de la actividad financiera en el que se ordenan las necesidades públicas que se deben atender.

1.5.2.- Recaudación

La segunda fase plenamente diferenciada de la actividad financiera del Estado, consiste en la recaudación, de recaudar, proveniente del latín *recapitare*, que se decía de cobrar o pedir efectos o caudales. La recaudación engloba la parte fundamental de la actividad estatal para sufragar los gastos públicos, esto es, allegándose de los recursos o ingresos públicos de carácter fiscal destinados para ello; es decir, la recaudación es el proceso administrativo o conjunto de actos ordenados que lleva a cabo el Estado a través de su administración pública para la realización de un fin, que es erogarlo posteriormente al gasto público para la satisfacción de las necesidades públicas; en este caso, el Estado buscará el cobro de los créditos fiscales a su favor, a través de recaudar las contribuciones que deben enterarle los particulares de manera obligatoria por ser impuestos unilateralmente por éste bajo su potestad de imperio y bajo el rigor de la norma. Esta parte de una lógica primordial, se requiere necesariamente de un flujo de capital constante para atender los servicios públicos que requiere y exige la población.

Los ingresos públicos, son la esencia principal de la fase de la recaudación, para ello, debemos tener claro que estos ingresos públicos son los recursos económicos, normalmente en dinero, que percibe el Estado y todos sus entes públicos, con la finalidad de poder financiar el gasto público y hacer frente a las necesidades públicas y retos que se le presenten. Debemos tener en cuenta que cuando hablamos de un ingreso público, existen tres características:

- 1.- El ingreso público en su mayoría es en una cantidad de dinero, sin embargo, pueden existir los ingresos en especie para cubrir una deuda tributaria.

2.- Quien recauda estos ingresos públicos y quien los utiliza es el Estado.

3.- Su objetivo es el financiamiento al gasto público con la finalidad de que el Estado pueda hacer frente a sus fines y a las necesidades de carácter público.

Los ingresos públicos tienen un doble carácter, los ingresos ordinarios y los ingresos extraordinarios:

- **Ingresos Ordinarios:** Son aquellos que percibe el Estado en un ejercicio fiscal (en un año, de enero a diciembre) para con ellos hacer frente a los gastos públicos planeados para ese mismo ejercicio.⁸⁶
- **Ingresos Extraordinarios:** Son aquellos que percibe el Estado en condiciones especiales, cuando acontece alguna circunstancia que haga necesaria esa percepción.⁸⁷ En estos casos el Estado durante ese mismo ejercicio fiscal, establece o proyecta un plan extraordinario tendiente a la obtención de estos ingresos, y que cesa su aplicación cuando la causa de su origen desaparece. Ejemplo de ello son catástrofes, políticas de salud pública emergentes, guerras, etc.

De igual manera, dentro de la doctrina, podemos clasificar a los ingresos públicos en ingresos originarios e ingresos derivados:

- **Ingresos originarios:** Son aquellos que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de la explotación que éste hace de ellos de manera directa o indirecta.⁸⁸

⁸⁶ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela, Derecho Financiero Público, 1ª ed., México, Mc Graw-Hill, 1995, p. 14.

⁸⁷ Ídem.

⁸⁸ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 114.

- **Ingresos derivados:** Son aquellos que el Estado recibe por parte de los particulares y que no provienen de su propio patrimonio. Son ingresos derivados de los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos y los empréstitos.⁸⁹

También, atendiendo a la naturaleza misma de los ingresos públicos podemos dividirlos en ingresos financieros y en ingresos fiscales:

- **Ingresos Financieros:** Son aquellos que percibe el Estado, por la explotación de sus bienes propios o por alguna otra actividad que, en su carácter de persona moral de derecho público, sea susceptible de ser realizada para atender sus requerimientos. Por ejemplo, cuando el Estado recurre a créditos públicos, a empréstitos, emisión de moneda, todos los instrumentos económicos públicos que requiera el Estado para hacer frente a los gastos públicos. También son ingresos financieros, cuando el Estado obtiene recursos en su calidad de persona moral en el derecho privado, cuando, por ejemplo, enajena sus propios bienes, cuando obtiene utilidades de empresas que pertenecen al Estado, y que desde luego no corresponden a sus funciones propias de persona moral de derecho público.⁹⁰
- **Ingresos Fiscales:** Son aquellos que percibe el Estado, que se derivan de la aplicación de una ley de naturaleza fiscal, y además son susceptibles de ser sometidos a un procedimiento de ejecución que consiste en que, si la persona no cubre voluntariamente las prestaciones determinadas a favor del Estado, puede iniciarse en su contra un procedimiento administrativo de ejecución que consiste en el embargo de sus bienes, y su remate para, con el producto que se obtenga, satisfacer el adeudo.⁹¹

⁸⁹ Ibidem, p. 115.

⁹⁰ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela, op. cit., p. 15.

⁹¹ Idem.

1.5.3.- Aplicación

La aplicación es la tercera fase de la actividad financiera del Estado, consiste en la obligación del Estado de aplicar o erogar los ingresos públicos recaudados por él en su conjunto, para destinarlos al Gasto Público previsto con anterioridad en un plan de presupuesto de egresos, para hacer frente a las necesidades públicas, tanto previstas y seleccionadas por éste como a la que exige la comunidad, a sus programas gubernamentales y al correcto funcionamiento de sus servicios públicos. Para ello se requiere de un estudio de las problemáticas que se relacionan con los bienes que el Estado busca obtener, así como la manera de hacerlo y la forma de distribuirlos y repartirlos. Por tanto, el instrumento material y principal de la aplicación de los recursos económicos es el gasto público; que como herramienta pública cobra una gran relevancia ya que contribuye a regular la actividad económica del país si se realiza de manera objetiva, juiciosa y oportuna, logrando así la generación de bienestar social para todos y el crecimiento económico.

La aplicación de los recursos públicos también recae en toda la administración pública del Estado, así como en todos sus niveles de gobierno (federal, estatal y municipal), ya que las erogaciones que se realizan de toda la recaudación son para el ejercicio debido de sus funciones, dichas erogaciones se deben someter siempre a un procedimiento de planeación, programación y finalmente de aplicación.

La programación es importante para una exitosa aplicación, el Maestro Sergio Francisco de la Garza al respecto señala que la programación se desarrolla a través de un proceso que tiene cuatro etapas: A) Formulación; B) Discusión y Aprobación; C) Ejecución y D) Control y Evaluación.⁹² Esto es importante, toda vez que no podemos hablar de la aplicación de los recursos económicos de naturaleza pública para encauzarlos a sus debidos fines dentro del gasto público si previamente no se realizo por parte de los órganos del Estado, una programación previa de dichos recursos, para ver la viabilidad y éxito de los mismos.

⁹² Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 98.

CAPITULO II

LAS CONTRIBUCIONES Y SU BASE CONSTITUCIONAL

*En este mundo solo hay dos cosas seguras:
la muerte y pagar impuestos.*

Benjamín Franklin

La parte esencial de la materia fiscal son las contribuciones, ya que se vuelven la vía prioritaria de ingreso del Estado, por ende, son parte fundamental de su actividad financiera, además que, precisamente a través de las contribuciones que estamos obligados a pagar los gobernados, se sufragará el gasto público para mantener los servicios públicos y buscar la satisfacción de las necesidades sociales, públicas y colectivas.

En primer lugar, abordaré la concepción de la contribución en un sentido general, determinando así su definición, sus elementos y características particulares y esenciales del mismo, delimitando así su naturaleza constitucional y legal. Así mismo, explicaré la clasificación las contribuciones en nuestro ordenamiento jurídico nacional, detallando las particularidades de cada una, acorde a la clasificación que hace el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación y la doctrina de la materia, es decir, explicar qué son los impuestos, las contribuciones de mejoras, las aportaciones de seguridad social y los derechos, así como las características propias de cada uno.

Posteriormente, me adentraré al análisis de los principios constitucionales en materia fiscal que deben regir a las contribuciones y que se derivan del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, refiriéndome, entre otros, a cuatro principios fundamentales, el principio de legalidad, de proporcionalidad, de equidad y de destino al gasto público, analizando cada uno de ellos y determinando sus particularidades, de igual manera, expondré como se relacionan dichos principios con los contribuyentes y como se busca que a través de ellos exista una justicia fiscal o tributaria, marcando así los límites del actuar del Estado.

Finalmente, en este capítulo, terminaré por abordar el tema de la finalidad de las contribuciones, es decir, hacia donde deben dirigirse las contribuciones que recauda el Estado y cuál es la razón de ser, el sentido ontológico de que se creen cierto tipo de contribuciones, estos fines prácticamente los trataré en dos vías, los fines fiscales o recaudatorios y los fines extrafiscales, determinando así sus características por separado, para comprender su importancia y diferencias. Sin embargo, desarrollaré más el tema de los fines extrafiscales, estableciendo así su fundamento, sus límites y los tipos existentes, por ser de natural importancia para este trabajo de investigación.

2.1.- Definición de contribución

¿Qué es contribuir?, de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, contribuir se refiere o es “*dicho de una persona: dar o pagar la cuota que le cabe por un impuesto o repartimiento*”⁹³, en términos generales contribuir es un verbo, una palabra que se traduce en una acción, es decir, en un hacer, en donde se apoya, se colabora, se aporta, se ayuda, se asiste, se auxilia a algo o a alguien; en términos económicos–fiscales, se paga o se salda una obligación tributaria a un ente público, al Estado; se tributa al erario público. Cuando hablamos de contribuir, necesariamente observamos que hay una relación entre dos personas (física o moral), por mínimo, en donde una persona realiza una acción para beneficio de la otra, fiscalmente hablando, una persona se obliga a pagar una cantidad económica al Estado, es decir, existe una relación jurídica contributiva, un sujeto pasivo (el obligado o deudor) y un sujeto activo (el acreedor); recordemos que esta obligación fiscal se establece de manera unilateral por el Estado, a través de la ley, con carga para sus residentes, personas físicas o morales, donde se le deben pagar contribuciones a los que tiene derecho como ente de Derecho Público para así cumplimentar sus fines.

⁹³ Real Academia Española, “*Diccionario de la Lengua Española*” [en línea], < <https://dle.rae.es/contribuir>>, [consulta: 2 de octubre, 2020].

Sin embargo, no basta tener claridad solamente por cuanto hace a la acción de contribuir al Estado, sino que, se abre otro cuestionamiento más importante que el anterior y este es el ¿por qué o para qué contribuir?; como señalamos en el capítulo anterior, el Estado realiza toda una serie de actividades a través de la administración pública, con la meta de cumplir ciertos fines que se le presentan de acuerdo a la época y circunstancias dadas, que también exige la sociedad, elemento primordial del mismo Estado; una de estas actividades es la financiera, la cual busca obtener los ingresos públicos para poder destinarlos a los gastos públicos y así hacer frente a estas necesidades; sin embargo, debemos recordar que el Estado como persona moral pública, no puede producir los recursos económicos por sí mismo ni allegarse de estos por sí solo, como lo puede hacer una persona física o moral en el ámbito privado, en negociaciones de carácter mercantil, etc., aunado a lo anterior, el Estado tiene su origen en la necesidad de una representación, de protección a la sociedad, garantizar la legalidad, la seguridad nacional e impartir servicios públicos que permitan atender las exigencias de la comunidad; es por ello y de tal suerte, que el Estado necesita de recursos económicos para poder llevar acabo estas tareas, y estos recursos los obtiene mediante ingresos que recibe de parte de la sociedad, de las personas físicas o morales, que coadyuvan con el Estado contribuyendo al gasto público de una manera obligatoria, de manera unilateral mediante el establecimiento en la ley, y en una conciencia fiscal colectiva, ya que contribuimos al Estado para sus ingresos, toda vez que requerimos nos proporcione solución y atención a nuestras necesidades mediante la instauración de servicios públicos de calidad, que nos proporcionen bienestar social o el bien común.

De ahí que, el Maestro Carlos Alberto Ortega Carreón, justifique el por qué contribuir al Estado de la siguiente manera: *“Contribuir es proporcionarle al Estado los recursos económicos necesarios para que éste, a su vez, nos provea los servicios y bienestar que reclamamos día a día”*.⁹⁴

Se contribuye al Estado, en razón de la idea de un bienestar social, con repercusión positiva en lo individual y en lo colectivo, de ahí que exista una conciencia

⁹⁴ Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, 1º ed., México, Porrúa, 2009, p. 21.

fiscal colectiva en el contribuyente. La *conciencia fiscal colectiva*, es un concepto propio, que considero es sumamente importante a la hora de tratar el tema de las contribuciones, toda vez que la *conciencia* es un concepto relativo a la parte intrínseca del ser humano, de su mente y su psique, que determina su comportamiento ante sí mismo y ante la sociedad, dicha conciencia permite a los seres humanos tomar decisiones y acciones de manera responsable, de conformidad con la concepción que tenga del bien y el mal, tomando en cuenta sus valores y sus principios; estas decisiones se ven marcadas por una carga social, por sus propias ideas y emociones, además, por el conocimiento que adquiere de su relación con la sociedad donde vive y con su realidad, propiciando así, que de tener una conciencia adecuada busque en todo momento su bienestar y estabilidad personal, pero también, el bienestar y estabilidad de los demás, es decir, de la colectividad. Es por ello, que cuando hablamos de la *conciencia fiscal colectiva*, nos referimos a aquella aptitud intrínseca del contribuyente, que, a consecuencia de sus principios, sus valores y sus ideas, cumple sus deberes tributarios de conformidad a la ley y paga sus contribuciones al Estado de manera voluntaria, independientemente de que los demás lo hagan o no, toda vez que sabe que al hacerlo contribuye a generar un bienestar para sí mismo, su familia, y también para la colectividad en general. Por tanto, para generar una mayor conciencia fiscal colectiva en los contribuyentes, se requiere de un actuar ético y responsable por parte del Estado en el manejo de los recursos públicos, destinándolos correctamente al gasto público establecido, para que esa conciencia no se vulnere en dirección a la evasión, propiciando así una hartazgo o fatiga fiscal.

La Doctora Sonia Venegas Álvarez señala que: *“La contribución es aquella obligación legal de derecho público creada a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y la equidad.”*⁹⁵ Por su parte, la Doctora Gabriela Ríos Granados señala que debe entenderse a la contribución como *“una aportación que el Estado tiene derecho a percibir sin la cual sería imposible que el Estado de derecho funcione y sufrague sus gastos*

⁹⁵ Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, 1º ed., México, Oxford University Press, 2014, p. 4.

*públicos.*⁹⁶ Asimismo, la Doctora Doricela Mabarak Cerecedo define a las contribuciones como “*los ingresos que el Estado recibe y, en su caso, exige en su carácter de persona moral de derecho público, con apoyo en una ley tributaria y los destina a satisfacer los gastos públicos.*”⁹⁷ De los conceptos previos citados, podemos destacar que en la doctrina las contribuciones se definen como una obligación legal, como una aportación al Estado o como un ingreso que el Estado recibe, sin embargo, como indicamos en el párrafo anterior, no existe una definición tal cual en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de contribución o contribuciones, ni una realmente correcta en la legislación, sin embargo, encontramos elementos y principios fundamentales que se encuentran en nuestra carta magna y que tienen que ver con la materia fiscal o tributaria.

En el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal, se establece que es obligación de todos los mexicanos, el contribuir para los gastos públicos, tanto a nivel Federal, Estatal, de la Ciudad de México de los Municipios en que residan, de una manera proporcional y equitativa de conformidad a lo que dispongan las leyes fiscales.

Como se aprecia de la disposición constitucional, obtenemos ciertos elementos como son la obligación, el contribuir, la Federación, los Estados, incluida la Ciudad de México, y los Municipios donde residan las personas, así como los principios de equidad, proporcionalidad, legalidad y destino al gasto público, elementos que analizaremos posteriormente, principios que nos permiten aproximarnos al concepto de la contribución o tributo, elementos que han utilizado los doctrinarios para definir a la contribución, como han sido las Doctoras Sonia Venegas, Gabriela Ríos y Doricela Mabarak, entre muchos otros autores. En suma, podemos definir a la **contribución o tributo** como aquella prestación económica en dinero o en especie, que tiene derecho a percibir el Estado como persona de derecho público a nivel Federal, Estatal y Municipal, nacida de una obligación constitucional y establecida en una ley, de manera proporcional y equitativa para destinarlo a la finalidad correspondiente para la que fue creada.

⁹⁶ Ríos Granados, Gabriela, *Derecho Tributario. Parte General*, 1º ed., México, Porrúa – UNAM/Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, (Cultura Jurídica, No. 14), p. 13.

⁹⁷ Mabarak Cerecedo, Doricela, op. cit., p. 59.

Por su parte, en el Código Fiscal de la Federación, se señala, si lo podemos llamar así, una mala definición (que en lo personal considero que no es tal, más bien es una clasificación), incompleta ya que en el artículo 2 de este ordenamiento, se precisa que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; sin embargo, abordaré este tema mucho más adelante; aunado a lo anterior, de lo que se comprende como una contribución concreta, sólo se precisa en su artículo 1º, que las personas físicas y las personas morales, están obligadas a contribuir al Estado para los gastos públicos de conformidad a las leyes fiscales respectivas.

Se destaca que ahora no sólo todos los mexicanos tienen la obligación de contribución, sino, además, se precisa que deben contribuir las personas físicas y personas morales. También podemos referirnos a los extranjeros que de alguna u otra manera tengan su fuente de riqueza dentro del territorio nacional.

Características de los tributos o contribuciones

Las contribuciones tienen ciertos elementos o características esenciales que los delimitan y distinguen, dichos elementos permiten un acercamiento y esclarecimiento de su naturaleza, es por ello que podemos desprender de los conceptos de tributo o contribución, antes señalados, las siguientes particularidades:

- Carácter de Derecho Público

El tributo tiene la característica de ser público, de ahí que se constituya como parte del Derecho Público, y esto es así porque en la obligación tributaria, el sujeto activo o acreedor de la prestación patrimonial denominada *tributo* es el sujeto de Derecho Público por excelencia, nos referimos al Estado; además, este es el único que tiene las facultades necesarias para poder ejercer su derecho de crédito sobre los sujetos pasivos o

deudores (los contribuyentes) para poder cobrarse esas prestaciones patrimoniales, aún en contra de su voluntad, siempre en apego a la ley.

Sin duda alguna, los tributos son la fuente principal de los ingresos públicos del Estado, los cuales se establecen de manera unilateral y los obtiene en virtud de su soberanía, de su facultad de imperio; de ahí que no se puedan concebir como una prestación patrimonial del Derecho Privado, en donde los ingresos privados se obtienen mediante los negocios jurídicos de los particulares y se rigen bajo la voluntad de los mismos en una igualdad de condiciones ante la ley.

- **Una obligación personal**

El derecho es un producto cultural y dinámico, el cual se forma mediante un conjunto de instituciones, principios y normas jurídicas que regulan la vida de todos los seres humanos en sociedad y en relación a su entorno que lo rodea, es decir, el derecho marca las pautas y los límites de las relaciones de los seres humanos, buscando la protección de sus derechos, donde no se vulnere su esfera jurídica, ni por particulares ni por la autoridad misma, pero también estableciendo las obligaciones que deben de cumplir los seres humanos, como lo es el cumplimiento a la ley o norma jurídica, para alcanzar una vida digna y justa. Aunque para ello, se requiere muchas veces de la coacción por parte de un ente superior, es decir, la autoridad del Estado. Normalmente cuando hablamos del derecho, hablamos que el derecho es coactivo, ya que lo que dicta la norma, obliga a todos los que estamos bajo su alcance y bajo su precepto particular. Ahora bien, ¿qué es una obligación?, la obligación es un vínculo jurídico o una relación jurídica entre una persona denominada deudor o sujeto pasivo, la cual tiene por objeto, el deber jurídico de un dar, de un hacer o de no hacer a favor de otra persona, de derecho privado o de derecho público (el Estado), denominada acreedor o sujeto activo, en un tiempo, en una forma y un modo determinados.

El derecho, a través de sus normas jurídicas, establece vínculos jurídicos para las personas, ya que sólo a ellas se les puede obligar jurídicamente, marcando y definiendo

el contenido de estas, sus alcances, sus obligaciones, sus fundamentos, etcétera. El Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, señala concretamente que: *“De ninguna manera existen relaciones con las cosas, ya que éstas, por ser propiedad de las personas, sirven como garantía en el cumplimiento de sus obligaciones. Así la obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico – tributaria, es de naturaleza personal.”*⁹⁸

De conformidad con el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, existe una obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público del Estado, lo cual se traduce en un imperativo para todos los contribuyentes, luego entonces, no esta a opción del deseo de las personas el contribuir o no, es decir, es una obligación de dar que se desprende literalmente de nuestra norma suprema fundamental, en donde los contribuyentes son los sujetos pasivos y el Estado es el sujeto activo en esta relación jurídico – tributaria, y que debemos atender, de lo contrario el Estado podrá obligarnos a cumplir de manera coactiva, ya que como hemos señalado en párrafos anteriores, las contribuciones se establecen por el Estado en uso de su facultad de imperio, de manera unilateral, es por ello, que desprendemos que al hablar de una contribución, hablamos de una obligación particular y personal.

En un Estado de Derecho – expresa el Maestro Antonio Jiménez González – *“tal poder de imperio (del Estado) que está en la base de los tributos, ha de discurrir con sujeción al orden jurídico, no se está por tanto ante la puesta en ejercicio de un poder arbitrario.”*⁹⁹

Todo lo anterior nos lleva a concluir que las contribuciones se conciben como una prestación coactiva, que se impone por nuestra constitución y por la ley, sin tomar en cuenta la voluntad de los contribuyentes como obligados, toda vez que sólo basta con la

⁹⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 3ª ed., México, Editorial Limusa, 1988, p. 61.

⁹⁹ Jiménez González, Antonio, op. cit., p. 220.

realización del supuesto de hecho que marca la normatividad, para que nazca la obligación fiscal.

- **Una prestación en dinero o en especie**

En el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna se señala que los mexicanos debemos contribuir para los gastos públicos, es por ello, que inmediatamente debemos pensar que la única manera de contribuir al Estado para que pueda hacer frente a las necesidades públicas y a sus fines, es mediante un financiamiento económico, que se traduce en que el tributo o contribución debe ser en una suma de dinero, ya que es a través de este, como bien de intercambio por excelencia de bienes y servicios en nuestra economía actual, que el Estado podría solventar esos gastos públicos; sin embargo, puede darse excepcionalmente el caso de que el pago se haga en especie, es decir con la entrega de otro bien, no en dinero.

La prestación fiscal debe ser en dinero, con excepción de que pueda ser en especie en ciertos casos concretos, ya que de no ser de esta manera no se podría dar cabal cumplimiento al mandato constitucional y su finalidad de ser un medio de financiamiento del gasto público. Si el pago fuera en especie en cualquiera de los casos o a elección arbitraria de todos los contribuyentes, sería imposible para el Estado hacer frente a las tareas y sus fines a realizar, ya que no podemos creer que el Estado pague a sus proveedores, a sus empleados, a sus servidores públicos o indemnice con bienes muebles, como automóviles, obras de arte, alimentos, etcétera.

Sin embargo, hacia 1967 el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967 preveía ya en el artículo 2 la posibilidad de contribuir en especie. Pero, actualmente, de manera unánime en la teoría tributaria ya se ha establecido que la contribución o tributo persigue en esencia misma una prestación pecuniaria, en dinero, ya que los ingresos públicos se entienden de esa manera económicamente, mediante recursos monetarios. Por ejemplo, el Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez señala que *“cuando se habla de que la aportación es para*

gastos, solo podremos pensar en que será de naturaleza pecuniaria".¹⁰⁰ Así también, el Maestro Antonio Jiménez González concluye que: *"Por tanto, para que haya tributo se requiere como condición necesaria, mas no suficiente, la entrega a la Administración Pública de una suma de dinero y excepcionalmente de bienes"*.¹⁰¹

- Su destino va encaminado a cubrir los gastos públicos

Tradicionalmente la teoría ha venido sosteniendo que una determinación o nota básica del concepto tributo o contribución estriba en el destino a la financiación de los gastos públicos o de las necesidades colectivas. Es un mandato constitucional, ya que en el ya referido artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna se establece explícitamente que los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, los Estados, la Ciudad de México y Municipios en que residan, y esta es la esencia de que exista esta institución con un carácter contributivo, que se diferencia de otras figuras de prestación económica, que aunque también contengan el principio de coacción, carecen de la finalidad de constituir el financiamiento del gasto público de manera directa.

La causa determinante – acota el Maestro Antonio Jiménez González - desde la perspectiva constitucional, de la existencia de los tributos son los gastos públicos, de lo que se sigue en principio que de no existir éstos no habría necesidad de que aquéllos se exigieran.¹⁰² Por su parte, el Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez refiere respecto a esta característica que: *"...el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los tributos"*.¹⁰³ Aunque más adelante aclararía que: *"...de la masa global de los ingresos tributarios se harán las aplicaciones a aspectos*

¹⁰⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, op. cit., p. 62.

¹⁰¹ Jiménez González, Antonio, op. cit., p. 220.

¹⁰² Cfr. Jiménez González, Antonio, op. cit., p. 220.

¹⁰³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, op. cit., p. 62.

*particulares del gasto público, aunque existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un particular...siempre apoyados en una disposición legal”.*¹⁰⁴

Ahora bien, cuando hablamos del carácter contributivo que caracteriza al tributo como institución, no implica que los tributos puedan ser utilizados y destinados con otros propósitos o fines, que puedan llegar inclusive a alcanzar otros objetivos diferentes al de la sola recaudación para el gasto público, ya que en los modernos estados de Derecho – expresa la Doctora Sonia Venegas Álvarez – el gasto público es entendido y canalizado más allá de la sola recaudación, comprendiendo también el desestímulo o incentivo en determinadas áreas de la economía nacional, de tal modo que el Estado pueda establecer contribuciones, no sólo con un mero afán recaudatorio, sino con fines distintos a los que la doctrina ha denominado *finés extrafiscales*, esto es así, ya que como tributos que siguen siendo con fines extrafiscales, no pretenden una finalidad recaudatoria pero si conseguir objetivos concretos como en materia de salud, comerciales, ambientales, entre algunos otros.¹⁰⁵

- **Carácter ex - lege**

Una de las características que guardan las contribuciones muy particularmente, es aquella que se enuncia mediante el latinismo “*nullum tributum sine lege*” (no hay tributo sin ley), y es que estas sólo pueden provenir de la ley, característica que se vuelve un mandato constitucional que establece la exigencia de que las contribuciones sólo se pueden imponer por medio de una ley, en concreto del artículo 31 fracción IV, de nuestro ordenamiento constitucional ya multicitado, en donde se señala que los mexicanos estamos obligados a contribuir a los gastos públicos así de la Federación, los Estados, la Ciudad de México y los Municipios en que residan de manera proporcional y equitativa que *dispongan las leyes*, lo que implica que los elementos esenciales y configurativos del tributo o contribución deben encontrarse recogidos y señalados en la ley, propiciando así la comprensión de que los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria (los

¹⁰⁴ Idem.

¹⁰⁵ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., p. 5.

contribuyentes), sólo estarán obligados jurídicamente a contribuir si el tributo se encuentra en la ley, de manera material y formal, con todos sus elementos correspondientes.

Existen obligaciones que nacen por la voluntad de los particulares, entre ellos, volviéndose partes en esa obligación; sin embargo, existen obligaciones que nacen por la ley y no están sujetas a la aprobación o no de los particulares, ya que las establece el Estado, y la contribución evidentemente es una obligación *ex lege* (por la ley) – expresa la Doctora Sonia Venegas Álvarez – ya que la ley establece cuándo y quién es el obligado al pago, por tanto esta característica es esencial en la definición de la contribución.¹⁰⁶ Ahora bien, al ser obligaciones jurídicas los tributos, como hemos mencionado anteriormente, gozan de la característica de la coactividad, por lo que, si no se llegan a cumplir por los contribuyentes de manera voluntaria, se realizará su cumplimiento de manera coactiva, mediante el uso de la fuerza del Estado, toda vez que, la coacción surge de la ley misma y no por la voluntad autoritaria del Estado.

Se ha dicho también que los tributos constituyen obligaciones *ex – lege*, ya que, como bien señala el Doctor Sergio Francisco de la Garza, *“la fuente de ellas está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la Ley (presupuesto, hecho imponible, hipótesis de incidencia) y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis”*.¹⁰⁷

En nuestro derecho mexicano, las cargas tributarias para los gobernados se deben encontrar previstas en la ley, y esto ocurre gracias al acto creador del tributo que realiza el Poder Legislativo, abarcando además las características esenciales, la forma, su contenido, el alcance de la obligación tributaria, los sujetos pasivos obligados del tributo, así como el precepto de hecho que de actualizarse causa el pago del tributo (hecho imponible); esto permite que los contribuyentes puedan conocer la forma correcta

¹⁰⁶ Ibidem, pp.4-5.

¹⁰⁷ De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p.323.

de contribuir al Estado para hacer frente a los gastos públicos, de ahí que sea importante esta característica de la contribución.

- **Que sean justos**

Sin duda una de las características más importantes de las contribuciones y más cuando hablamos de los impuestos, es que sean justos, esto es que sean equitativos y proporcionales, ello en razón de que en la fracción IV del artículo 31 de nuestra referida Carta Magna se señala que los contribuyentes estamos obligados a contribuir para los gastos públicos, de la Federación, los Estados, la Ciudad de México y Municipio en que residamos *de la manera proporcional y equitativa* que establezcan las leyes.

En mi opinión, cuando hablamos de la equidad y de la proporcionalidad que deben revestir los tributos, nos referimos a los principios constitucionales de las contribuciones señaladas en el artículo constitucional señalado en el párrafo anterior, y no de características en sentido estricto de los tributos; sin embargo, sin duda alguna, si podemos hablar de la justicia como característica de los tributos, una justicia fiscal que se comprende, en tanto las contribuciones sean equitativas para todos y proporcionales a nuestra capacidad contributiva para pagar.

El Maestro Sergio Francisco de la Garza, al destacar que una de las características de los tributos es que sean justos, sentencia que: “Los tributos que no tienen las características de tales, es decir, que no son proporcionales y equitativos son inconstitucionales y el contribuyente puede combatirlos...”¹⁰⁸

2.2.- Clasificación de las contribuciones

La clasificación de las contribuciones puede darse desde dos ópticas distintas, la teórica y la legal; por la parte teórica, se han aproximado a ella mediante los enfoques

¹⁰⁸ Ibidem, p. 325.

doctrinarios y dogmáticos existentes, mientras que por la parte legal, se desprende su análisis y división a partir del Código Fiscal de la Federación, donde su fundamento se encuentra en el artículo 2 de este precepto legal, sin embargo, en la actualidad y para el presente trabajo, consideramos que la clasificación de las contribuciones se vuelve ecléctica, ya que requerimos los elementos de la teoría y de la ley para su comprensión.

De cualquier manera, en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación se señala que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, figuras a las que podemos acercarnos para su definición de la siguiente manera:

- Impuestos

Como bien señalamos en el párrafo anterior, en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación se especifica como se clasifican las contribuciones en nuestro ordenamiento jurídico mexicano, y los impuestos forman la primera figura de clasificación de dichas contribuciones, y se especifican en la fracción I del numeral previo citado, como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

La definición de impuesto que se desprende del Código Fiscal resulta ser muy poco clara y se vuelve vaga, ya que prácticamente nos brinda una definición por descarte o por eliminación, es decir, es aquello que es distinto de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y los derechos, cuando en la realidad, todas ellas junto con los impuestos son contribuciones establecidas en la ley que deben de pagar las personas físicas o morales que actualizan el supuesto o hecho normativo previsto en la misma ley, y además que se resalta que omite ciertos elementos que son importantes, inclusive podemos decir que no hablamos ni siquiera de una definición como tal, ya que

un requisito que debe tener toda definición es la identificación exacta de sus elementos y de su naturaleza del objeto de estudio a definir.

De conformidad a lo anterior, podemos señalar que los impuestos son los tributos exigidos por el Estado en dinero y sin otra contraprestación, creados por la ley, cuyos hechos imponibles son negocios, actos o hechos que evidencian la existencia de capacidad contributiva del sujeto obligado al pago y atienden a satisfacer los servicios indivisibles que el Estado debe ofrecer. O bien, podemos decir que el impuesto es aquella cantidad en dinero, que estamos obligados a pagar las personas físicas y morales como contribuyentes al Estado, a través de la autoridad fiscal recaudadora, erogándolo de nuestro haber patrimonial y de acuerdo a nuestra capacidad contributiva, siempre que actualicemos el supuesto de hecho normativo descrito en la ley creadora de dicho impuesto, con la finalidad de sufragar los gastos públicos establecidos por el Estado en su presupuesto de egresos con la meta de cumplir sus fines. El impuesto es una obligación *ex lege*, no es un negocio jurídico ni un contrato y se exige sin una contraprestación específica. En la ley de creación del impuesto se deben encontrar definidos los elementos constitutivos del mismo.

Como una segunda definición, es aquella que aporta el Doctor Raúl Rodríguez Lobato, quien conceptúa al impuesto como: *“la prestación que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”*.¹⁰⁹

Es muy importante que tengamos claro, a expensas de que abordaremos el tema de los impuestos más adelante, de manera más completa, que el Estado es quien posee de manera única y exclusiva la facultad de poder fijar las contribuciones, pero las debe establecer a través de la ley de manera general o con carácter de general y obligatorio, por lo que debe aplicarse a todos los sujetos que se encuentren dentro de la hipótesis normativa que previó el Estado en la ley, es decir, todos debemos pagar impuestos, pero

¹⁰⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª ed., México, Oxford University Press, 2014, pp. 62-63.

solamente cuando realicemos el hecho que produzca el pago del mismo, no sólo por que sí y de manera arbitraria. Recordemos que la obligatoriedad deriva de la propia ley de conformidad a lo constitucionalmente establecido, no quedando nunca al arbitrio de los gobernados. Además, se dice en la teoría que los impuestos son tributos sin contraprestación, por ello es que no hay una relación bilateral entre lo que pago y lo que recibo a cambio; sin embargo, considero que en el *deber ser tributario*, la contraprestación última que recibimos como contribuyentes con el correcto pago de nuestros impuestos es el gozar de servicios públicos de calidad y ver satisfechas nuestras necesidades individuales y colectivas, inclusive para todos aquellos que no pagan sus impuestos, aunque la realidad no sea como debiera, lamentablemente.

- **Aportaciones de Seguridad Social**

El Estado tiene dentro de sus fines fundamentales, el buscar satisfacer las necesidades sociales de la colectividad, entendiendo que estas necesidades van encaminadas al desarrollo pleno del ser humano, colocando todos los elementos necesarios para proteger y guiar su pleno desenvolvimiento, esto implica, que todos los individuos tengan acceso a bienes materiales y espirituales, que le permitan tener un equilibrio en sus vidas, sin embargo, mucho de esto radica en que el ser humano goce de un ejercicio pleno de sus derechos humanos y para ello se requiere de la seguridad social.

De acuerdo al artículo 2 de la Ley del Seguro Social, se señala que la finalidad de la seguridad social recae en garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, que se protejan los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar del individuo y de la colectividad, de igual manera, señala que debe otorgarse una pensión que será garantizada por el Estado siempre y cuando se cumplan con los requisitos que señalen las leyes de la materia. Así mismo, en el artículo 3 de la ley en cita, se establece que la realización de la seguridad social está a cargo de entidades o dependencias públicas, federales o locales y de organismos descentralizados, conforme a lo dispuesto por la Ley del Seguro Social y demás ordenamientos legales sobre la

materia; en México, los organismos públicos en materia de seguridad social son el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) y el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de las Fuerzas Armadas (ISSSFAM).

El Doctor Porfirio Marquet Guerrero define a la seguridad social como: *“un conjunto de principios, de normas y de instituciones, que pretenden establecer, organizar y mantener mecanismos y sistemas de atención y de respuesta a los diversos estados que enfrentan los miembros de la sociedad en general”*.¹¹⁰

De conformidad a lo expresado con anterioridad, sabemos que la seguridad social se vuelve un derecho fundamental para los individuos y que en un plano general, busca atender las necesidades de cada uno de los individuos en la colectividad, aunque en la realidad solo una pequeña proporción de las personas disfruten del mismo, no sólo en México, sino a nivel mundial; estas necesidades colectivas se concretan prácticamente en materia de salud, vivienda, seguridad del ingreso, en calidad de vejez, desempleo, enfermedad, invalidez, accidentes por riesgo de trabajo, la maternidad y de guardería, y pérdida del sostén familiar.

Cuando hablamos de la seguridad social, por añadidura tratamos el concepto de *seguro social* y de *previsión social*, pero, ¿qué debemos entender por ambos conceptos?; la Doctora Sonia Venegas Álvarez define al *seguro social*: *“como un conjunto de seguros obligatorios de origen legal, gestionados por entes públicos y dirigidos específicamente a proteger necesidades sociales derivadas de riesgos que afectan a individuos determinados legalmente”*¹¹¹

En la fracción II y el sexto párrafo del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación se señala por el legislador que las aportaciones de seguridad social son las

¹¹⁰ Marquet Guerrero, Porfirio, *Los regímenes de Seguridad Social en México*, 1ª ed., México, Porrúa, 2012, p. 47.

¹¹¹ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., p. 434.

contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. Así como cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Las aportaciones de seguridad social forman parte del género de las contribuciones, por ende, se establecen en la ley y deben ser pagadas por las personas físicas o morales que actualicen el hecho señalado en la ley misma; sin embargo, aquí si encontramos una particularidad, la cual es que tenga que ser en materia de seguridad social y los servicios que la comprenden. Lamentablemente, el concepto legal no es del todo claro en su definición y contenido, por lo que debemos desmenuzar sus características.

Tomando como referencia al Maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez, podemos señalar que las características de las aportaciones de seguridad social son las siguientes:

- Son contribuciones que están establecidas en ley
- Surgen de las relaciones laborales, asimismo, cuando se permite su incorporación voluntaria a los particulares, a los organismos encargados de la realización de la seguridad social.
- Son a cargo de personas físicas o morales, que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social.
- Las cuotas constituyen un salario solidarizado, una prestación del patrón a favor del trabajador.

- Cuando se trata de capitales constitutivos, son la consecuencia del deber de los patrones de indemnizar a los trabajadores por accidentes y enfermedades profesionales.
- Tienen su fundamento en el artículo 123 fracciones XIV, XXIX y XII (en materia del fondo nacional de la vivienda), de la Constitución Federal.
- Los requisitos de proporcionalidad y equidad no rigen para las aportaciones de seguridad social.
- Son a favor de las entidades o dependencias públicas federales o locales, y de los organismos descentralizados que tengan a su cargo la realización de la seguridad social.
- Las aportaciones de seguridad social, son consideradas contribuciones, únicamente para hacer más fácil su cobro.¹¹²

Compartimos la definición de la Doctora Sonia Venegas Álvarez, quien de manera muy completa refiere que: *“las aportaciones de seguridad social, al ser contribuciones, son prestaciones pecuniarias de carácter coactivo, impuestas por el Estado, que forman parte de los recursos financieros de organismos descentralizados que proporcionan servicios de seguridad social, considerando la capacidad contributiva del causante, ya que se trata de una contribución peculiar con un sentido social y sustentada en la solidaridad”*.¹¹³ Estas aportaciones son concebidas como aquellas prestaciones dinerarias previstas en la ley a favor de ciertas entidades ubicadas al lado del Estado, para su sostenimiento autónomo y que se destina para el cumplimiento de sus fines, a cargo de las personas que por mandato constitucional deben prestar servicios de seguridad social. Sin duda alguna, resalta que el contribuyente es el único en quien recae una obligación, no existiendo una obligación específica que recaiga en la autoridad. Estas aportaciones de seguridad social son también denominadas por la Ley del Seguro Social como las *cuotas obrero patronales*, cuya finalidad no es arbitraria, en razón de que su objeto es sufragar el gasto público, en tanto que se destinen a la satisfacción de una necesidad colectiva consistente en la prestación del servicio público de la seguridad

¹¹² Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, 1ª ed., México, McGraw-Hill, 1998, p. 219.

¹¹³ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., p. 440.

social, el cual se encuentra estrechamente vinculado a la finalidad de alcanzar el pleno disfrute de derechos fundamentales como los relativos a la salud y la asistencia médica, lo que, por otra parte, constituye un mandato constitucional para los gobernados, de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, como bien lo ha fijado nuestro máximo tribunal constitucional.

Las aportaciones de seguridad social, como contribuciones, deben respetar los lineamientos constitucionales marcados para ellas, es decir, deben ser proporcionales, equitativas, estar establecidas en una ley y destinarse al gasto público (además de ser los recursos económicos por los cuales obtienen financiamiento para su presupuesto los propios organismos descentralizados en materia de seguridad social y vivienda), en el caso de la proporcionalidad, esta no solo debe establecerse atendiendo a la capacidad contributiva de los contribuyentes, sino también a su “peculiaridad”, consistente en su sentido social y solidario.

Es importante señalar que, tratándose del destino al gasto público, las aportaciones de seguridad social, como contribuciones, se vuelven exigibles por el Estado, por su característica de créditos fiscales, cuando estas aportaciones no sean pagadas, el Estado tiene derecho a exigir, a través de sus organismos competentes con personalidad jurídica y patrimonio propios, el cobro de estas aportaciones de manera coactiva. Las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social – expresa la Doctora Sonia Venegas Álvarez – *“están comprendidas dentro de los tributos establecidos por el Estado con carácter obligatorio, destinados al servicio y fin de la seguridad social.”*¹¹⁴

Ahora bien, las aportaciones de seguridad social se incluyen dentro de los ingresos que el Estado va a recaudar, contemplándose en la Ley de Ingresos de la Federación, y de lo previsto en el Presupuesto de Egresos de la Federación, se señalan las erogaciones correspondientes a las entidades paraestatales por este concepto, entre las que se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social, por lo que resulta

¹¹⁴ Ibidem, p. 441.

importante el estudio de la tesis de la SCJN cuyo rubro dice **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. SU RECAUDACION SE DESTINA A LOS GASTOS PUBLICOS.**¹¹⁵

Ahora bien, la seguridad social está contemplada como parte del gasto público por ende deben destinarse los ingresos que en esta materia se recauden a través del organismo descentralizado encargado de ello, que si bien tiene personalidad jurídica propia y diversa a la del Estado, realiza una función de éste, como es la seguridad social; por tanto, las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado con carácter obligatorio, destinado al servicio público de seguridad social.

Distinguiendo que sólo son considerados como *organismos fiscales autónomos*, el IMSS y el INFONAVIT, ya que, como organismos públicos descentralizados con carácter de autoridades fiscales, ayudan al Estado en el ejercicio de la recaudación y la administración de las aportaciones de seguridad social.

- **Contribuciones de Mejoras**

Estas contribuciones reciben el calificativo de peculiares, por que forman parte del género de las *contribuciones especiales*, las cuales procederemos a analizar, estas contribuciones no están contempladas tal cual, dentro de nuestra legislación fiscal a nivel federal, sólo algunas entidades federativas las reconocen y contemplan su existencia jurídicamente. Se les conoce también – puntualiza el Doctor Refugio de Jesús Fernández Martínez – con el nombre de impuesto especial, tributo especial, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación, derechos de planificación, derechos de cooperación, a parte de las contribuciones de mejoras, pero la denominación más adecuada, a criterio de él, es el de contribución especial.¹¹⁶

¹¹⁵ Jurisprudencia P.LIII/96, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 200139, Tomo III, abril de 1996, p. 65.

¹¹⁶ Cfr. Fernández Martínez, Refugio de Jesús, op. cit., p. 210.

Las contribuciones especiales son aquellas que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, con aportación a los gastos que se ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica. De ellas se ha dicho que son tributarias en cuanto que el Estado la impone con el carácter de obligatoria a los particulares; el pago de estas contribuciones no se deriva del pago por un servicio público prestado por el Estado o sus entidades públicas, sino por el beneficio que obtienen gracias a la ejecución de la obra pública o el servicio público, es decir, pagamos solamente por el beneficio específico que recibimos o que determinadas personas recibimos y no por la actividad del Estado en realizar sus obras públicas.

El Doctor Refugio de Jesús Fernández Martínez, define a la contribución especial como: *“la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra, o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o beneficia en forma específica”*.¹¹⁷

Por su parte, el Maestro Emilio Margáin Manautou, identifica las principales características de la contribución especial, de las cuales se pueden destacar las siguientes:

- Es una figura jurídica tributaria, por cuanto el Estado la impone con el carácter de obligatoria para los particulares;
- Se paga no por el servicio que el Estado ha prestado, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de este servicio o de una obra pública;
- Esta figura jurídica se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originaron por los servicios de carácter general, como pueden ser obras y servicios públicos que benefician a toda la colectividad, pero que en forma específica favorecen a determinados individuos;

¹¹⁷ Idem.

- Sólo es pagada por el particular que obtiene un beneficio directo o inmediato, ya que es posible la distribución del costo de la obra por que se conoce a las personas que son más beneficiadas con ella;
- El pago se realiza en una cantidad de dinero que está en relación con el monto del beneficio obtenido;
- La contribución especial es impuesta por el Estado o por los organismos públicos autorizados, y
- Cuando se trata de servicios, sólo se cubre en aquellos que se imponen por disposición de la ley.¹¹⁸

La Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha sido omisa en pronunciarse respecto del tema de las contribuciones especiales y cómo se distingue de otras figuras jurídicas, como los derechos, ejemplo de ello lo tenemos con la tesis aislada cuyo rubro es **DERECHOS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES. SU DISTINCIÓN (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN)**. Luego entonces, podemos decir que los derechos corresponden a aquellos ingresos que surgen por la prestación de un servicio público que se ofrece de manera generalizada y se concretizan cuando, en forma individualizada, se presta el servicio a un gobernado en particular, por lo que el gasto preexiste a la individualización del servicio; en cambio, la contribución especial se actualiza con el beneficio que provoca al contribuyente una obra o servicio público surgido, ya sea de una necesidad colectiva ordinaria o de una extraordinaria provocada por su actividad lícita, por lo que en las contribuciones especiales (de ambos tipos), el contribuyente no recibe un servicio público individualizado por su contribución, sino que es la comunidad en general la que se beneficiará con la obra pública que el Estado realizará con el financiamiento parcial de quien la provocó; además, en los derechos el gasto es general, ya que preexiste a la individualización del servicio, en tanto que en las contribuciones especiales de gasto, es la actividad lícita del particular la que provoca la necesidad de una erogación, que antes no existía.¹¹⁹

¹¹⁸ Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 21ª ed., México, Porrúa, 2011, p. 115.

¹¹⁹ Tesis Aislada (V Región) 1o.5 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Reg. 2019306, Libro 63, Tomo II, febrero de 2019, p. 2988.

En concreto, las contribuciones especiales se actualizan con el beneficio que se provoca a los contribuyentes por una obra o servicio público, ya sea que surja por la necesidad colectiva ordinaria o de una extraordinaria provocada por su actividad lícita, de ahí que el contribuyente no recibe un servicio público individualizado por su contribución, sino que es la comunidad en general la que se va a ver beneficiada con la obra pública que el Estado realizará con el financiamiento de quien la provocó. Ahora bien, es interesante destacar que cuando hablamos de las contribuciones especiales, hablamos de dos causas de origen diverso de las mismas, la primera se trata de la realización de obras públicas, tendentes a satisfacer las necesidades que surgen de manera ordinaria a la colectividad o conocidas como *de mejoras*, mientras que la segunda tiene que ver con el desarrollo de tareas estatales o municipales provocadas extraordinariamente por las actividades del contribuyente o conocidas como *de gasto*; en estas últimas, la actividad lícita del particular es la que provoca la necesidad de una erogación, que no estaba planeada anteriormente.

En este sentido, con base en la doctrina y el criterio de nuestro máximo tribunal podemos determinar que los sujetos pasivos obligados al pago de este gravamen especial son:

- Los que se encuentran en alguna situación determinada y experimentan una ventaja económica particular como resultado de la obra o servicio público del Estado con un interés general.
- Quienes como consecuencia de sus bienes o del ejercicio de su actividad empresarial, provocan un gasto o un aumento del gasto público.

Respecto al nacimiento o causación de la contribución especial, este se da en el momento en que el Estado establece el servicio público o la obra y la pone a disposición de los particulares, originando en ese momento el beneficio, de ahí que el Doctor Refugio de Jesús Fernández Martínez sostenga que la contribución especial: “*se causa o nace*

*en el momento en que el Estado pone en servicio alguna obra pública de interés general, que beneficia en forma particular al contribuyente”.*¹²⁰

Las obras o servicios que deben costearse con la contribución especial son aquellas en las que no se puede recuperar el costo de las mismas con su sola explotación, el ejemplo más claro es con las contribuciones de mejoras.

Abordado el género, el estudio de la especie deviene obligatorio. Las contribuciones de mejoras son las contribuciones que deben ser pagadas por propietarios o poseedores de bienes inmuebles que experimentan una ventaja económica como consecuencia de la realización de una obra pública de planificación o urbanización; se dice que son de orden material, por ejemplo, la introducción de redes de agua potable, alcantarillado, drenaje, pavimentación de calles, etc. Es una prestación y no una contraprestación, en la contribución de mejora, el contribuyente experimenta un beneficio económico, ya que aumenta el valor de sus bienes, de su propiedad; sin embargo, es de manera indirecta el efecto, ya que el Estado realiza la obra pública sin que esta forme parte del patrimonio del particular posteriormente, por ello no hay una contraprestación por parte del Estado.

En el artículo 2 fracción III del Código Fiscal de la Federación se señala la tercera clasificación de las contribuciones, hablamos de las contribuciones de mejoras, estas contribuciones, de conformidad con este precepto legal, se definen como aquellas que se establecen en ley y que están a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por la realización de obras pública.

La Doctora Sonia Vengas Álvarez define a la contribución de mejoras como una *“obligación legal de derecho público que grava la utilidad de una obra o servicio realizado por el Estado, tomando como base el beneficio o el costo derivado de las obras o servicios para cada ciudadano, por tanto, el principio de proporcionalidad y equidad a que refiere la contribución va en razón del beneficio obtenido y determinado. Los sujetos*

¹²⁰ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, op. cit., p. 212.

*obligados al pago de la contribución de mejoras son las personas físicas o morales que se beneficien en forma directa por las obras públicas federales”.*¹²¹

Las contribuciones de mejoras son una figura jurídica aplicada a servicios de construcción o ampliación de carreteras, caminos, parques, avenidas, calles, pavimentación, alumbrado, banquetas, acceso de agua potable mediante obras hidráulicas, entre muchas otras. Así que también tienen ciertas características peculiarmente estas contribuciones, el Maestro Luigi Einaudi señala que características son las más destacadas:

- Tienen un radio de aplicación geográfica, ya que el legislador establece o presume hasta que área geográfica alcanzan los beneficios de la obra.
- Sirven para aumentar el patrimonio del Estado ya que con los que se va a recaudar por concepto de esta prestación, se liquidarán, los adeudos que el gobierno tenga con los propietarios de los predios que resultaron afectados por la apertura o ampliación de la obra.¹²²

Ya hemos analizado brevemente que es un servicio público por parte del Estado, pero, ¿qué es una obra pública?, una *obra pública* es una acción o un trabajo que lleva a cabo el Estado para satisfacer las necesidades públicas de la población manipulando bienes muebles o inmuebles, siempre encaminado a mejorar, arreglar, solucionar, crear mejores condiciones que solucionen los problemas sociales.

En nuestro país, debemos enfatizar que las obras públicas se regulan a nivel federal, a nivel estatal y municipal, por leyes diversas dependiendo su ámbito de aplicación, competencia y nivel de gobierno. A nivel constitucional las obras públicas se

¹²¹ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., p. 467.

¹²² Cfr. Margáin Manautou, Emilio, op. cit., p. 118.

regulan en el artículo 134 de nuestra Carta Magna,¹²³ mientras que a nivel federal existe la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas, en dicha ley, en el artículo 3 señala que se consideran obras públicas los trabajos que tengan por objeto construir, instalar, ampliar, adecuar, remodelar, restaurar, conservar, mantener, modificar y demoler bienes inmuebles.¹²⁴ De igual manera se contempla como obras públicas algunos de los ejemplos que se mencionan a continuación:

- El mantenimiento y la restauración de bienes muebles incorporados o adheridos a un inmueble;
- Los proyectos integrales, donde el contratista se obliga desde el diseño de la obra hasta la total terminación, incluyendo la transferencia de tecnología;
- Trabajos de exploración, localización y perforación (no petróleo ni gas); mejoramiento del suelo y el subsuelo, los desmontes, extracción y aquellos que tengan por objeto la explotación y el desarrollo de los recursos naturales ubicados en el suelo y subsuelo;

¹²³ Artículo 134. Los recursos económicos de que dispongan la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados. Los resultados del ejercicio de dichos recursos serán evaluados por las instancias técnicas que establezcan, respectivamente, la Federación y las entidades federativas, con el objeto de propiciar que los recursos económicos se asignen en los respectivos presupuestos en los términos del párrafo precedente. Lo anterior, sin menoscabo de lo dispuesto en los artículos 26, Apartado C, 74, fracción VI y 79 de esta Constitución.

Las adquisiciones, arrendamientos y enajenaciones de todo tipo de bienes, prestación de servicios de cualquier naturaleza y la contratación de obra que realicen, se adjudicarán o llevarán a cabo a través de licitaciones públicas mediante convocatoria pública para que libremente se presenten proposiciones solventes en sobre cerrado, que será abierto públicamente, a fin de asegurar al Estado las mejores condiciones disponibles en cuanto a precio, calidad, financiamiento, oportunidad y demás circunstancias pertinentes..."

¹²⁴ Artículo 3.- Para los efectos de esta Ley, se consideran obras públicas los trabajos que tengan por objeto construir, instalar, ampliar, adecuar, remodelar, restaurar, conservar, mantener, modificar y demoler bienes inmuebles. Asimismo, quedan comprendidos dentro de las obras públicas los siguientes conceptos:

- I. El mantenimiento y la restauración de bienes muebles incorporados o adheridos a un inmueble, cuando implique modificación al propio inmueble;
- II. Se deroga.
- III. Los proyectos integrales, en los cuales el contratista se obliga desde el diseño de la obra hasta su terminación total, incluyéndose, cuando se requiera, la transferencia de tecnología;
- IV. Los trabajos de exploración, localización y perforación distintos a los de extracción de petróleo y gas; mejoramiento del suelo y subsuelo; desmontes; extracción y aquellos similares, que tengan por objeto la explotación y desarrollo de los recursos naturales que se encuentren en el suelo o en el subsuelo..."

- La instalación de islas artificiales y plataformas utilizadas para la explotación de recursos naturales;
- La infraestructura agropecuaria;
- La instalación, montaje, colocación, aplicación, pruebas de operación de bienes muebles que deban incorporarse, adherirse o destinarse a un inmueble, cuando los bienes sean proporcionados por la parte convocante al contratista o cuando se incluyan la adquisición y su precio sea menor al de los trabajos que se contraten:
- Las obras que se asocien a proyectos de infraestructura que impliquen inversión a largo plazo y amortización programada por ley, donde el contratista se obligue desde la ejecución de la obra, su puesta en marcha, mantenimiento y operación, y
- Las obras que sean de naturaleza análoga, a excepción que su contratación se encuentre regulada en forma específica por algún otro ordenamiento legal.

Así mismo, en este ordenamiento federal se señala en el artículo 4, aquellos servicios que se relacionan con las obras públicas, que tienen por objeto concebir, diseñar y calcular los elementos que integran un proyecto de obra pública; las investigaciones, estudios, asesorías y consultorías que se vinculen con las acciones que regula esta Ley; la dirección o supervisión de la ejecución de las obras y los estudios que tengan por objeto rehabilitar, corregir o incrementar la eficiencia de las instalaciones.

Ahora que tenemos claridad respecto al concepto de obra pública, debemos especificar que cuando hablamos de las obras públicas en materia de contribuciones de mejoras, a nivel federal, se limita a las obras de infraestructura hidráulica, de ahí que el Maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez, defina a las obras públicas para las contribuciones de mejoras como: *“las que permiten usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación o ampliación de las mismas.”*¹²⁵ Estas obras públicas beneficiarán a las personas físicas o morales de manera especial, cuando usen, aprovechen, distribuyan o descarguen

¹²⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, op. cit., p. 214.

aguas a nivel nacional. Estas obras se regulan a nivel federal en la Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas Federales de Estructura Hidráulica, que señala en su artículo 2 la obligación de los sujetos pasivos al pago de la contribución de mejoras establecidas en esta ley, que se beneficien en forma directa por las obras públicas federales de infraestructura hidráulica que se construyan, entendiendo que las personas se benefician en forma directa de las obras públicas federales, cuando pueden usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, al utilizarse dichas obras.

Respecto de la base de la contribución de mejoras, podemos señalar que comprende el valor de la obra pública, que comprende las erogaciones efectuadas con motivo de la realización de la misma, así como indemnizaciones a cubrir y gastos por financiamiento.

Ahora bien, cuando se habla de las contribuciones de mejoras, se deben respetar los principios que mandata nuestra constitución en materia tributaria, es decir, esta contribución tiene que estar establecida en una ley, debe destinarse de causarse y recaudarse el gravamen al gasto público, así como debe ser equitativo y proporcional. Respecto a la proporcionalidad de la contribución de mejoras, esta no atiende directamente a la capacidad contributiva de los contribuyentes de manera particular y directa, en este caso la tributación equivale a la derrama que entre los particulares se distribuye, teniendo como dividendo el costo total de la obra, entonces, es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto de la contribución y el monto del gravamen, por lo que la cantidad a pagar debe guardar relación con la magnitud del beneficio objeto del tributo, derivado de la obra pública en comparación con el de los demás obligados.

- Derechos

La última clasificación que las contribuciones admiten son los denominados derechos, tasa o taxes, y estos, como contribuciones, sostiene el Doctor Adolfo Arrijo Vizcaíno

son: *“las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicio público particular divisible.”*¹²⁶

El Doctor Raúl Rodríguez Lobato, define a los derechos como: *“las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios.”*¹²⁷

Los derechos a diferencia de los impuestos, implican una contraprestación, toda vez que, en esta figura jurídica tributaria, el contribuyente y el Estado forman una relación bilateral, donde a cambio de la prestación económica que le paga el contribuyente al Estado, éste le brinda un servicio específico que le permite beneficiarse. En relación a este punto, el Maestro Emilio Margáin Manautou, señala que: *“El Estado justifica la imposición del pago de derechos expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, debe entonces el usuario soportar el costo del servicio.”*¹²⁸

De acuerdo al párrafo anterior, es importante que reconozcamos que los derechos tienen una esencia peculiar, ya que implican una relación bilateral entre los particulares y el Estado, en donde el contribuyente al pagar esta contribución recibe por parte del Estado un servicio particular, específico y concreto, es decir, no recibe por su pago los servicios públicos generales, servicios que son para toda la comunidad de la población, de ahí que los derechos sean individualizados y beneficien al contribuyente que los paga, ejemplo de ello lo tenemos con el derecho por consumo de agua potable, el consumo de energía eléctrica, etc. Además, los derechos, se establecen por el poder

¹²⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22^a ed., México, Themis, 2014, p. 430.

¹²⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit., pp. 77 – 78.

¹²⁸ Margáin Manautou, Emilio, op. cit., pp. 102 - 103.

público del Estado, atendiendo siempre a la ley y cuyo destino debe ser el de sufragar el costo de los servicios públicos individuales o particulares, esto en razón de que el Estado tiene que realizar un gasto para beneficiar a quien los utiliza y no a toda la población en general. Es muy importante la fuente de ingresos que representan los derechos, a través de ellos el Estado puede recaudar una fuerte suma económica, equivale el segundo lugar de importancia en fuente de ingresos.

El Estado, como ente jurídico – político, ejerce un monopolio sobre los servicios públicos que brinda, al igual que sobre ciertos bienes, en ambos, los derechos permiten su acceso individual, es decir, se vuelven aplicables cabalmente. Sólo cuando el Estado monopoliza un servicio o un bien – expresa el Maestro Emilio Margáin Manautou – podemos aseverar que el precio será público, toda vez que este precio se establece atendiéndose sólo al interés general, además, es público no sólo por ello, sino por que el Estado, es la persona de Derecho Público por excelencia, y como prestador de estos servicios y bienes debe hacerlo accesible para todos, aunque sólo se beneficien los individuos que lo paguen.¹²⁹

Los derechos se regulan en el artículo 2 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, y en el cual se definen como aquellas contribuciones establecidas en una ley, por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Estado, también por recibir los servicios públicos que presta el Estado, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios que son exclusivos del Estado.

Asimismo, en la Ley Federal de Derechos, se señala en su artículo primero, en sus dos primeros párrafos que los derechos que establece se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes que son del dominio público, es decir del Estado, así como por recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público,

¹²⁹ Cfr. Margáin Manautou, Emilio, op. cit., pp. 102 - 103.

excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados y en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas por la ley. De igual manera, nos refiere que son derechos todas aquellas contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. Se enfatiza que los derechos por la prestación de servicios que establece la Ley Federal de Derechos deberán relacionarse con el costo total del servicio, inclusive el financiero, a excepción del caso de que dichos cobros tengan un carácter que racionaliza el servicio.

Como se puede apreciar, se sostiene una definición similar de cómo se comprenden los derechos; sin embargo, las definiciones legales muestran ciertos criterios contrarios para la doctrina, ya que en primer lugar, las definiciones legales adolecen de expresar que se tratan de contraprestaciones, criterio fundamental de los derechos como contribuciones, lo que los distingue de otras figuras jurídicas, que como bien señalamos párrafos anteriores, estas contraprestaciones existen en razón de la relación bilateral entre el contribuyente y el Estado, donde existen prestaciones recíprocas, conectadas en el actuar de ambos, es decir, para que se genere la obligación, tiene que iniciarla el contribuyente al beneficiarse individualmente de un servicio público definido por el Estado. Ahora bien, en segundo lugar, un tema que se debate mucho en la doctrina es que ambos ordenamientos hacen referencia a los derechos obtenidos por el uso o aprovechamiento de los bienes dominio del Estado, es decir, del dominio público de la nación, así como de las cantidades a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado, ya que se hace referencia a otras figuras de financiamiento del Estado diferentes a las de las contribuciones y en específico de los derechos, esto es, se refiere a la confusión con la figura de los aprovechamientos, productos o en algunos casos los precios, que son aquellos que el Estado obtiene mediante la explotación de los recursos patrimoniales de la nación, y en el caso de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado, no se pueden considerar derechos, ya que no existe una actividad estatal concretada en servicios jurídicos inherentes al propio Estado y que se aprovechen por los particulares; de los autores que sostienen este pensamiento podemos señalar a los

Doctores Adolfo Arrijoa Vizcaíno y Raúl Rodríguez Lobato, este último, señala que: “sólo los servicios que presta la Administración pueden generar los derechos, ya que por mandato constitucional el Poder Judicial no puede cobrar contraprestación alguna por el servicio que presta; por lo tanto, en México no generan derechos los servicios de justicia. Los servicios jurídicos que generan derechos son los que se concretan en actos de autorización, registro, certificación, identificación, permiso, inspección y policía administrativa.”¹³⁰

Sin embargo, existen otros autores, como el Maestro Emilio Margáin Manautou, que sostienen que si pueden considerarse derechos los productos obtenidos por la explotación, uso y aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, tal es el caso, que el Maestro Margáin considera que “la característica esencial de los derechos que debe recoger nuestra legislación, es la de que el Estado ejerza monopolio sobre el servicio o los bienes correspondientes. (...) se opina que los derechos pueden aplicarse, no sólo en contraprestación de servicios públicos monopolizados, sino también tratándose de bienes sobre los que el Estado ejerce monopolio.”¹³¹

Independientemente de la postura doctrinal que verse respecto a este punto en materia de los *derechos* como contribuciones, no debemos perder de vista que en la materia tributaria la interpretación y aplicación de la norma debe ser en sentido estricto a *prima facie*, tal y como se señala en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual se precisa que las disposiciones fiscales, en concreto, las que establezcan cargas a los particulares, como son las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y las que señalan excepciones a las mismas, como en el caso del tema de los *derechos*, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.¹³² En tal sentido, debemos atender a lo que señala expresamente el

¹³⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit., p. 76.

¹³¹ Margáin Manautou, Emilio, op. cit., p. 102.

¹³² Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, **son de aplicación estricta**. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Código Fiscal de la Federación, así como la Ley Federal de Derechos para poder encuadrar el supuesto normativo en materia de “derechos” al hecho en concreto, eso es lo que impera al final.

La Doctora Sonia Venegas Álvarez, atendiendo al análisis del Maestro Héctor Villegas, determina como características de los derechos las siguientes:

- Es una prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio;
- Solo puede establecerse en una ley en sentido estricto;
- El hecho generador es una actividad prestada por el Estado;
- El producto de la recaudación se destina al mantenimiento de dicha actividad;
- Tratándose de servicios, estos deberán ser divisibles, y
- La actividad estatal debe ser inherente a la soberanía estatal.¹³³

Así mismo, podemos sumar otras características como lo son:

- El cobro al momento de actualizar el servicio público por el usuario debe pagarlo de manera obligatoria;
- El usuario es el único beneficiado directamente y de manera individual por el servicio prestado por el Estado, y
- Los derechos deben ser equitativos y proporcionales de conformidad a la proporción que guardan estos en relación al servicio prestado.

Es orientadora en este sentido la tesis aislada sostenida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, rubro es **DERECHOS, LIMITACIONES A LOS (DECRETO NUMERO 50 DEL CONGRESO DE MORELOS QUE MODIFICA LAS TARIFAS**

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.
(énfasis añadido)

¹³³ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., p. 427.

DEL SERVICIO DE AGUA POTABLE). De tal manera que los derechos se causan en razón a un servicio público que presta el Estado, cuyo monto para su cobro se establece de manera unilateral por el propio Estado, con únicas limitaciones comunes a todo tributo y se reducen a tres: que se establezcan en una ley, que lo que se recaude se destine a sufragar los gastos públicos y que se respete el principio de proporcionalidad y equidad a que se refiere el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna. Asimismo, el Estado, como ente soberano, puede legítimamente modificar el monto del tributo, siempre y cuando se ajuste a lo mandado por el precepto constitucional que se acaba de citar, sin que ello signifique que la disposición sea retroactiva.¹³⁴

Los derechos son un tema complejo para individualizar cada uno de ellos, ya que, de conformidad con la Ley Federal de Derechos consultada en el año 2021, podemos encontrar un conjunto muy amplio de los mismos, divididos en los derechos obtenidos por prestación de servicios, divididos por los servicios que presta cada dependencia del Estado, y los derechos por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, los cuales, son consultables en la propia ley y podemos destacar algunos ejemplos de las cantidades que establece el artículo 5 de la multicitada norma federal, como son:

I.- Expedición de copias certificadas de documentos, por cada hoja tamaño carta u oficio con un costo de \$21.63;

II.- Reposición de constancias o duplicados de las misma, así como de calcomanías con un costo de \$183.52;

III.- Compulsa de documentos, por hoja con un costo de \$12.70;

IV.- Copias de planos certificados, por cada una con un costo de \$132.44

V.- Legalización de firmas con un precio de \$597.24

¹³⁴ Tesis Aislada Pleno, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Reg. 232608, Volumen 121-126, Primera Parte, p.62.

VI.- Por cualquier otra certificación o expedición de constancias distintas por un precio de \$183.52

VII.- Por la prestación de servicios fuera de la población donde radique la autoridad que los proporciona, una cantidad equivalente a los viáticos a que los empleados tengan derecho por el desempeño de su trabajo fuera del lugar de su adscripción, incluidos los gastos de pasaje por el viaje redondo.

Como podemos apreciar, la ley señala la cantidad a pagar por el contribuyente cuando actualice el hecho generador, es decir, cuando solicite el servicio y se beneficie con éste, y también señala el destino de dichos recursos. Sin embargo, encontramos que existen otros derechos que no se encuentran en esta ley, sino en otros ordenamientos, ejemplo de ello es el que se paga a la Dirección General de Profesiones para obtener la patente para ejercer una profesión, toda vez, que el usuario se beneficiará por el ejercicio de su profesión, por ende, es razonable se pague al Estado esta contribución.

2.3.- Los principios constitucionales en materia fiscal derivados del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los inicios de las civilizaciones antiguas, la materia tributaria ha estado presente, no sólo en el ámbito teológico, como una forma de agradar a una divinidad o varias deidades y obtener su favor con alguna ofrenda o tributo, sino también desde el ámbito de las primeras organizaciones políticas y de gobierno de los pueblos, ya que para concebir su organización, las personas sabían que debían cooperar con la comunidad otorgando parte de su patrimonio para el bienestar de la comunidad misma en lo general; pero, al ir adoptando una forma de gobierno en la cual delegaban la autoridad de la comunidad en una persona, llamada *soberano*, inició una actividad arbitraria en la composición, imposición y cobro de los tributos, en donde no existía límite alguno, ya que dependía unilateralmente de los designios del soberano, los cuales eran incuestionables.

El ejercicio despótico del poder por parte de los soberanos originó un despotismo tributario brutal, en donde se pagaba el tributo de manera obligatoria para el bienestar del soberano mismo y de unos cuantos, menos de los propios súbditos, quienes pagaban más que nada para garantizar su seguridad y por evitar las represalias, castigos e inclemencias por parte de la autoridad, lo que provocó inconformidad generalizada, incluso aberración a esta práctica y a los que la llevaban a cabo, ejemplo de ello lo tenemos en la época del imperio azteca y del imperio romano, por citar algunos, en este último incluso el problema de los tributos propicio conflictos internos generando levantamientos o guerrillas por derrocar al gobierno en turno e independizarse de Roma, por ejemplo tratándose del pueblo judío.

Por lo cual se buscó a través de una serie de movimientos sociales, frenar este despotismo tributario general, buscando limitar el poder del soberano a través de la decisión y organización de la colectividad, ejerciendo su soberanía reflejada en instrumentos jurídicos fundamentales que estuvieran por encima de todo poder público y que regulara el actuar de la autoridad, documentos en los que se previeran premisas o puntos de partida para el razonamiento ético de las cargas tributarias, es decir, principios que fueran limitantes y orientadores de las decisiones del Estado para la creación y adopción de las contribuciones. Uno de los primeros ejemplos lo tenemos con la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional Francesa el día 26 de agosto del año 1789, la cual es el producto más relevante de la Revolución Francesa, establecía los principios fundamentales en derechos naturales, inalienables y sagrados que tiene el ser humano, en razón de que la ignorancia, el olvido y el menosprecio de estos derechos son las causas fundamentales del desastre público, el despotismo y la corrupción del poder por parte del soberano o del gobierno del Estado, marcando así un eje por el cual deben conducirse las autoridades y los ciudadanos para alcanzar la felicidad de todos, sin menoscabo de la materia tributaria; esto se acredita en el artículo 13 de este documento, en el cual se señala que es indispensable que la contribución común, se reparta equitativamente entre los ciudadanos de conformidad a su capacidad (contributiva) para mantener la fuerza

pública y los gastos de la administración.¹³⁵ Asimismo, en su artículo 14 se establece el derecho de todos los ciudadanos a comprobar por sí mismos o mediante un representante, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo (el destino al gasto público) y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración.¹³⁶

Todo lo anterior cobra relevancia dentro del ordenamiento jurídico mexicano, ya que desde las constituciones mexicana de 1857 y 1917 se establecen principios rectores como garantías individuales que dirijan la acción legislativa en materia tributaria; además, uno de los pilares fundamentales del Derecho Fiscal esta constituido por el llamado Principio de Constitucionalidad, el cual implica una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, puesto que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico – tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse, además, fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos evitar contradecirlos. En otras palabras, debe siempre existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa. Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución, representan las guías supremas de todo el orden jurídico – fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y representarlos en todo momento.¹³⁷

La base fundamental, la columna vertebral de un sistema tributario determinado, - expresa la Doctora Doricela Mabarak Cerecedo – se ubica en la Constitución Política de cada país, en donde se faculta al Estado a expedir y aplicar las leyes tributarias bajo

¹³⁵ Artículo 13.- Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades.

¹³⁶ Artículo 14.- Todos los Ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración.

¹³⁷ Cfr. Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit., p. 277.

determinados requisitos y condiciones, con el fin de que el Poder Público pueda, por una parte, crear y cobrar los tributos, y por otra, que los gobernados se sometan a pagarlos.¹³⁸

En concordancia al párrafo anterior, la relación jurídica tributaria que tiene el contribuyente en relación con el Estado (el Fisco), se torna sumamente delineada y marcada, en su aspecto más fundamental, por el entorno constitucional y por los principios que reza el propio ordenamiento constitucional. Los principios constitucionales en materia tributaria, se vuelven tanto en México y el mundo, los pilares fundamentales que soportan el andamiaje del sistema tributario de un país, marcando las directrices que deben de seguir los poderes públicos del Estado y los límites para la imposición y el cobro de tributos, salvaguardando la esfera jurídica de los contribuyentes y protegiendo su patrimonio, teniendo como resultado una justicia fiscal eficaz, rodeada de certidumbre y seguridad jurídica, de lo contrario, podría tornarse un sistema arbitrario e injusto. Los principios constitucionales en materia tributaria, son las garantías fundamentales de los contribuyentes y los mandamientos sagrados que debe obedecer el Estado.

Dichos principios se encuentran plasmados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en el artículo 31 fracción IV, en donde se establece que es obligación de todos los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Derivado de lo anterior, es que se puede afirmar que conforme al ordenamiento jurídico mexicano los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y el destino al gasto público son los principios constitucionales sustantivos en materia tributaria. Dentro de la doctrina, se manejan el principio de generalidad y el principio de obligatoriedad, además de los señalados con antelación; sin embargo, sólo los primeros cuatro son los principios constitucionales sustantivos de las contribuciones y de la relación jurídica tributaria.

¹³⁸ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela, op. ci., p. 64.

El *Principio de Generalidad* se refiere a que los efectos de la ley se aplican a todas aquellas personas, físicas o morales, sin excepción alguna y sin distinción, se colocan en el supuesto normativo enunciado en la ley y por ende actualizan esos efectos para su cumplimiento; como bien sabemos ya, los tributos tienen su origen en la ley y por ende, están obligados a pagarlos todas aquellas personas que actualicen el hecho generador o el supuesto jurídico de la norma tributaria que les da existencia de manera general, sin discriminación alguna; prácticamente el atender al principio de la generalidad recae en el legislador, ya que él es el productor primigenio de la ley, por ende, cuando existe un proceso de creación de la misma, éste crea las obligaciones y los supuestos normativos que crearán los hechos generadores de los tributos para los contribuyentes. Suele confundirse mucho esta acepción jurídica con la *uniformidad de la ley*; sin embargo, son conceptos diferentes muy sutilmente, ya que la uniformidad se refiere a la aplicación de la ley de manera obligatoria por igual y sin distinciones, a todas las personas que se encuentren bajo su tutela jurídica o su potestad jurídica, es decir, bajo su sombra sin importar si se actualiza o no un supuesto normativo.

El Doctor Adolfo Arrijoa Vizcaíno, resume al Principio de Generalidad Tributaria diciendo que: *“sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.”*¹³⁹

Es orientadora en este sentido la tesis aislada cuyo rubro es el de **GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO**. De tal suerte que el legislador al momento de definir la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, debe considerar a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la

¹³⁹ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, op. cit., pp. 280-281.

condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra.¹⁴⁰

Ahora bien, el principio de generalidad tributaria tiene dos ópticas diferentes: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. Por lo que respecta a la segunda óptica, es en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos.¹⁴¹

El principio de generalidad tributaria, permite una igualdad de imposición en la norma, propiciando así un límite constitucional a la libertad de la configuración del sistema tributario por parte del legislador, esto en razón de que éste, para configurar los alcances, los términos y la forma en que debe sufragarse el gasto público, debe atender al criterio de la capacidad contributiva de las personas físicas o morales, es decir, a su capacidad de poder hacer frente al gravamen impuesto únicamente, ya que es deber del

¹⁴⁰ Tesis Aislada 1a. IX/2009 de la Primera Sala de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 168127, Tomo XXIX, de enero de 2009, p. 552.

¹⁴¹ Idem.

legislador atender a las fuentes de riqueza para poder crear los supuestos generadores del tributo que permitan reflejar la capacidad económica y por ende la capacidad contributiva. Asimismo, debe atenderse dentro de la generalidad tributaria, a que no existan inmunidades o privilegios que permitan exentar del pago de la contribución de manera irracional e infundada a unos cuantos contribuyentes con capacidad contributiva, de preferencia debe evitarse, es decir, hablamos de condonaciones no razonables, ya que es necesario el pago de los tributos para el debido funcionamiento estatal; para la excepción se requiere que se justifique constitucionalmente, además de atender a bases objetivas que contemple el propio legislador, de manera razonable, en la ley misma.

El *Principio de Obligatoriedad* se traduce en la obligación pública que tenemos todas las personas, físicas o morales, de contribuir al Estado para sufragar los gastos públicos, de la Federación, de los Estados, de la Ciudad de México y de los Municipios en que residamos, esta obligación, tiene el carácter de pública en primer lugar por que se desprende del texto constitucional en su artículo 31 fracción IV, como hemos analizado en párrafos anteriores, y en segundo lugar, por que es tal la importancia de esta obligación, que el Estado, a través del Fisco o la autoridad fiscal recaudadora goza por su facultad de imperio de la capacidad de cobrar los tributos (facultad económico coactiva) y allegarse de ellos, en caso de que los contribuyentes incumplan con dicha obligación, y aún en contra de su voluntad, por la importancia que tiene que el Estado cuente con recursos para poder desarrollar sus actividades, sufragar las necesidades colectivas y prestar sus servicios públicos, de ahí que la contribución sea sinergia fundamental en la ecuación del principio de obligatoriedad y de la relación jurídico tributaria. Como bien lo señala el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela: *“la contribución impositiva entraña la obligación de aportar al Estado determinadas cantidades, generalmente en dinero, a efecto de que éstas se destinen a sufragar o cubrir los gastos públicos.”*¹⁴² Obviamente, este principio se vincula cercanamente al principio de generalidad, toda vez que la obligación pública de contribuir solo recae en aquellas personas que actualicen el hecho generador de la ley fiscal correspondiente que da origen al tributo y por lo tanto a su pago en el plazo que la misma señale.

¹⁴² Burgoa Orihuela, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, 4ª ed., México, Porrúa, 1982, p. 118.

La obligación pública que contempla el Principio de Obligatoriedad contemplado en nuestra Carta Magna, recae en la obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado, no se limita sencillamente a una obligación fiscal, es decir, va más allá, la obligación de contribuir a los gastos públicos es un mandato constitucional fundamental para los contribuyentes por parte del legislador constituyente, justificado en la solidaridad social por parte de los integrantes de la colectividad que forman el Estado y esta obligación responde al ejercicio del poder tributario del Estado; mientras que la obligación fiscal se desprende de la legislación secundaria en materia fiscal, es una disposición normativa que establece el diseño para que los contribuyentes cumplan con esta obligación; se justifica de manera indirecta por la normatividad fiscal y origina al momento de actualizarse, un derecho de crédito a favor de la autoridad fiscal del Estado; sin embargo, no son dos conceptos ajenos, se hermanan y se interrelacionan para lograr su finalidad, de ahí que se establezca que la obligación fiscal sea el medio que concretiza y hace efectiva la obligación pública constitucional de contribuir a los gastos públicos.

2.2.1.- Legalidad

El *Principio de la Legalidad o de Legalidad*, encuentra su fundamento – como ya se ha dicho – en el contenido del artículo 31 fracción IV en los términos siguientes: “*Son obligaciones de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa **que dispongan las leyes.***” Ello, compete a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir, a los contribuyentes, al pago de las contribuciones que se encuentren establecidas en la ley, de conformidad a los enfoques que a continuación se desarrollan.

La legalidad tributaria, se desprende del artículo 31 fracción IV; sin embargo, a nivel constitucional se refuerza su fundamento correlativamente con los artículos 14 y 16 constitucionales, toda vez que el artículo 14, segundo párrafo, se refiere a los *actos privativos*, esto es, garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades, como su

patrimonio, si no es conforme con las leyes que expidan los órganos legislativos del Estado competentes y mediante un juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, donde se respeten y se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, *la garantía de audiencia*.¹⁴³ Por su parte, el artículo 16, prevé los *actos de molestia*, por ende, nadie puede ser molestado en su persona, domicilio, papeles, en su patrimonio o posesiones, si no es mediante un escrito emitido por la autoridad que tenga la competencia de hacerlo, que funde y motive su actuar y la causa legal del procedimiento, esto cobra relevancia ya que la fijación y el cobro de las contribuciones son un acto de molestia para los contribuyentes y les afecta, por lo que, debe existir este respeto del Estado por la *garantía de seguridad jurídica* que proteja a los gobernados.¹⁴⁴

Este principio, se vuelve la piedra angular en el régimen de las contribuciones, ya que permite que la relación jurídica tributaria entre los contribuyentes y el Estado se maneje bajo el marco de la ley, es decir, el *Principio de Legalidad* es un acto mediante el cual se señalan las reglas primigenias de la convivencia tributaria, protegiendo los intereses de ambas partes y lo más importante, establece el instrumento fundamental de esta convivencia, la contribución; es decir, señala los elementos sustanciales y esenciales de la misma, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa o la tarifa a pagar, así como sus excepciones y las sanciones e infracciones en caso de un incumplimiento. Este principio se explica a través del aforismo latino, *nullum tributum sine lege* (No hay tributo sin ley), aforismo que se comparte con la materia jurídico penal. Esto es de suma importancia, ya que el principio de legalidad por sí mismo, se configura como la seguridad jurídica esencial para el contribuyente, ya que de esta manera, éste puede comprender

¹⁴³ Artículo 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

¹⁴⁴ Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

y saber el alcance de sus obligaciones tributarias, el momento en que nace su obligación y los límites que la determinan, incluso conocer los derechos y medios que tiene a su alcance para defenderse contra posibles aversiones y abusos por parte del Estado.

El Doctor Andrés Blanco – citado por el Maestro Emilio Margáin Manautou – establece que debemos entender al Principio de Legalidad en materia tributaria como “... *la regla según la cual sólo la ley puede establecer el tributo en todos sus aspectos estructurales, comprendiendo en el término “ley” a toda norma general emanada de un colectivo legislativo de origen electivo: Parlamento Nacional, órganos legislativos estatales, provinciales, departamentales, etc.*”¹⁴⁵

Por su parte, el Doctor Sergio Francisco de la Garza, sostiene que la legalidad tributaria de este principio significa que “*la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones.*”¹⁴⁶

Como podemos apreciar, el principio de legalidad, va de la mano con el concepto de la ley, ya que, en una sincronía perfecta, son dependientes uno del otro. Por ello, conforme al invocado principio, es al Congreso de la Unión o las legislaturas de los Estados a los que incumbe, según su respectiva competencia *ratione materiae* (razón por materia), expedir leyes tributarias. Es la ley la que crea el impuesto, sin que los términos de ésta puedan ampliarse o restringirse, sino aplicarse por la autoridad exactamente en el caso concreto de que se trate.¹⁴⁷

La ley es un acto jurídico unilateral proveniente del ejercicio del poder legislativo del Estado, que materialmente goza de generalidad, abstracción e impersonalidad como

¹⁴⁵ Margáin Manautou, Emilio, *La Base Imponible*, 1ª ed., México, Porrúa, 2009, p. 103.

¹⁴⁶ De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., pp. 265-266.

¹⁴⁷ Cfr. Burgoa Orihuela, Ignacio, op. cit., p. 120.

atributos y formalmente es producto de un proceso de creación legislativa por los órganos legislativos del Estado. En consecuencia, la ley que crea y establece la existencia y cobro del tributo, requiere para su validez y existencia en el mundo jurídico de un proceso legislativo, dicho proceso se determina en los artículos 71 y 72 inciso H) de nuestra Carta Magna, prácticamente este proceso se integra por seis fases:¹⁴⁸

- **Iniciativa:** Es el primer momento del proceso legislativo, es aquel acto primigenio que enciende el andamiaje de la máquina legislativa que dará como producto final una ley, a través de sus operadores que son los legisladores. Se reza en el artículo 71 constitucional que el presidente de la República; los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión; las Legislaturas de los Estados y de la Ciudad de México; así como los Ciudadanos, cuando obtengan por lo menos el 0.13% de la lista nominal de lectores, son los titulares del derecho de iniciar leyes o decretos. Solamente de manera exclusiva el Presidente de la República puede presentar las iniciativas de la Ley de Ingresos de la Federación, el Presupuesto de Egresos de la Federación y la Cuenta Pública.

¹⁴⁸ * Artículo 71.- El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

I. Al Presidente de la República;

II. A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión;

III. A las Legislaturas de los Estados y de la Ciudad de México;

V. A los ciudadanos en un número equivalente, por lo menos, al cero punto trece por ciento de la lista nominal de electores, en los términos que señalen las leyes...

** Artículo 72.- Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

A. Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.

B. Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen dentro de los treinta días naturales siguientes a su recepción; vencido este plazo el Ejecutivo dispondrá de diez días naturales para promulgar y publicar la ley o decreto. Transcurrido este segundo plazo, la ley o decreto será considerado promulgado y el Presidente de la Cámara de origen ordenará dentro de los diez días naturales siguientes su publicación en el Diario Oficial de la Federación, sin que se requiera refrendo...

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

...

El artículo 73 de nuestra Constitución identifica cuales son las facultades que tiene el Congreso de la Unión, y en su fracción VII, se señala que tiene la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto; asimismo, en su fracción XXIX, se establece que tiene facultad para establecer contribuciones sobre:

- El comercio exterior;
 - El aprovechamiento y explotación de los recursos naturales;
 - Las instituciones de crédito y sociedades de seguros;
 - Los servicios públicos concesionados o explotados de manera directa por la Federación; y
 - Contribuciones Especiales sobre la Energía Eléctrica; la producción y consumo de tabacos labrados; productos derivados de petróleo, entre ellos la gasolina; los cerillos y fósforos; el aguamiel y productos de su fermentación; exploración forestal; producción y consumo de cerveza.
- **Discusión:** Esta es la segunda fase del procedimiento legislativo y consiste en que los legisladores de la Cámara en que se presente el proyecto de la iniciativa de ley, la cual se instaurará como Cámara de Origen, quedando su colegisladora como Cámara Revisora, el presidente de la Cámara de Origen lo turnará por razón de la materia a la comisión competente, se desplegarán los trabajos por parte de los legisladores en sus comisiones para integrar un dictamen por cada una, la cual debe tener su exposición de motivos en las que funden sus razonamientos y conclusiones con proposiciones a sujetarse a votación, la cual deberá presentarse por la mayoría de los integrantes de cada comisión. Posteriormente, los dictámenes en su totalidad se sujetarán a discusión en lo general, y en lo particular se discuten los artículos que se hayan reservado, concluyendo este proceso, se votará en un solo acto el dictamen en lo general y los artículos no reservados, sino, se aprobará en lo general, se discutirá el voto particular hasta lograr un consenso; los votos particulares son la expresión formal que realiza el legislador por cuenta propia sobre un tema o

asunto determinado, en sentido positivo o negativo de un dictamen y que desea queden asentados, para ello debe esgrimir argumentos y razones fundadas y motivadas; si se rechaza, se regresará esa parte del dictamen a comisión para que se reelabore, tomando en cuenta lo establecido en la discusión y posteriormente se discutirá nuevamente, si se aprueba el proyecto en lo general y en lo particular, la Cámara de Origen lo turnará a la Cámara Revisora, la cual deberá iniciar la discusión y la aprobación del proyecto de iniciativa de ley, conforme a la metodología antes señalada.

- **Aprobación:** Una vez que se han discutido los proyectos de las iniciativas de ley en ambas cámaras, deben aprobarse en lo general en cada una de ellas para poder continuar con el procedimiento legislativo; sin embargo, la cámara revisora es la que marcará la pauta para continuar con el procedimiento con una debida aprobación ya que se pueden presentar los siguientes supuestos;
 - 1) Que una vez que se aprobó por la cámara de origen el proyecto, se apruebe también por la Cámara Revisora sin modificaciones; en cuyo caso se continuará con el procedimiento legislativo iniciando la sanción y la promulgación, remitiéndola para ello al Poder Ejecutivo.
 - 2) Que algún proyecto de ley o decreto sea desechado en su totalidad por la Cámara Revisora, se regresará el proyecto a la Cámara de Origen con las observaciones que la Cámara Revisora haya realizado. Si una vez que la Cámara de Origen haya examinado el proyecto, lo aprueba nuevamente por la mayoría absoluta (las 2/3 partes de los legisladores presentes en el pleno) de los miembros presentes, se turnará nuevamente a la Cámara Revisora que lo desechó al inicio, la cual tomará el proyecto corregido a consideración otra vez, y si lo aprueba por mayoría absoluta, lo turnarán al Poder Ejecutivo para su sanción y promulgación, pero en caso que la Cámara Revisora reprobese el proyecto, no podrá presentarse en el mismo periodo de sesiones.

- 3) Si no se presentara ninguno de los supuestos anteriormente señalados y el proyecto de ley fuese desechado en parte, modificado, o adicionado por la Cámara Revisora; la discusión de la Cámara de Origen debe centrarse solamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin que se alteren de manera alguna los artículos aprobados por la Cámara Revisora. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara Revisora fueran aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de Origen se continuará con el procedimiento legislativo.
- 4) Ahora bien, si al contrario, las reformas o adiciones elaboradas por la Cámara Revisora, fueran rechazadas por la mayoría de los votos en la Cámara de Origen, el proyecto de ley o decreto volverá a aquélla para que considere las razones expuestas por ésta, y si por mayoría absoluta de los votos presentes, en la Cámara Revisora se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto de ley o decreto en lo que haya sido aprobado por ambas cámaras se turnará al Poder Ejecutivo para continuar las siguientes fases del procedimiento legislativo.
- 5) Por último, si la Cámara Revisora insistiere, por la mayoría absoluta de los votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente periodo de sesiones, a no ser que ambas cámaras acuerden, por mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto sólo con los artículos aprobados y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.

Una vez agotados estos supuestos respecto a la aprobación de los proyectos de las iniciativas de ley o los decretos, se pasará a las siguientes fases del procedimiento, es decir, la sanción y la promulgación.

- **Sanción:** Es aquel acto de aceptación que realiza el Poder Ejecutivo mediante el cual ratifica el proyecto de ley discutido y aprobado por ambas cámaras y con las firmas de los presidentes y un secretario de dichas cámaras. Se

reputará aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de Origen dentro de los treinta días naturales siguientes a su recepción; vencido este plazo, el Poder Ejecutivo dispondrá de diez días naturales para promulgar y publicar la ley o decreto. Ahora bien, una vez que haya transcurrido el plazo de los diez días naturales, la ley o decreto será considerado promulgado y el presidente de la Cámara de Origen ordenará dentro de los diez días naturales siguientes su publicación en el Diario Oficial de la Federación, sin que se requiera refrendo. Estos plazos no se verán afectados por el cierre o suspensión de sesiones del Congreso de la Unión, en todo caso si el Poder Ejecutivo hace devolución del proyecto de ley o decreto, lo hará a la Comisión Permanente, que entra en funciones una vez que terminan o suspenden las sesiones del Congreso de la Unión.

En esta fase el Titular del Poder Ejecutivo puede ejercer su **derecho de veto** de ley, es decir, puede desechar en todo o en parte el proyecto de ley o decreto, devolviéndolo con sus observaciones a la Cámara de Origen, el cual deberá ser discutido de nuevo por ésta, y si es confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara Revisora, y si es ratificada o sancionada por las dos terceras partes del número total de votos de ésta, el proyecto se volverá ley o decreto y se turnará de nuevo al Poder Ejecutivo para su promulgación.

Tratándose de reglamentos, decretos y acuerdos que sean expedidos por el Presidente de la República, para que puedan tener validez y observancia constitucional, deben pasar por el refrendo mediante firma del Titular de la Secretaría de Estado de la materia en que versen y sea competente; si intervienen dos o más Secretarías, deberán ser firmadas por todos sus titulares respectivos.

Ahora bien, solamente cuando se trate de decretos que promulguen las leyes o decretos expedidos por el Congreso de la Unión, sólo se requerirá el refrendo del Titular de la Secretaría de Gobernación.¹⁴⁹

- **Promulgación:** Es un acto consistente en una declaración solemne, formal y pública por parte del Ejecutivo Federal mediante el cual la ley aprobada se incorpora de manera definitiva al mundo jurídico. De conformidad al artículo 70 de nuestra Carta Magna, se utilizará la siguiente forma: *“El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos decreta: (texto de la ley o decreto).”* Es importante señalar que la sanción y la promulgación de la Ley, van de la mano en el mismo acto. Una vez agotado estos procedimientos, debe publicarse la ley para darla a conocer a todos los gobernados a través del Diario Oficial de la Federación.
- **Iniciación de la vigencia:** Esta fase ha sido identificada en el ámbito de la doctrina como el momento en el cual la ley, producto del procedimiento legislativo, entra en vigor al mundo jurídico, esto es, que la ley pueda ser aplicable y exigible para los gobernados en la realidad, adquiere la calidad de obligatoria; hablamos de la validez de la norma jurídica en el tiempo.

La vigencia de la ley iniciará posteriormente a su publicación, o en el momento en que se publique si así lo determina el propio ordenamiento jurídico. Sin embargo, en México, la iniciación de la vigencia de la ley se determina a través de dos sistemas, el primer sistema es el *sincrónico*,¹⁵⁰ que consiste que en sí la ley, reglamento, circular o disposición de observancia general fija el día en que debe comenzar a regir, obliga desde ese día con tal de que su publicación

¹⁴⁹ Artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Los reglamentos, decretos y acuerdos expedidos por el Presidente de la República deberán, para su validez y observancia constitucionales, ir firmados por el Secretario de Estado respectivo y, cuando se refieran a asuntos de la competencia de dos o más Secretarías, deberán ser refrendados por todos los titulares de las mismas.

Tratándose de los decretos promulgatorios de las leyes o decretos expedidos por el Congreso de la Unión, sólo se requerirá el refrendo del titular de la Secretaría de Gobernación.

¹⁵⁰ El sistema sincrónico se regula en el artículo 4 del Código Civil Federal, el cual a la letra dice: “Si la ley, reglamento, circular o disposición de observancia general fija el día en que debe comenzar a regir, obliga desde ese día con tal de que su publicación haya sido anterior.”

haya sido anterior. En segundo lugar, tenemos el sistema *sucesivo*,¹⁵¹ el cual señala que todos los ordenamientos jurídicos antes señalados, obligan y surten efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial. En este sistema encontramos otro concepto muy importante que es el de la *vacatio legis*, que comprende el tiempo en que se publica la norma jurídica y el momento en que entra en vigor, es decir, entra en vigencia; para ello, en los lugares distintos del lugar en que se publique el periódico oficial, las leyes, reglamentos, etc., se reputen publicados y sean obligatorios, se necesita que además del plazo de tres días, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.

Ahora bien, las consideraciones planteadas anteriormente, son fundamentales para comprender la implicación del principio de legalidad en materia tributaria, por lo que resta sólo decir, que este principio comprende dos reglas, la primera es que los contribuyentes no pueden, ni deben pagar ninguna contribución al Estado si dicho tributo no se encuentra establecido en una ley, que establezca el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa a pagar del tributo, así como sus límites, alcances y derechos que la ley confiera; la segunda consiste en que el Estado, a través de su autoridad fiscal competente, no puede realizar ningún acto o función, si la ley no la faculta para ello.

Sirve de apoyo y de orientación para la definición del principio de legalidad, fijado por nuestro máximo tribunal constitucional, tanto en la práctica como en la doctrina, la siguiente tesis aislada cuyo rubro es **IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL**. De tal suerte que el principio de legalidad tributaria implica la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, pero esto no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del

¹⁵¹ El sistema sucesivo se regula en el artículo 3 del Código Civil Federal, el cual a la letra dice: “Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial.

En los lugares distintos del en que se publique el periódico oficial, para que las leyes, reglamentos, etc., se reputen publicados y sean obligatorios, se necesita que además del plazo que fija el párrafo anterior, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.”

Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.¹⁵²

2.2.2.- Proporcionalidad y Equidad

Cuando hablamos de los principios constitucionales en materia tributaria, los principios de equidad y proporcionalidad se tornan de gran relevancia, sin menoscabo de los otros principios, ya que la proporcionalidad y la equidad tributarias son las que más se conectan a un sentimiento de justicia social y justicia tributaria para los contribuyentes, ya que son la génesis de la potencialidad tributaria que tendrán las contribuciones y que impactarán a todos los gobernados en circunstancias de igualdad y respecto a su capacidad económica.

Estos principios a lo largo de la historia no han sido ajenos de sufrir críticas y análisis dispares de los doctrinarios, ya que existen dos vertientes que giran entorno a este eje, los que consideran que ambos principios son uno mismo y no pueden verse, ni analizarse por separado ya que daría resultados absurdos y aquellos otros que sostienen que hablamos de dos principios diferentes y separados con consecuencias y elementos particulares. Sin importar estas divisiones, ambos principios tienen sus particularidades muy especiales y distintas, pero no pueden ir separados al momento de analizar la

¹⁵² Tesis Aislada de la Segunda Sala de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, Reg. 807811, Tomo LXXXI, p. 5753.

constitucionalidad de una contribución, ya que hacen la sinergia perfecta para encontrar una verdadera justicia fiscal, no se entienden uno sin el otro.

A continuación, expondremos y analizaremos cada principio por separado, amenera que el lector obtenga la información y los conocimientos para comprender cada principio y su importancia en el régimen de las contribuciones.

Proporcionalidad Tributaria

El *Principio de Proporcionalidad* se desprende tal y como anteriormente se ha señalado del texto constitucional, puesto que el artículo 31 fracción IV sostiene: “*Son obligaciones de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y de Municipio en que residan, de la manera **proporcional** y equitativa que dispongan las leyes.*” Acorde con el Doctor Adolfo Arrijo Vizcaíno, entendemos a la proporcionalidad como: “*la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.*”¹⁵³ La proporcionalidad implica una concordancia sinérgica entre todas las partes de una cosa, de manera que existe un equilibrio entre una acción, efecto y resultado.

El principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria paguen de acuerdo a su capacidad contributiva. Quien tiene capacidad contributiva, necesariamente tiene capacidad económica, pero no todo quien tiene capacidad económica, tiene capacidad contributiva. La *capacidad económica* implica el solo mantenimiento de recursos de carácter económico, es decir, sólo tiene recursos económicos que permiten al sujeto sobrevivir; mientras que la *capacidad contributiva* implica la posibilidad del sujeto pasivo de tener esos recursos económicos, en dinero, pero además puede permitirse el apoyar al Fisco en las contribuciones sin verse afectado terriblemente de manera que no pueda sobrevivir.

¹⁵³ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, op. cit., p. 289.

La capacidad contributiva tiene su alcance en dos formas:

- La *capacidad contributiva como fuente del tributo*: implica que el legislador cuando decida la fuente del tributo debe tomar en cuenta la realidad económica para crear la contribución, de acuerdo a la riqueza, el patrimonio y el consumo.
- La *capacidad contributiva como medida del tributo*: implica que el legislador debe diseñar el tributo de manera que permita tener una capacidad contributiva para los contribuyentes.

Cuando hablamos de la capacidad económica de los contribuyentes en relación al principio de proporcionalidad, surge la idea del *derecho al mínimo vital*, este derecho se vuelve una proyección del principio de proporcionalidad tributaria, se manifiesta como una garantía de los gobernados, por medio de la cual el legislador debe protegerlo diseñando el objeto de las contribuciones identificando la capacidad idónea para que contribuyan, se debe respetar un margen libre y aminorado de la tributación, dependiendo el caso, atendiendo a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, y donde no es legítimo constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable, ya que pueden ocasionarse daños irreparables a la sobrevivencia de las personas. Este mínimo vital es un derecho que tienen las personas a que no se les obligue a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales para poder vivir, volviéndose un deber del legislador respetar ese límite.

Es relevante en este sentido la tesis aislada bajo el rubro **DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA**. En concreto, el derecho al mínimo vital se configura, como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de

gravámenes sobre ese mínimo indispensable, es decir, un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite.¹⁵⁴

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en términos generales que el principio de proporcionalidad tributaria radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. De conformidad con el citado principio constitucional los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, mediante el establecimiento de tarifas progresivas. Esto lo podemos aseverar en la tesis aislada cuyo rubro es **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PRINCIPIO DE. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES.**¹⁵⁵

Acorde a lo anterior, el juicio relativo a la proporcionalidad a la hora de fijar el gravamen del tributo, debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a dos parámetros, el primer parámetro es el más bajo, en la cual no debe penetrar la tributación, nos referimos al mínimo vital que permite la subsistencia del causante del tributo como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; el segundo parámetro consiste en un máximo, que lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o de la fuente de riqueza de la que nace la obligación tributaria.

Para que una contribución respete el principio de la proporcionalidad tributaria debe respetar la congruencia entre la capacidad contributiva y el gravamen de la

¹⁵⁴ Tesis Aislada P. VIII/2013 (9a.) del Pleno de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 159819, Libro 1, Tomo I, diciembre de 2013, p. 138.

¹⁵⁵ Tesis Aislada 1a. XXV/200 de la Primera Sala de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 191051, Tomo XII, octubre de 2000, p. 253.

contribución, entendiendo que la capacidad contributiva es la potencialidad real que tiene el contribuyente para poder contribuir al gasto público impuesta por el legislador, tomando en cuenta siempre la naturaleza económica de las contribuciones en torno a una situación de riqueza que propicia las consecuencias tributarias. La capacidad contributiva se vincula necesariamente con la persona que va a soportar la carga tributaria y verá disminuido su patrimonio al pagar la cantidad específica por concepto del gravamen causado, en resumen, la proporcionalidad de un gravamen se centra en la congruencia entre el tributo creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga más capacidad contributiva y menos el que tenga una menor capacidad contributiva.

Ahora bien, el principio de proporcionalidad tributaria va encaminado también a la justa y adecuada distribución de las cargas tributarias en relación a la economía general del país y las fuentes de riqueza que existan y estén disponibles; ello con la finalidad de que el Estado encuentre formas variadas por las cuales poder sostener sus gastos públicos y no centrarse en la explotación de mínimas fuentes de riqueza y de ingreso.

En conclusión, podemos decir que el principio de proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes, pero en concreto a su capacidad contributiva, y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza en una nación, atendiendo a las tasas, cuotas o tarifas de la contribución de manera progresiva. De ahí que el Doctor Adolfo Arrijo Vizcaíno distinga tres elementos primordiales de este principio distintos al principio de equidad:

- La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.
- Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable, siempre en función de tarifas progresivas.
- Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con

el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.¹⁵⁶

Equidad Tributaria

La misma suerte corre el *Principio de Equidad*, puesto que su redacción o sustento constitucional se ubica en el artículo 31 fracción IV, ya que la redacción del mismo señala: “*Son obligaciones de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y **equitativa** que dispongan las leyes.*” Este principio de equidad se sustenta en el derecho humano de la igualdad, pero, más concretamente en una igualdad ante la ley tributaria, el cual se sustenta en el axioma aristotélico: *Tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales*, marcando así que los contribuyentes deben ser tratados idénticamente ante la ley tributaria que les impone un mismo tributo. Este trato igualitario debe establecerse en la norma tributaria desde su origen y debe continuarse en su aplicación en la realidad.

El principio de equidad tributaria implica en un sentido positivo que se le de el mismo tratamiento fiscal a los contribuyentes que se ubican en la misma situación tributaria, y en un sentido negativo, que se debe tratar de manera distinta a los contribuyentes que se encuentran en circunstancias tributarias distintas. De ahí que el legislador se permita crear en la norma categorías contributivas para darles a los contribuyentes un trato adecuado.

El Doctor Ignacio Burgoa Orihuela, plasma muy bien la idea anterior al señalar que “... *la población de un Estado se compone de diferentes clases o grupos colocados en distintas situaciones económicas y culturales y si los entes individuales que integran a dichas clases o grupos desempeñan diversas conductas, la ley debe tratarlos en función de la determinada situación a que pertenezcan... Aplicando estas ideas a la materia tributaria, se concluye que la equidad entraña el imperativo de que todos los miembros*

¹⁵⁶ Cfr. Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit., p. 292.

*integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado; pero dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente.*¹⁵⁷

En esencia, este principio exige que los contribuyentes de una contribución que se encuentran en una misma situación jurídica de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a su vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos pasivos que, respecto del gravamen se ubiquen en una situación distinta, implicando que, para poder cumplir con este principio de equidad, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para agredir a determinadas clases o universalidades de causantes de la contribución, estos es, que se funden con bases objetivas en las que se justifique el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, ya sea de índole de política fiscal o incluso de fines extrafiscales. Sirve de apoyo de lectura la jurisprudencia con el siguiente rubro **IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.**¹⁵⁸

Un ejemplo controversial que llegó a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde el punto principal radicó respecto al tema de la equidad tributaria, es el tema de los amparos que se presentaron en contra del impuesto cedular del Estado de Yucatán, en el año de 2017; el impuesto cedular es un impuesto estatal que se cobra a las personas físicas, únicamente, respecto de ingresos obtenidos derivados de actividades empresariales y de la enajenación de bienes; se presentaron diversos amparos en contra del artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 103 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y otros de la Ley General de Hacienda del Estado de Yucatán,

¹⁵⁷ Burgoa Orihuela, Ignacio, op. cit., p. 121.

¹⁵⁸ Tesis Jurisprudencial P./J. 24/2000 del Pleno de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 192290, Tomo XI, marzo de 2000, p. 35.

por considerarlos inconstitucionales por violentarse el principio de equidad tributaria; sin embargo, nuestro máximo tribunal constitucional declaró la constitucionalidad de dicha contribución, toda vez que no se violaba dicho principio fundamental por que existían motivos razonables y objetivos para que las entidades federativas gravasen únicamente a las personas físicas y no a las personas morales, estas razones recaen en abatir la informalidad, otorgar a las entidades federativas la administración de la recaudación de las personas físicas y dotarlas de otras fuentes de ingresos que pudieran ejercer directamente, con la finalidad de fortalecer el federalismo fiscal, asimismo, determinó que los Estados son libres de crear o no el impuesto cedular y el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no estableció un deber imperativo de hacerlo, sino que es decisión de cada legislatura local establecerlo y ello no propicia una inequidad respecto de los gobernados de los Estados donde se prevea, además de que no se existía un trato diferenciado a las personas físicas que realizan las actividades empresariales, en relación con las demás personas físicas del estado. Es un asunto controversial, pero ejemplificativo de la importancia de la equidad tributaria respecto del establecimiento de contribuciones y los tratos diferenciados realizados por el legislador en categorías contributivas, independientemente de que no compartamos el criterio de la Corte, otro ejemplo de esta índole fue en el Estado de Guanajuato, en donde también se pronunció la Suprema Corte emitiendo como resultado la siguiente jurisprudencia bajo el rubro **IMPUESTO CEDULAR SOBRE LOS INGRESOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS. LOS ARTÍCULOS DEL 9o. AL 12 Y DEL 19 AL 22 DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE GUANAJUATO QUE LO PREVÉN, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.**¹⁵⁹

La generalidad tributaria se conecta con el principio de equidad, ya que si la ley tributaria no mantuviera su carácter de general sería discriminadora y por ende inequitativa, de ahí que se afirme que para perseguir la justicia fiscal se requiere de una generalidad que no brinde privilegios ni excepciones, ni mucho menos discrimine.

¹⁵⁹ Tesis Jurisprudencial 1a./J. 50/2007 de la Primera Sala de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 172505, Tomo XXV, mayo de 2007, p. 377.

El Doctor Adolfo Arrijoja Vizcaíno dice que: *“En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídica – tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc.”*¹⁶⁰

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto a la equidad tributaria destacando que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, es decir la proporcionalidad tributaria. La equidad tributaria se traduce en que los contribuyentes de una misma contribución deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que la establece y la regula. Vale la pena, precisar que el principio de equidad proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito de la imposición tributaria, al ser una manifestación de aquél, es decir, no se puede comprender la equidad sin la igualdad. Sirve de apoyo de lectura la jurisprudencia sostenida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es **IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS**.¹⁶¹

Ahora bien, cuando hablamos de la aplicación específica del principio de equidad, debemos retomar el punto de la igualdad, ya que a nivel constitucional se prevén distintos aspectos de la igualdad; sin embargo, mantiene ámbitos de aplicación a nivel general y de manera específica, sin establecer casos de excepción en su aplicación, por lo que cuando la igualdad se proyecta en el ámbito impositivo, estamos ante el principio de

¹⁶⁰ Arrijoja Vizcaíno, Adolfo, op. cit., p. 293.

¹⁶¹ Tesis Jurisprudencial del Pleno de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Reg. 232197, Volumen 199-204, Primera Parte, p. 144.

equidad como una manifestación concreta de la igualdad, pero concretándose solamente en la igualdad ante la misma ley tributaria de los contribuyentes en un mismo gravamen, en concreto, el ámbito de aplicación específica de la equidad tributaria tiene lugar tratándose de disposiciones legales que se refieran a contribuciones, exenciones o delimitación de las obligaciones materialmente recaudatorias, también en normas con repercusión fiscal que emita el Poder Ejecutivo, de lo contrario, estamos hablando de un contexto amplio del principio de igualdad.

Finalmente, a nivel jurisprudencial, se han delimitado los elementos objetivos del principio de la equidad tributaria, los cuales nos permiten delimitar sus alcances ante la ley y en la aplicación de la ley, dichos elementos son:

- 1) No toda desigualdad en el trato por la ley, supone que existe una violación al principio de equidad, por ende, al artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, sino que dicha violación se configura sólo si la desigualdad produce una distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;
- 2) Si existen supuestos iguales de hecho deben corresponder consecuencias jurídicas idénticas;
- 3) No se prohíbe al legislador que contemple la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulte artificiosa o injustificada dicha distinción; y
- 4) Para que la diferencia tributaria resulte acorde con la garantía de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato *equitativo*, esto es que haya un juicio de equilibrio en la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador.

2.2.3.- Destino de las contribuciones al gasto público

Por último, encontramos el principio que rige las contribuciones relacionado con el destino al gasto público o la vinculación al gasto público, el cual en términos del multicitado artículo 31, fracción IV constitucional, sostiene: *“Son obligaciones de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”* Este principio consiste en que todo lo recaudado de las contribuciones debe destinarse a las erogaciones que realiza el Estado para el cumplimiento de sus funciones y sus finalidades, de orden corriente como funciones relativas al desarrollo de todas sus facultades, sueldos y gasto corriente. El *principio del destino al gasto público* es una obligación para el Estado y, por ende, un derecho fundamental de los gobernados contribuyentes, que todas las contribuciones que establezcan las leyes, además de ser proporcionales y equitativos, deben destinarse a sufragar el gasto público, el no hacerlo, vulnera los derechos de los contribuyentes flagrantemente.

El Estado, requiere sufragar los gastos públicos que se originan por la realización de sus actividades, sus funciones y sus fines, entre ellos el poder costear la prestación de los servicios públicos, de los cuales se ven beneficiados los gobernados, y es lógico que si los contribuyentes pagan sus contribuciones al Estado para que pueda sufragar estos gastos públicos, deben verse beneficiados con servicios públicos de calidad y de primer nivel, que les permitan desarrollarse y tener una mejor calidad de vida. De ahí que se vuelva una premisa fundamental que todo contribuyente tiene el derecho de que su dinero se utilice de manera responsable por el Estado y sea dirigido hacia los gastos previamente establecidos y presupuestados, de manera transparente, toda vez que esto permite darle a los gobernados una certeza y seguridad jurídicas.

La ecuación tributaria recae en el exacto equilibrio entre el Estado y los contribuyentes, no pueden ir por separado, si el Estado pretende obtener recursos por contribuciones y que los gobernados las paguen de conformidad a la norma fiscal, se

requiere que el Estado satisfaga las necesidades sociales básicas de la colectividad y que se reflejen en la realidad, de lo contrario, comienza a existir la apatía fiscal y por ende una respuesta negativa de parte de los gobernados buscando formas de no pagar sus contribuciones, esto no quiere decir que sea lo correcto o que sólo se encierre en este ejemplo esta mala práctica.

En suma, si se tiene en mente que las contribuciones son una clase o modalidad de ingreso público indispensables para sufragar los gastos públicos, cuya principal finalidad es precisamente el costear la prestación de los servicios públicos, derivado de lo cual y previendo posibles desviaciones nuestra Constitución Política impone a los gobernantes la obligación de destinar las contribuciones ciudadanas a la satisfacción de los gastos públicos. En esencia, este principio se ve consumado cuando el Estado, de manera obligatoria, destina los ingresos tributarios recaudados escrupulosamente, de acuerdo a las partidas establecidas en el presupuesto de egresos nacional. Por ende, los tributos tienen una finalidad recaudatoria, es decir, servir como ingreso al Estado para realizar sus funciones atendiendo el gasto público que origina ello; sin embargo, pueden existir tributos con un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, ejemplo de ello son las contribuciones con fines extrafiscales.

Los tributos con un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no pierden su naturaleza de estar comprendidos dentro del destino al gasto público, ya que en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en donde se establece el plan de gasto del Estado, a través de un conjunto de espacios o partidas específicas en donde se destinará ese ingreso público, es decir, existen renglones que tienen fines específicos como la construcción de obras hidráulicas, calles, puentes, banquetas, carreteras, pago de sueldos, etc., ahora bien, es importante señalar que existen tributos con un fin específico que de ninguna manera son establecidos para servir a un fin meramente recaudatorio y ser una fuente de ingreso más para el Estado, ejemplo de ellos son los tributos con fines extrafiscales, los cuales abordaremos más adelante.

El gasto público tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; es y será siempre *gasto público*, que el importe de lo recaudado por el Estado a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los Servicios Públicos. El concepto material del gasto público estriba en el destino que se realiza de una contribución para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Federación, está prescrita la partida, a cuya satisfacción está destinada la contribución aprobada por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta Magna de la República. Resulta ilustrativa la lectura de la tesis jurisprudencial bajo rubro **GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.**¹⁶²

Es interesante citar al Maestro Miguel Valdés Villarreal quién considera que para que exista el gasto público es necesario que se cumplan las siguientes premisas:

- a) *Que la asignación de fondos sea para expensar (gastar o costear) una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio;*
- b) *Quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio;*
- c) *Que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.*¹⁶³

El principio del destino al gasto público de las contribuciones permite concretar el principio de justicia fiscal, siempre y cuando se cumplan dos premisas fundamentales, la primera es que los tributos pagados por los contribuyentes y recaudados por el Estado, debe éste realmente y con debido manejo, destinarlos al gasto público encaminado a cubrir las necesidades públicas sociales de la colectividad; mientras que la segunda

¹⁶² Tesis Jurisprudencial 367 de la Sala Auxiliar, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Reg. 389820, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte HO, p. 339.

¹⁶³ Citado en De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 288.

premisa recae en que todo lo recaudado por el Estado, mediante el pago y cobro de contribuciones no puede destinarse, de ninguna manera, a cubrir y financiar fines privados e individuales, de lo contrario, las contribuciones que permiten esta finalidad son inconstitucionales y violentan los principios previos citados.

Finalmente, es importante tener claro que, cuando hablamos del principio del destino o de vinculación al gasto público, hablamos de una ineludible conexión con el Presupuesto de Egresos de la Federación, como el plan del Estado de gasto público anual para poder destinar debidamente los ingresos públicos recaudados, es aquí donde el gasto público encuentra su cauce, ya que es en este punto donde tiene su formalidad este principio, y como hemos señalado anteriormente, de conformidad con el artículo 73, fracción VII en nuestra Carta Magna, es facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto, sin embargo, el artículo 72, inciso H) constitucional, acota la formación de proyectos de leyes o decretos que versen sobre las contribuciones o impuestos a la Cámara de Diputados, la que se constituye como Cámara de Origen, por ende, el Presupuesto de Egresos de la Federación se aprobará anualmente, de manera exclusiva por la Cámara de Diputados, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, de acuerdo al artículo 74, fracción IV, de la norma constitucional citada.

El destino debido de los ingresos públicos al gasto público, debe ser vigilado en todo momento por los gobernados, y se vuelve un derecho y una obligación para ellos, exigir al Estado que los destine de manera debida, legal y transparente de acuerdo a lo establecido en su plan de gasto, de lo contrario, los gobernados se vuelven los más perjudicados, vulnerándose así, sus derechos fundamentales consagrados en la constitución y que para garantizarse se requiere de parte del Estado, que ejerza bien esos gastos públicos, ello da certeza jurídica y seguridad jurídica a los contribuyentes. Se requiere – como lo ha manifestado el Doctor Hugo Carrasco Iriarte – del poder ciudadano que, en materia fiscal, permita vigilar que toda reforma contributiva sea destinada para el gasto público, para aliviar las necesidades básicas de la población, y que no se siga gastando el dinero a manos llenas en armas, en el combate a la

delincuencia organizada; cuando algunas de las reglas elementales de la economía de bienestar son: invertir el dinero público en la generación de fuentes de trabajo y el impulso a actividades productivas, de tal manera que las personas puedan estar bien y por ende, no incursionen en las actividades ilícitas y delictivas que les priven de sus bienes fundamentales como la vida, la libertad y su familia.¹⁶⁴

2.4.- Finalidad de las contribuciones

La finalidad del tributo, es la razón de ser de la existencia de la creación del mismo, es la teleología del tributo y el objetivo a cumplir; esta finalidad recae en la recaudación misma; no puede entenderse de origen un tributo cuyo destino no consista en sufragar el gasto público.

Sin embargo, en la doctrina y en la práctica, se ha estudiado la finalidad de las contribuciones en dos vertientes, la fiscal o recaudatoria y la extrafiscal, esto en razón de que en los orígenes de la construcción de la ciencia tributaria se consideraba que un tributo, cuando se creaba, no podía tener ninguna otra finalidad que no fuera la de servir como un instrumento estatal financiero para poder atender las necesidades de la población y las del propio Estado para desempeñar a cabalidad sus funciones; es decir, cubrir el gasto público. A pesar de ello, estas dos finalidades de las contribuciones responden teóricamente a dos formas de pensamiento político preponderantes; el Maestro Ernesto Flores Zavala se refiere respecto del primer pensamiento como *“...la escuela que Griziotti llama “Liberal manchesteriana”, desarrollada principalmente en Inglaterra y Francia en el siglo XIX, que niega que los impuestos puedan tener otra finalidad que la puramente fiscal; esta escuela se basa en la tesis liberal individualista, de acuerdo con la que el Estado no puede intervenir en la actividad o en la situación personal de sus miembros.”*¹⁶⁵ Ahora bien, el segundo pensamiento recae en la corriente de Adolfo Wagner y Henry George, tratándose de una filosofía donde la contribución no sólo puede tener una finalidad recaudatoria, sino que también puede pensarse en una

¹⁶⁴ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, 5ª ed., México, Oxford, 2010, p. 210.

¹⁶⁵ Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p. 261.

contribución que atienda diversos ámbitos; al respecto el Maestro Flores Zavala la concibe como aquella en donde: “...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 en forma más equitativa, etc.”¹⁶⁶

La Doctora Sonia Venegas Álvarez respecto a las finalidades de las contribuciones, concluye que “Cuando el establecimiento de las contribuciones tiene como objetivo fundamental la recaudación para cubrir el gasto público, se dice que dichas contribuciones tienen fines fiscales. Adicionalmente, la creación de contribuciones puede tener un fin distinto, como por ejemplo, proteger el medio ambiente, estimular o desestimular actividades, la tutela de la salud, etc. En este caso las contribuciones tienen un fin extrafiscal.”¹⁶⁷

Los fines de los tributos – expresa la Doctora Gabriela Ríos Granados – “deben venir expresados en la exposición de motivos o en el diario de debates de la ley del tributo respectivo, ya se trate del fin tradicional, es decir, la finalidad recaudatoria o bien de la finalidad extrafiscal.”¹⁶⁸ Ahora bien, cuando hablamos de los fines de las contribuciones, debemos tener claro que esta finalidad se plantea en dos ámbitos o se advierte de dos maneras, por ello, decimos que la finalidad de la contribución puede ser formal y material.

La finalidad formal y la finalidad material; la primera característica se refiere a la manifestación expresa en la exposición de motivos en la que solamente se señala cual será la finalidad del tributo, mientras que la segunda finalidad, es aquella que se desprende de los elementos esenciales del tributo y que se ven reflejadas en su aplicación práctica.

¹⁶⁶ Idem.

¹⁶⁷ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., p. 60.

¹⁶⁸ Ríos Granados, Gabriela, *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2007, pp. 11-12.

Es orientadora en este punto la tesis jurisprudencial cuyo rubro dice **FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES**; de tal manera que ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-.¹⁶⁹

2.4.1.- Fines Fiscales

Como hemos señalado anteriormente, las contribuciones han sido creadas de manera fundamental para que el Estado pueda allegarse de los recursos necesarios para destinarlos a las erogaciones públicas contempladas en el Presupuesto de Egresos de la Federación que anualmente aprueba la Cámara de Diputados y, por ende, dar cumplimiento a los fines del Estado mismo, esto es, presentan una finalidad recaudatoria o fiscal, propia de su naturaleza. Los fines fiscales se concretan, prácticamente en que todo lo que se recaude en materia de contribuciones tiene que destinarse para el gasto público, es decir, a la satisfacción de necesidades colectivas, sociales y públicas de manera general y su única finalidad es meramente recaudarse.

Esta finalidad fiscal o recaudatoria se deriva del artículo 31 de nuestra Carta Magna, que hemos revisado anteriormente, cuando señala que es obligación de todos los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, además, se vuelve esta finalidad un elemento esencial del tributo, capacitando así al Estado para el desarrollo de sus fines políticos, económicos y sociales.

La Maestra Mariana Merino Collado, respecto del fin recaudatorio de las contribuciones, sentencia correctamente que *“La recaudación de esta contribución al gasto público realizada por los gobernados es la finalidad para la cual se crean los*

¹⁶⁹ Tesis Jurisprudencial 1a./J. 107/2011 de la Primera Sala de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 161079, Tomo XXXIV, septiembre de 2011, p. 506.

*tributos. La finalidad de recaudación que tienen los tributos es la razón de ser de los mismos, por lo que, en principio, no podría entenderse un tributo cuyo destino no sea sufragar el gasto público.*¹⁷⁰

En conclusión, el tributo como un fenómeno jurídico, desde sus inicios se concibió como una forma de aportación o de entrega de parte de los individuos para poder proporcionar al Estado o al gobernante, los medios necesarios para sufragar sus necesidades financieras para poder así responder a las necesidades de la comunidad, de ahí que devenga una naturaleza recaudatoria primigenia; sin embargo, mediante la evolución del pensamiento tributario y la realidad social, se adoptaron posturas más inclusivas de otros fines del tributo que respondían prácticamente a fines de política económica y social, que no buscaban la sola recaudación, sino que buscaban una tarea en específico, de ahí la concepción de una finalidad extrafiscal.

2.4.2.- Fines Extrafiscales

La extrafiscalidad es un tema que se encuentra íntimamente relacionado con la vinculación de los tributos al gasto público, existen contribuciones que al ser creadas se les atribuye un carácter de instrumento de política social y económica, pero, ello no implica que la naturaleza recaudatoria se pierda en este tipo de tributos, la diferencia está en que la recaudación estará configurada de tal manera que tienda a conseguir un objetivo determinado. Extrafiscalidad es, por lo tanto, un término que proviene de las raíces latinas *extra*, que significa “fuera de” y *fiscalis* que significa “lo perteneciente o relativo al fisco o al oficio del fiscal”. En este sentido, son tributos con fines extrafiscales aquellos que persiguen propósitos fuera de lo relativo al fisco, es decir, fuera de la recaudación.

Opinión que comparte Alma Delia Virto Aguilar quien asevera, – en este caso- que los impuestos con fines extrafiscales trascienden a los fines fiscales, para lograr objetivos

¹⁷⁰ Merino Collado, Mariana, Fines Extrafiscales. Sus límites constitucionales, México, Porrúa, 2011, p. 70.

de interés general. Este fin no es recaudar sino obtener un beneficio para la colectividad con lo cual la contribución se convierte en un instrumento del Estado para lograr una mejor distribución de la riqueza o del fomento del desarrollo económico. – Puesto que – las contribuciones, - son medio- de los que el Estado se vale para el logro de sus fines, se deja de lado los efectos de estos centrándose la atención en el monto de lo recaudado. Pero cuando una contribución tiene un fin extrafiscal como objeto principal, lo que se busca es lograr determinados propósitos del Estado en forma inmediata, sin necesidad de que el mismo sea quien destine determinados recursos al sector o actividad que desea impactar. Esto es, el tributo sirve como instrumento para regular, apoyar o inhibir cierta actividad que el Estado considere prioritaria. Así, el fin recaudatorio de los impuestos pasa a un segundo plano e incluso se vuelve irrelevante, pues con él se pretende una mejor distribución de la riqueza o bien inhibir prácticas específicas, sólo por citar algunos.¹⁷¹ Este mismo enfoque lo comparte la jurisprudencia bajo el rubro de **EXENCIONES TRIBUTARIAS. SU ESTABLECIMIENTO PUEDE BASARSE EN RAZONES EXTRAFISCALES**, al señalar que los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen con un objetivo distinto del recaudatorio, es decir, mediante ese tipo de impuestos el Estado no persigue como objetivo fundamental allegarse de recursos para afrontar el gasto público, sino impulsar, orientar o desincentivar ciertas actividades o usos sociales, según se consideren útiles o no para el desarrollo armónico del país.¹⁷²

Pero trascendiendo hacia la diferencia entre los fines fiscales y extrafiscales de las contribuciones, existe una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal – la recaudación- y qua adicionalmente pueden tener otros de índoles extrafiscal. Pero este razonamiento requiere de precisiones conceptuales, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para la cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para

¹⁷¹ Cfr. Virto García, Alma Delia, “Los fines extrafiscales en las contribuciones”, en Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *Derecho Fiscal homenaje a Eusebio González García*, México, Novum –Universidad Panamericana, 2014, pp. 143 – 160.

¹⁷² Tesis P. XXXII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Reg. 170754, Tomo XXVI, diciembre de 2007, p. 17.

allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior es así, pues mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos – las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales.

La legitimidad constitucional de las contribuciones con fines extrafiscales

Un dilema que ha circulado entorno a los tributos con fines extrafiscales, ha sido el tema constitucional, es decir, si dentro de nuestra Carta Magna se encuentra algún precepto expreso que permita la legitimidad y la constitucionalidad de los mismos; la respuesta rápida sería no, no se encuentra un artículo expreso que establezca la existencia de los tributos con fines extrafiscales, como bien si señala expresamente el artículo 31 fracción IV, respecto a las contribuciones que debemos enterar al Estado, que tienen una finalidad fiscal para ser recaudados y dirigidos al gasto público. Sin embargo, si se encuentra un fundamento constitucional para el establecimiento de la finalidad extrafiscal de los tributos, ese fundamento esta en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, numeral que ha sido abarcado doctrinariamente y por la jurisprudencia.

En este sentido – apunta la Maestra Merino Collado – *“podemos señalar que el hecho de que la Constitución no establezca de manera literal la posibilidad de establecer tributos con fines extrafiscales no significa que estos carezcan de anclaje constitucional, ya que no se puede pretender encontrar un reconocimiento expreso en la Constitución dado que ésta simplemente establece principios generales.”*¹⁷³

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una tesis de jurisprudencia donde establece que de conformidad con el artículo 25 de nuestra Carta Magna, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste

¹⁷³ Merino Collado, Mariana, op. cit., p. 120.

sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, en congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, concluye el máximo tribunal que el artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación. Sirve de apoyo y comprensión la tesis jurisprudencial con el rubro **FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.**¹⁷⁴

Para mayor claridad hay que resaltar que en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en lo relativo al fundamento de los fines extrafiscales, se expresa que 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.**

Derivado de lo anterior, implica que el Estado puede realizar ciertas actividades que sean necesarias y adecuadas para alcanzar sus fines, permitiendo la utilización extrafiscal del tributo con el propósito de fomentar las actividades que demande el interés general, así como proteger y alentar la actividad económica.

¹⁷⁴ Tesis 1a./J.28/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Reg. 173020, Tomo XXV, marzo de 2007, p. 79.

Límites a las contribuciones con fines extrafiscales

Existen ciertos límites que se han establecido por las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) y la doctrina para la concepción de los fines extrafiscales de los tributos. Nuestro máximo tribunal se pronunció respecto de las contribuciones con fines extrafiscales en 1991, en su Octava Época, dando así una primera aproximación al concepto de la extrafiscalidad. La SCJN señala que además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir de manera accesoria 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. Sirve de apoyo la tesis jurisprudencial cuyo rubro dice **CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.**¹⁷⁵

Posteriormente, nuestro Máximo Tribunal Constitucional fijaría que los fines extrafiscales no pueden de ninguna manera justificar la violación a los principios consagrados en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna. Es decir, la existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución, no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Dicho criterio se plantearía en la siguiente jurisprudencia cuyo rubro es **CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**¹⁷⁶

¹⁷⁵ Tesis P./J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, Reg. 205798, Tomo VII, junio de 1991, p. 5

¹⁷⁶ Tesis P.CIV/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Reg. 192744, Tomo X, diciembre de 1999, p. 15.

Aunado a lo anterior, también la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fijaría un criterio en el que establece que corresponde al legislativo el que se justifique en su proceso de creación expresamente en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los fines extrafiscales del tributo. Años después, acotaría el Pleno que los fines extrafiscales, no necesariamente derivan de la exposición de motivos de la ley correspondiente o del proceso legislativo que le dio origen, sino que existe la posibilidad de poder deducir la finalidad extrafiscal del tributo del precepto mismo que lo establezca. Dicho criterio se contempla en la tesis bajo el rubro que dice **FINES EXTRAFISCALES. NO NECESARIAMENTE DERIVAN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY CORRESPONDIENTE O DEL PROCESO LEGISLATIVO QUE LE DIO ORIGEN, SINO QUE PUEDEN DEDUCIRSE DEL PRECEPTO QUE LOS ESTABLEZCA.**¹⁷⁷

Ahora bien, tratándose de las contribuciones con fines extrafiscales el legislador tiene la obligación de establecer las categorías contributivas o clasificaciones de contribuyentes para justificar un tratamiento diferente a los mismos, dicha diferenciación puede responder a finalidades económicas, sociales, de política fiscal o extrafiscal, ello en razón de proteger el principio de equidad tributaria, para lo cual los fines tienen que ir avalados por nuestra Carta Magna, por ende, es orientadora la tesis aislada cuyo rubro es **FINES EXTRAFISCALES Y DE POLÍTICA FISCAL. CUANDO PERSIGUEN UNA FINALIDAD AVALADA POR LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS APORTAN ELEMENTOS ADICIONALES PARA EL ESTUDIO DE CONSTITUCIONALIDAD DE UN PRECEPTO.**¹⁷⁸

Por tanto, podemos decir que los límites de las contribuciones extrafiscales son:

1. Que se establezcan los fines extrafiscales de manera accesoria a la finalidad fiscal, al principio recaudatorio.

¹⁷⁷ Tesis P. XXXIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Reg. 170741, Tomo XXVI, diciembre de 2007, p. 20.

¹⁷⁸ Tesis 1a. XX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Reg. 168133, Tomo XXIX, enero de 2009, p. 551.

2. Que los fines extrafiscales cumplan con los principios tributarios constitucionales consagrados en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.
3. Que se establezcan expresamente las finalidades extrafiscales de los tributos en las iniciativas de ley, exposición de motivos, dictámenes o en la misma ley, o que pueda del propio precepto del tributo desprenderse su finalidad extrafiscal.
4. Que los fines extrafiscales cumplan bases objetivas y bajo parámetros razonables que vayan avalados siempre por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como una política económica, social, ambiental, de salud pública, etc.

Tipos de extrafiscalidad

Debemos tener claro que los fines extrafiscales de los tributos son aquellos que se establecen por el Estado, cuando éste busca como instrumento de política pública, política económica y política fiscal lograr:

1. Incentivar o desincentivar una actividad;
2. En caso de que se recaude ese tributo, no se debe contemplar dentro del paquete de la recaudación fiscal para gasto público, sino al contrario, se debe dirigir a cumplimentar la razón de ser por la que fue creado el tributo, es decir, atender las consecuencias o las acciones de las actividades que se buscan incentivar o desincentivar;
3. La extrafiscalidad de los tributos no debe ser constante y perpetuarse en el tiempo, es decir, se crean en un momento y tiempo determinados para atender un fin y cuando este fin, se ve satisfecho, el tributo extrafiscal debe desaparecer.

Ejemplo de ello lo tenemos con el Impuesto a la Tenencia o Uso de Vehículos, el cual se creó de manera temporal en 1962 por mandato del presidente Adolfo López Mateos, con la finalidad de incentivar y financiar la organización de los Juegos Olímpicos de México de 1968, el problema es que, a 57 años de su creación, continúa vigente ya

que funcionó como un buen instrumento de recaudación fiscal. Otro ejemplo de un tributo extrafiscal lo encontramos en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) en alimentos con alto contenido calórico y bebidas saborizadas, el cual busca desincentivar el consumo de estos productos, aumentando su precio en el mercado por el impuesto evitando de alguna manera que sea tan fácil su compra y por el problema de alerta nacional en materia de salud en el país consistente en las enfermedades propiciadas por la obesidad, el sobrepeso y la diabetes, donde México ocupa los primeros lugares a nivel mundial, es decir, el tributo busca financiar políticas públicas de salud que ayuden a combatir y evitar estas enfermedades en la sociedad, por lo que de causarse el impuesto, este será recaudado y debiera destinarse a programas de salud pública que atiendan a personas con obesidad, sobrepeso y diabetes, así como a programas de prevención como campañas de información, chequeo médico, etc., y en caso de que se desincentive el consumo de estos productos y se controlen los problemas de salud pública propiciada por las enfermedades causadas por consumir dichos productos, este impuesto en esta materia debería desaparecer.

La finalidad extrafiscal de los tributos se torna difícil en su comprensión, ya que no es tarea sencilla poder vislumbrar cuando hablamos de un fin extrafiscal en el estricto sentido y cuando hablamos de una mera finalidad recaudatoria. Es decir, se dificulta el saber cuando la finalidad extrafiscal es principal o secundaria en relación a la finalidad recaudatoria del tributo. Es por ello que existen algunos tipos de extrafiscalidad que debemos tomar en cuenta en esta materia, para ello propongo que adoptemos los tipos que señala la Maestra Mariana Merino Collado, los cuales son:

- Tributos fiscales con elementos extrafiscales

La Maestra Merino Collado refiere que: *“Se trata de tributos genuinamente fiscales pues además de que su estructura es la propia de una contribución de dicha naturaleza, su finalidad fundamental es recaudatoria. Sin embargo, podríamos dudar de ellos en*

tanto que van acompañados por incentivos o beneficios de naturaleza extrafiscal".¹⁷⁹ Aunque debemos señalar que estos tributos no se ven afectados por esos elementos ya que cumplen aún con el objetivo fundamental de ser recaudatorios, es decir, son tributos que pueden crearse y establecerse de una manera formal en la ley, en donde sus razones sean buscar una finalidad que no sea recaudatoria pero en los hechos, materialmente es pura recaudación únicamente.

- **Tributos extrafiscales impropios**

Se trata de tributos – señala la Maestra Merino Collado – que *“si bien parecieran ser tributos extrafiscales, debido a que mediante los mismos se pretende reducir determinados actos contrarios a la salud o frenar algunos hábitos sociales, aumentando la carga fiscal con el objetivo de que decrezca la conducta, su contenido y estructura son análogos a los genuinamente fiscales.”*¹⁸⁰ Estos tributos son aquellos que buscan mediante una alta imposición tributaria, conseguir la finalidad extrafiscal, ejemplo de estos tributos es el Impuesto Especial sobre Producción de Servicios en materia de alcohol, tabaco, bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico. Téngase en consideración que, en este tipo de tributos, los hechos imponibles que los conforman, bien podrían llegar a contemplarse en tributos fiscales.

- **Tributos genuinamente extrafiscales**

Estos tributos son aquellos que realmente en su estructura y en su fundamento se concibieron desde su origen con una finalidad extrafiscal, es decir, no tienen carácter fiscal – recaudatorio. La Maestra Merino Collado dice: *“se configuran internamente pensando en ese propósito, y en aras a su logro [extrafiscal], conforman sus elementos*

¹⁷⁹ Merino Collado, Marina, *op. cit.*, p. 103.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 104.

esenciales, de manera que el factor extrafiscal no se presenta como un añadido, sino que se imbrica en la estructura interna del tributo”¹⁸¹

La finalidad extrafiscal es tan importante en todos los sentidos, que condiciona la propia configuración del tributo, para que sus elementos cuantitativos y cualitativos sean congruentes al logro de esos fines. Aunado a lo anterior, podemos señalar como características que distinguen a un tributo genuinamente extrafiscal, las siguientes:

- a) La finalidad no recaudatoria debe quedar completamente clara en la ley, es decir, no sólo basta que se señale en la exposición de motivos de la misma, ya que como hemos dicho anteriormente, pueden ser sólo una expresión formal de la extrafiscalidad, se requiere que, en la materia, en la norma jurídica se desprenda esa extrafiscalidad que no busca la recaudación.
- b) La finalidad extrafiscal debe encontrarse plasmada en la estructura interna del tributo, es decir, debe desprenderse de los elementos esenciales que conforman el tributo la finalidad a donde se dirige, sobre todo en sus elementos cuantitativos, ya que el cuantificar la finalidad extrafiscal va más allá de un primer acercamiento económico, sino abarca otros aspectos de magnitudes más complejas. En este tributo, el elemento objetivo no es una expresión de riqueza, sino la realización de una conducta u omisión que persigue la finalidad extrafiscal.
- c) El tributo extrafiscal debe establecer conductas definidas y tener un objetivo u objetivos claros y definidos, por lo que debe contemplar con los mecanismos necesarios para reducir las cargas tributarias cuando los contribuyentes cumplan con los objetivos del fin extrafiscal, así como aumentar la carga tributaria cuando realicen conductas contrarias.

¹⁸¹ Idem.

- d) Cuando se establece un tributo extrafiscal genuino, debe contar con una corriente conductista, es decir, debe establecer una actividad que busque incentivar o desincentivar, fomentar o desfomentar, buscando que el contribuyente realice una cosa o se abstenga de hacerla, buscando un mejor tratamiento fiscal y no aquellas que tendrán como resultado una mayor carga fiscal por ser contraria a la finalidad extrafiscal.

CAPITULO III

LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN MÉXICO

*Cuando se agotan los recursos, los impuestos se recaudan bajo presión.
Cuando el poder y los recursos se han agotado, se arruina el propio país.*

Sun Tzu

En el presente capítulo, abordaremos los impuestos indirectos de una forma completa, esto es, analizaré el concepto del impuesto, desde sus antecedentes históricos hasta la constitución actual de esta figura tributaria, asimismo entraré a la forma en que se clasifican los impuestos, para entender las diversas formas por las cuales se ha clasificado esta figura según la doctrina, pero lo más importante, para analizar los impuestos indirectos y como estos se diferencian de los impuestos directos.

Para poder tener un concepto amplio de la imposición indirecta en nuestro país, implica que analicemos los antecedentes históricos de los impuestos indirectos, cómo se han ido constituyendo hasta comprenderlos en su forma actual, en nuestra legislación, nuestra jurisprudencia y nuestra doctrina; con ello, demostraré la importancia económica que implican estos impuestos para la recaudación en nuestro país y el mundo, como una forma segura de recaudación y estable, determinando así una tendencia internacional por recurrir más a la imposición indirecta como forma de protección tributaria y como forma para competir en la economía internacional

Finalmente, analizaré como se configuran los principios constitucionales en materia tributaria en los impuestos indirectos, sobre todo respecto de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria que constituyen a su vez, el principio de justicia tributaria de los impuestos, para entender la constitucionalidad de los mismos; para terminar con una comparación de como se determinan por el Estado los impuestos indirectos y directos en la Ley de Ingresos de la Federación, ley primigenia que inicia la actividad financiera del Estado.

3.1.- ¿Qué es el Impuesto?

Antecedentes históricos del Impuesto

Se dice que el origen de los impuestos como tributos se remonta desde el origen mismo del ser humano, donde éste buscó formas de organizarse y de convivir, primero en lo individual, después por familias, pasando por tribus hasta crear pueblos y civilizaciones, delegando así, la dirección de la colectividad en manos de los más sabios, de los más aptos o de los líderes que denotaban su capacidad y poder, de ahí que se creara la figura del *soberano* y posteriormente la concepción de la facultad de imperio de un ente superior al que denominamos *Estado*, de tal manera que el ser humano fue estableciendo la figura del tributo o del impuesto, inicialmente como una forma de respeto y de contribución con la comunidad para el bien de todos, ejemplo de ello se tenía en las primeras tribus, donde los cazadores que proveían de los alimentos y bienes básicos necesarios para subsistencia, entregaban a los más ancianos una parte de lo recolectado como tributo por respeto a su experiencia y sabiduría dentro de la comunidad; sin embargo, los tributos también fueron una forma de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los pueblos vencidos, esclavizados, en donde los impuestos se instauraban a capricho de los gobernantes, de los soberanos.

Los estudios de la tributación en materia económica y el desarrollo de métodos específicos de estudio, comenzaron a plantearse en forma seria a partir de la Escuela Fisiocrática en Francia, alrededor del siglo XVIII, por Francois Quesnay, antecedente de la Escuela Clásica Liberal. Es a partir de este periodo, en donde comienza el desarrollo de distintas teorías económicas de naturaleza tributaria, las cuales abordamos en el primer capítulo de este trabajo, pero de manera enunciativa podemos mencionar a teóricos tributaristas como lo fueron: Adam Smith, David Ricardo, Thomas Robert Malthus, John Maynard Keynes, John Stuart Mill, Adolf Wagner y sus principios impositivos, Henry George con el impuesto único entre otros. Sin embargo, los antecedentes del impuesto como tributo se remontan muchos años atrás.

Independientemente de la figura del tributo dentro de las primeras tribus de seres humanos, encontramos los primeros registros de los impuestos como tributo en Mesopotamia, Egipto, China y Grecia.

En Mesopotamia, la antigua civilización Babilónica, el rey Hammurabi, estableció un compendio de leyes en una estela de piedra denominada el Código de Hammurabi, en donde se representaba así mismo, recibiendo la inspiración divina del dios Shamash, el dios del sol y la justicia, en este código se establecían de manera escrita el conjunto de leyes a regir en Mesopotamia, ya que antes no existían por escrito y la justicia se otorgaba a discreción, además que sus habitantes muchas veces no estaban enterados de la normatividad a cumplir y respetar, así mismo se establecían las penas fuertes en caso de incumplir, penas como la de muerte y la famosa *Ley del Talión* del aforismo bíblico *ojo por ojo, diente por diente*, pero lo más importante es que fijaba los primeros impuestos a pagar por los civiles; al respecto señala Federico Lara Peinado: “*Especial vigilancia dedicó la administración hammurabiana a la percepción de impuestos, cuyos pagos podían efectuarse en especie o en metálico*”.¹⁸²

Cuando los babilonios y los asirios, se enfrentaban en guerras militares contra otras naciones y salían victoriosos de ellas, automáticamente conquistaban esos territorios y esclavizaban a los pueblos estableciendo, mediante efigies o monumentos los impuestos que tenían que pagar. Asimismo, es interesante observar que la ley babilónica contemplaba la condonación o el perdón a las tasas o impuestos, esta condonación era otorgada por los reyes babilónicos a las personas de la clase más baja, como práctica de gracia del inicio de sus mandatos.

En los antecedentes de los tributos, encontramos que estos se pagaban en dos maneras, podía ser mediante la entrega de moneda o dinero, en especie (animales, frutos, objetos preciosos) y también con la prestación personal de servicios. En Egipto, se desarrollo un sistema tributario muy organizado y muy opresor, ya que los castigos

¹⁸² Citado en Sánchez León, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Tomo I, 13ª ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2003, p. 4.

eran muy severos para todos aquellos esclavos que no tributaban. Una de las formas más famosas y usuales en la que los esclavos cumplían con la obligación del pago de impuestos era mediante el trabajo físico, el ejemplo más grande se tiene registrado con la Gran Pirámide de Guiza (2500 a.C.), una de las pirámides más antiguas y grandes de Egipto, también conocida como la pirámide del rey Keops, quién fue el soberano que la mando construir con más de 100,000 personas durante veinte años. El Doctor Gregorio Sánchez León narra que *“También sabemos cómo se desarrollaba la “declaración normal de impuestos” sobre animales, frutos del campo y semejantes, por una inscripción en una tumba de Sakkara (aprox. 2300 a.C.).”*¹⁸³ Desde esos tiempos, se tenía mucho temor de los cobradores de los impuestos y a las represalias de los gobernantes, durante la “declaración”, se debían arrodillar y pedir gracia; a veces en vano. *“La cerámica fungió como recibos de pago en el antiguo Egipto.”*¹⁸⁴

En la Antigua Grecia, se establecían impuestos sobre las minas y el comercio, así como sobre los pueblos esclavos; personajes históricos que analizaron ciertos tópicos tributarios fueron Aristóteles y Jenofonte, asimismo, podemos destacar que se instauró el primer sistema tributario progresivo, ya que los civiles que tenían mayores riquezas y por ende mayor poder adquisitivo, pagaban más de lo que estaban obligados de manera voluntaria (un ejemplo que debiéramos tomar en nuestros días), existía la figura de la *liturgia*, que era una forma de servicio público instaurada para apoyar a la gente y buscar el bien común. En la cultura griega se tenía una concepción de retribución a sus ciudades, a sus compatriotas a través del pago de impuestos y era una obligación ética y moral, no debía ser impuesta por ley.

Por su parte, en el Imperio Romano, una de las más grandes civilizaciones de la historia, conformado en su mayoría por los pueblos que fueron esclavizados por ellos, los cuales se volvían colonias y en donde se establecían tributos muy pesados que debían pagar a Roma. Los impuestos que se establecieron durante la vigencia de este imperio fueron realmente muy duros, se establecían impuestos directos que gravaban a

¹⁸³ Ibidem, p. 3.

¹⁸⁴ Idem.

las personas, así como impuestos indirectos que gravaban actividades o servicios, sobre todo en las etapas de la República y del Principado; en sus inicios no se gravaba a sus ciudadanos, ya que los botines y los pueblos conquistados cubrían esa tarea; sin embargo, con el paso de los años y con la incipiente necesidad de financiar al ejército y la infraestructura romana, la recaudación recayó en los ciudadanos y en los habitantes del imperio. El sistema de recaudación era explotador, por lo que los recaudadores eran muy mal vistos y hasta odiados, inclusive existe la anécdota de que Jesús de Nazaret, como un acto de amor, respeto y humildad al prójimo, se sentaba con ellos e incluso a uno de ellos lo invito a ser uno de sus discípulos, me refiero a Mateo.

Existía el *Tributum in Capita*, un impuesto que gravaba la fortuna de los individuos cuando esta era mayor a 15 000 ases o 1 500 denarios, la moneda de plata de Roma. Asimismo, otro tributo que se cobraba por el Estado era la *Vectigalia*, consistente en una renta por el uso y aprovechamiento de la tierra y las minas. El *Portorium*, que era un impuesto que se cobraba a las mercancías en las fronteras, cuando éstas entraban al imperio. Encontramos también la figura del impuesto *Vectigal Rotarium*, el cual se cobraba por la circulación de los vehículos. Otro impuesto existente era *Vectigal Ansarii Promercialium*, el cual tenía el objeto de gravar los productos de consumo, de igual manera, existía un impuesto por la compraventa de los esclavos llamado *Quinta e Vicesima Venalium Mancipiorum*, y cuando los esclavos eran emancipados, se debía pagar otro impuesto llamado *Aurum Vicesimarium*, consistente en la vigésima parte de la venta del esclavo. La *Vicesima Hereditatum*, gravaba las herencias; mediante la evolución del imperio y de conformidad al paso de los emperadores se creaban y modificaban distintos gravámenes e impuestos.

Augusto – expone el Doctor Gregorio Sánchez León – decretó un impuesto sobre los negocios globales del uno por ciento, llamado *centésima*, del que aún hoy da fe una moneda. Vespaciano, dirigiéndose a su hijo Tito, quien le echaba en cara cobrar impuestos incluso de los urinarios públicos, le alargó una moneda de oro y le preguntó si olía.¹⁸⁵ El impuesto a los urinarios, se le conocía como el *Vectigal Urinae*.

¹⁸⁵ Cfr. Sánchez León, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, op. cit., p. 5.

En China, los impuestos no fueron la excepción, ya que se requerían para financiar proyectos de infraestructura y para el pago de los servidores públicos. El pago podía ser en especie, por ejemplo, los agricultores al momento de labrar la tierra y tener cosecha, debían pagar como impuesto una décima parte de la misma. Para ello, el Estado apoyaba a las personas otorgándoles tierras para que las cosecharan y en una edad avanzada debían regresarlas. Además se establecía un impuesto amplio a la sal, que era un recurso indispensable en China y que le dejaba al gobierno ricas ganancias económicas. Un dato importante es el que nos narra el Doctor Gregorio Sánchez León, sobre que: *“Confucio, por ejemplo, fue (en) el año 532 a.C., inspector de hacienda del príncipe Dschau en el Estado de Lu; Lao-Tse, el otro gran oráculo de la antigua China, afirmaba que el pueblo no se puede dirigir bien, por la sencilla razón de que es oprimido por excesivas cargas (tributarias)”*.¹⁸⁶

Respecto a la Edad Media, el sistema feudal se caracteriza por su injusto e inhumano sistema tributario. El impuesto se cumplía por medio de servicios, o por la entrega de las más variadas especies; en efecto, el siervo, pechero o villano se veía obligado a pagar los tributos por medio de servicios personales al señor del castillo, o bien dentro de ciertos días de la semana debía cultivar la tierra del señor, o almacenar las mieses del señor amo.¹⁸⁷ Es importante mencionar que también se pagaba el tributo en dinero. Recordemos que, en la Edad Media, el mayor poder lo ostentaba el Rey, inclusive de una manera divina, es decir, por designio de Dios, por ende, es dueño de todo lo existente en la tierra, por ello podía apropiarse de todo cuanto existiese en sus territorios, de ahí que tuviera una facultad de imperio para poder establecer impuestos, cuantos él quisiera, sin límite alguno, de ahí que hablemos de un sistema tributario caprichoso.

¹⁸⁶ Idem.

¹⁸⁷ Cfr. Porras y López, Armando, *Derecho Fiscal*, 1ª ed., México, Textos Universitarios, S.A. de C.V., 1967, p. 41.

El servicio militar, era una prestación personal que prestaban los siervos o villanos, como forma de tributo, acompañando al señor encargado de la guerra. Existían las *tasas de rescate* consistente en cantidades que pagaban las personas con la finalidad de lograr la suspensión de ciertas obligaciones prestacionales en servicios personales o en especie, era una cantidad a cambio de suprimir una obligación. En sus inicios, los impuestos que se pagaban en especie eran todos aquellos en los cuales el Rey podía adjudicarse una parte de los productos de la tierra, de la agricultura, así como de la ganadería, en este último punto, el Rey podía adjudicarse gallinas, pero respecto a otros animales se debía pagar tributo por cada uno de ellos, ya sea en metal o en granos.

Los labriegos estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, o moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas en su lugar, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de *banalidades*, por que instituyeron por medio de bando, pregón o edicto.¹⁸⁸ Otra contribución que se imponía, pero a cargo de las iglesias, era el que tenían que contribuir con vino.

El *Impuesto de talla o pecho* se pagaba en dinero o en especie por cada familia de campesinos, este tributo podía ser pagadero una o varias veces al año, el Maestro Flores Zavala dice al respecto que “*se llamaba talla por que en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera. Fue primeramente arbitrario y posteriormente se logró que se fijara con cierta regularidad, cobrándose también en casos extraordinarios entre los que se encontraban casamiento de la hija del señor, armar caballero al hijo, rescate del señor y equipo para las Cruzadas...*”¹⁸⁹

Existía también el *Impuesto de mano muerta*, el cual consistía en un derecho del señor feudal de adjudicarse para su patrimonio propio los bienes que dejaban los siervos o los vasallos al morir, siempre y cuando éstos no hubieran dejado herederos, por ende, era un impuesto pagadero en especie. A la par de este impuesto, existía el *Derecho de relieve*, que consistía en una cantidad que se pagaba al señor feudal cuando éste

¹⁸⁸ Cfr. Sánchez León, Gregorio, op. cit., p. 11.

¹⁸⁹ Ibidem, p. 12.

autorizaba que los familiares colaterales del siervo o vasallo, fallecido, heredaran sus bienes. Asimismo, el señor feudal podía adjudicarse los bienes de todos aquellos extranjeros que morían dentro de los límites territoriales a su cargo.

Respecto al *Diezmo*, era un impuesto que pagaban los siervos o vasallos al señor feudal consistente en entregarle la décima parte de todos sus bienes y lo que producían. Posteriormente este impuesto lo adoptaría la iglesia mediante el *Concilio de Trento* y sería el benefactor principal de estas cantidades, ya que ahora la obligación no sólo era impositiva sino inspirada en la religión. El Doctor Sánchez León agrega al respecto que “*En la Rusia de Pedro el Grande existía el impuesto por la barba. Impuestos por calificativos de nobleza, que en tiempos de Felipe III de España tuvieron su época más floreciente, y que fueron extendidos a títulos y órdenes*”.¹⁹⁰

En la Edad Media, la impartición de justicia era costosa, ya que todos los siervos o villanos tenían que pagar derechos a la hora de solicitarla a los tribunales.

Existían otros tributos que tenían que pagar al señor feudal los villanos y los siervos, al respecto, nos dice el Maestro Armando Porras y López que “...*si transitaba por un camino o pasaba por un puente, debía pagar (el) impuesto de peaje; si molía su trigo, aunque fuera en su propio molino, debía pagar al señor (feudal); e igual situación era para el caso de que hiciera su vino de su propio mosto (el zumo de la uva)*.”¹⁹¹ El *Pontazgo*, era el derecho que se pagaba por pasar por los puentes del momento.

El *Derecho de Toma*, era una carga arbitraria e infame a los siervos y los villanos, prácticamente el señor feudal podía adjudicarse todo cuanto el quisiera de ellos para su propio interés o para tener provisiones en su castillo. Aunado a este derecho, existía otro que era el más desvergonzado y abusivo, el *Derecho de Pernada*, que consistía en que el señor feudal podía sostener relaciones sexuales con una mujer de la clase servil y

¹⁹⁰ Ibidem, p. 13.

¹⁹¹ Porras y López, Armando, op. cit., p. 42.

quitarle su virginidad previo a contraer matrimonio, aún en contra de su voluntad y la de su futuro cónyuge; era un derecho del rey y una obligación de los siervos.

El señor feudal para cobrar los tributos designaba a intermediarios o intendentes, los cuales tenían facultad discrecional para designar las cargas tributarias. Más adelante se conocerían los *Kámmerer*, que fungían como tesoreros a quienes se les entregaban las contribuciones en dinero.

A los siervos o villanos que no pagaban sus cargas tributarias se les castigaba encarcelándolos en celdas deshumanizadas dentro de torres e inclusive se les sancionaba de por vida como *galeotes*, es decir una persona que se encargaba de remar en las galeras, encadenados y en situaciones precarias e indignas, prácticamente eran esclavos.

Antecedentes de los Impuestos en México

En la época prehispánica de México, el sistema tributario era arbitrario y simple, tomó forma durante la vida del Imperio Azteca, prácticamente este sistema se sostenía con cargas tributarias a los pueblos conquistados y sometidos por dicho imperio. Los pueblos vencidos tributaban a los vencedores, en especial al Imperio Azteca; sin embargo, la forma de tributación era en especie o con metales preciosos, no con dinero o monedas, y con servicios personales.

El Doctor Gregorio Sánchez León nos dice que *“A los soberanos aztecas del antiguo México no sólo se les debían entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas, serpientes como alimento de las reales pajareras, sino también anualmente, cierto número de mancebos, a los que – naturalmente por motivos religiosos – se les arrancaba el corazón”*.¹⁹² Asimismo, se tributaba para la Gran Tenochtitlán con listas enormes de objetos de algodón, telas de distintas fibras como el

¹⁹² Sánchez León, Gregorio, op. cit., p. 5.

maguey, productos naturales como el cacao, metales preciosos como el oro, la plata, el cobre, piedras como el jade, plumas de aves preciosas como el quetzal, etc.

Lo que se conoce de los tributos en el apogeo de la Anáhuac, se conoce a través de diferentes códices y relatos de los primeros españoles al momento de colonizar, gracias a ello sabemos que los aztecas eran buenos para la guerra y cuando conquistaban un territorio lo que menos buscaban era desaparecer esa civilización, sino al contrario, terminar pronto la guerra para imponerles cargas tributarias fuertes, sobre sus bienes y sobre sus hombres, a los cuales los utilizaban para la guerra, para la construcción, el mantenimiento del imperio, para sacrificios y cualquier otra prestación personal que se requiriera; es interesante, destacar que aquellas personas que no cumplían con el debido pago de sus tributos, eran vendidos como esclavos para poder recuperar el tributo dejado de percibir.

Francisco Javier Clavijero, expone respecto de los tributos que se imponían en esa época de la siguiente manera: *“Todas las provincias conquistadas por las armas mexicanas eran tributarias de la corona y pagaban de los frutos, animales y minerales de la tierra, según la tasa que se les había prescrito, y además de eso los mercaderes contribuían una parte de sus mercaderías y todos los artífices cierto número de las obras que trabajaban. En la capital de cada provincia había una casa destinada para (el) depósito de las semillas, ropa y demás renglones que recogían los recaudadores reales de los lugares de su distrito.”*¹⁹³

En esa época existía el *“Calpixcalli”* o *Gran Casa de los Tributos*, asimismo, los intendentes o los recaudadores de impuestos, que también eran vistos de mala manera y con aversión, se distinguían por que en una de sus manos llevaban una vara y un abanico de plumas en la otra mano, estos distintivos eran su insignia.

¹⁹³ Citado en Uresti Robledo, Horacio, *Los Impuestos en México. Régimen Jurídico*, 3ª ed., México, Tax Editores, 2011, p. 44.

Los códices fueron una fuente de registro importante de las actividades que realizaban las culturas prehispánicas durante el régimen de los aztecas, pero en materia económica y por ende, en materia tributaria, sobresale el Códice Mendocino, gracias a este documento, sabemos que la mayoría de los arribos de los tributos a la Gran Tenochtitlán se realizaban de manera trimestral o cada ochenta días, lo cual implicaba para las poblaciones que pagaban el tributo, un gran esfuerzo por lo difícil de su transportación, de ahí que se transportara mercancía liviana como láminas de oro, jícaras con polvo de oro y jícaras lujosas para beber chocolate, oro, piedras verdes, joyas de oro, plumas de aves exóticas, grandes cantidades de mantas, camisas de mujer, vestiduras de guerrero con escudos, maíz, frijol, chía, copal, miel silvestre, etc.

Existía la “*Matrícula de Tributos*”, consistente en la segunda parte del Código Mendocino, el único registro de verdad a la manera antigua de los tributos que se cobraban en el Imperio Azteca. Pertenece a un género relacionado con la administración pública, el de los “*tequiámatl*”, que significan los papeles o los registros de los tributos.¹⁹⁴

Cuando los pueblos sujetos al yugo azteca eran obligados a tributar, debían enviar a sus representantes al Imperio Azteca, los cuales debían llevar consigo a cargadores denominados “*tlamemes*”, los cuales llevaban los distintos tributos a ofrecer. Sin duda, el sistema tributario en esta época no era sustentado en ningún principio de justicia, ni si quiera razonable, era arbitrario al capricho de los soberanos y realmente los tributos eran sólo para consumo y uso, si sobraban se almacenaban y se iban acumulando.

Época Virreinal o de la Colonia

Con la llegada de los españoles a la Gran Tenochtitlán, y logrando la conquista de este territorio mediante el derrocamiento del Imperio Azteca con la ayuda de los Tlaxcaltecas en 1521, se instauró un nuevo capítulo histórico en el desarrollo de nuestro país, creándose así una colonia llamada la Nueva España, sujeta al poder de la corona española, se trazaron los límites y la repartición del territorio, así como de las riquezas,

¹⁹⁴ Sánchez León, Gregorio, op. cit., p. 7.

y por ende, se generó un nuevo sistema tributario, ya que cambiaría drásticamente a como era concebido por los conquistados, por los indígenas.

En la etapa histórica del Virreinato en la Nueva España, existía la Real Hacienda, la cual se fue incrementando con los impuestos que decretaba el Consejo de Indias, a través de los más diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos.¹⁹⁵

El Doctor Horacio Uresti Robledo, al respecto señala: “... se repartieron las tierras dominadas entre los soldados, la iglesia y los civiles. Ello dio lugar al inicio de los negocios sobre el comercio, las minas, la agricultura y la ganadería, que provocaron el establecimiento de diversos tributos para el sostenimiento de la Corona Española. Muchos de ellos recaían en el comercio exterior, dado el intenso intercambio de mercancías entre España y las Colonias.”¹⁹⁶

Con la fundación de la villa de la Vera – Cruz, el primer tributo establecido fue el *Quinto Real*, o el quino del rey, que consistía en dar a la corona española la quinta parte de todos los bienes de los indígenas, recién conquistados, es decir, el botín de la conquista, posteriormente de separar esta quinta parte del rey, otra quinta parte era para Hernán Cortés, y lo demás se repartía entre los españoles, los soldados y los civiles; en este reparto también se incluía a los indígenas, recordemos que a inicios de la conquista eran tratados como esclavos o cosas.

Dentro del comercio interior y exterior que se desarrolló en esta época, existieron distintos tributos, como lo es el de “*Avería*”, consistía en un pago que realizaban los dueños de barcos mercantes, mediante el cual se financiaban a barcos que tenían como fin escoltar y proteger a los barcos con mercancía de las amenazas de los piratas y corsarios de aquella época, y así pudieran realizar su comercio del puerto de Veracruz a España y viceversa.

¹⁹⁵ Ibidem, p. 17.

¹⁹⁶ Uresti Robledo, Horacio, op. cit., p. 48.

El *Impuesto del Almirantazgo*, tiene su nombre en razón de ser un impuesto a favor del Almirante de Castilla, era un pago que tenían que realizar los dueños de los barcos de mercaderes para poder cargar y descargar sus mercancías en los puertos.

El *Almojarifazgo*, es el antecedente directo de los impuestos aduanales, ya que consistía en un pago que debían realizar todos los barcos que entraban o salían con mercancía, ya sea en España o en sus colonias. Agrega al respecto el Doctor Uresti Robledo que: *“Las mercancías que pasaran por puertos de las Indias a otros, no pagaban el de salida, salvo el de entrada, puesto que se entendía pagado en España. El almojarifazgo debía pagarse al contado, ya fuera en oro, plata o pasta.”*¹⁹⁷

El *Impuesto de Salinas*, es un impuesto que se pagaba a la corona española por la compra venta de sales y arrendamiento de salinas.

El *Impuesto de Alcabalas*, era un impuesto ruinoso al comercio y a los consumidores, que duró por muchos años para el territorio nacional, después de la colonia; este impuesto consistía en pagar una cantidad por porcentaje sobre la venta y el trueque de las mercancías.

Existía el *Derecho de Anclaje*, era un tributo que se pagaba por todos los barcos mayores que anclaban en los puertos reales, ya sea que vinieran procedentes de España o de otras colonias.

El *Impuesto de Peaje*, consistía en un pago que se pagaba por el derecho de paso, para la utilización de ciertas vías comunicación como caminos, para pasar mercancía. Nos dice el Doctor Uresti Robledo sobre este tributo que *“... en 1796 no atendía a la persona sino a la cosa, pues se cobraba a razón de dos pesos cada coche,*

¹⁹⁷ Ibidem, p. 50.

*un peso a las volantas, seis reales a las literas, y cuatro y medio reales a los bueyes de tiro de carreta y demás bestias de carga.”*¹⁹⁸

Otros impuestos que existían eran los *Impuestos sobre granas, vainillas, añil y otras mercancías*; el *Derecho de Muralla* que se cobraba por cada mula que salía de la ciudad; el *Derecho de Pulperías* que estaba a cargo de los titulares de las pulperías y tiendas, también se pagaban impuestos por los pulques, los vinos (en este producto se conocía como la *Sisa sobre el vino*, aguardientes y vinagres. Asimismo, existió el *Impuesto del seis al millar*, que gravaba todas las mercancías que ingresaban a la Nueva España, el *Derecho de Convoy*, que gravaba la plata.

En la Nueva España, la principal industria recayó en la minería, por ende, se establecieron impuestos sobre la explotación del oro, la plata, el plomo, el estaño, el hierro, el azogue, perlas, piedras preciosas, estos impuestos eran sobre la quinta parte (el Quinto) y un porcentaje sobre los rescates de éstos, así como cuando se encontraban tesoros en manos de los indios, se establecía el quinto de la minería, reservando esa quinta parte para la Corona Española.

Otra carga tributaria importante fue el *Derecho de Censos*, era un impuesto a la propiedad, este gravamen sólo se aplicaba en las grandes ciudades y en la capital, este era a cargo de los peninsulares, criollos o mestizos.

El *Impuesto sobre el papel sellado*, era una carga para todos aquellos que recurrían al servicio de escrituras, instrumentos y actos públicos para darles validez y autenticidad.

Las *Encomiendas*, no fueron categorizadas como impuestos; sin embargo, fue una institución que buscaba recompensar a los primeros españoles, poniendo a su disposición el servicio personal de un conjunto de indígenas o indios como les decían. A pesar de ello, los encomenderos no estaban exentos de pagar tributos, debían pagar por

¹⁹⁸ Ibidem, p. 51.

la encomienda que recibieron, así como servir en la guerra, debían pagar el gravamen del papel sellado por el papel en que constaba su encomienda, y si querían perpetuar la encomienda para después de su muerte, debían pagar el derecho, ya que, de lo contrario, los indios pasaban a manos de la corona otra vez.

Existió el tributo del *medio real de fábrica*, para la construcción de templos religiosos.

Existieron tributos traducidos en derechos, como el de *Oficios Vendibles*, el cual consistía en que todo español peninsular o criollo, debía pagar a la corona española para convertirse en un funcionario público, puesto que les permitía tener mayores cantidades de riqueza, por ello, el interés de gravarlos. Aunado a éste, existía la *Media Annata*, que era un gravamen que se pagaba por aquellas personas que querían conseguir un título, cargo u oficio distinto del eclesiástico. Cuando se trata de conseguir títulos de nobleza, solamente, se tenía que pagar el derecho de *Servicio de Lanzas*.

Se pagaban tributos por derechos de la venta de composiciones y confirmaciones de tierras que buscaban legitimar, por el juego de gallos, por la venta de pólvora, por la venta de bienes, por el juego de lotería, etc. Existía también el *Derecho de Ensaye*, consistente en un pago por el servicio de fundición de oro y plata, así como aquilatar, quitar y marcar el metal; igualmente, el *Derecho de Señoraje y Monedaje*, consistente en un pago a la Corona Española por amonedar el oro y la plata con el sello real (señoraje).

El *Derecho de Licencias* consistía en un pago por la expedición, por parte del reino o del virreinato, de cualquier licencia. El *Derecho de Cordobanes y Corambres*, que más que un derecho, era un arrendamiento que se le daba al que pagara más por tener la primicia de fabricar las pieles y los cueros.

Finalmente podemos señalar el *Derecho de Comisos*, que era más que un tributo, una forma de ingresos para la Corona Española por las multas y penas que imponían a quienes ejercían el contrabando, junto con ese derecho, existían las *Confiscaciones* de

los bienes de quienes omitían pagar los impuestos. También existían los *Aprovechamientos* y los *Donativos* como formas de ingreso mayoritario para el reino, junto con los tributos.

En esta época de México, el sistema tributario resultó muy arbitrario, inclusive ruinoso, en el sentido de la cantidad exorbitante de contribuciones que cobraba la Corona Española y las penas tan severas, como las cárceles carentes de trato humano y la pérdida de todo el patrimonio de la persona; aunque también resulta interesante, que la mayoría de las contribuciones exigidas eran con una finalidad extrafiscal, como bien señalan la Doctora Gabriela Ríos Granados y el Doctor Israel Santo Flores cuando sentencian que *“El carácter extra fiscal predominaba en la mayoría de las contribuciones de la Nueva España, pues eran creadas con fines específicos y transitorios para después convertirse en ingresos permanentes de la corona española, como contribuciones de vasallaje al rey.”*¹⁹⁹ Esto es cierto, toda vez, que como hemos anotado, la mayoría de las contribuciones se instauraron para construir puentes, caminos, templos, medidas de seguridad, pero posteriormente se quedaron como formas de ingreso fiscal ordinario.

Época Post Colonial

Posteriormente a la consumación del movimiento de independencia de México culminada con la entrada triunfal del Ejército Trigarante a la Ciudad de México del 27 de septiembre de 1821 y con la firma del Acta de Independencia un día después, comenzó una serie de periodos disruptivos políticos, económicos, sociales y jurídicos, y en materia tributaria no fue la excepción, ya que se suprimieron varios impuestos coloniales y se redujeron algunos otros, pero sin ninguna planeación y previsión, lo que llevo al país a sufrir una serie de problemas con el ingreso nacional y por ende con el aumento de gasto, propiciando que se recurriera a los préstamos en el extranjero, dando como resultado el endeudamiento del país.

¹⁹⁹ Ríos Granados, Gabriela y Santos Flores, Israel, *Breve historia hacendaria de México*, 1ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM, 2013, p. 9.

Para conocer los impuestos que gobernaron en todo el siglo XIX de nuestro país, sólo hay que consultar las leyes de clasificación de rentas de los años 1824, 1857 y 1868, donde prácticamente las rentas de la nación recaían en impuestos al comercio exterior e interior, rentas y giros, impuestos sobre propiedades y recursos extraordinarios.

El *Impuesto de Timbre*, se originó en la Edad Media, bajo el reinado de Carlos IV por una real cédula expedida en 1794, pero en sus orígenes era conocido con el nombre del *Impuesto al papel sellado o de estampillas*, en México, el impuesto de timbre se plasmó por primera vez en una ley, posterior a la colonia en el año 1869, por el Ministro de Hacienda Matías Romero, y era un impuesto que gravaba los actos jurídicos y documentos, y cuyo pago se realizaba adhiriendo y cancelando un conjunto de estampillas, gracias a los timbres se certificaba el cumplimiento de las prestaciones fiscales.

A partir de 1921

A inicios de 1921, poco antes de este año, un 25% de la recaudación del país obtenía gracias al Impuesto de Timbre y otra gran parte, un 45% de los impuestos aduanales.

En una época constructiva después de la Revolución Mexicana, con motivo de obtener los fondos necesarios para celebrar el Centenario de la Independencia de México, se estableció el Impuesto Sobre la Renta en 1921; de ahí que se le llamara el Impuesto del Centenario, así mismo buscó allegarse de recursos para obtener una defensa marítima para la guerra, que no existía, mediante buques.

El 1º de enero de 1948, entra en vigor la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y entró en sustitución económica del Impuesto del Timbre, este nuevo impuesto gravaba las transacciones de carácter mercantil que se daban en las etapas de la producción y la comercialización de bienes y servicios, buscando unificar dichas

actividades en un solo impuesto a nivel federal, por lo que fue punta de lanza en materia de coordinación fiscal.

El 29 de diciembre de 1978, se aprueba la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Iniciando su vigencia en 1980, abrogando distintas disposiciones, entre ella la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, de igual manera, el 30 de diciembre de 1980 se publica la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios.

Definición del Impuesto

El impuesto es una figura jurídica esencial en el estudio de la materia tributaria, toda vez que, es la fuente de ingresos más importante para el Estado, además de que es la forma más amplia y esencial de contribuir a sufragar los gastos públicos, donde la razón de ser última del impuesto se ve manifiesta. El Estado es el resultado de la organización colectiva, nace como una necesidad, por ende, el impuesto surge como un instrumento indispensable para su subsistencia y mantenimiento, pero también, como un instrumento que permita la satisfacción de las necesidades de los obligados en un ambiente de justicia, aunque, como hemos analizado, se ha utilizado en la historia como instrumento de control excesivo, de opresión y autoritarismo por parte de los gobernantes; el impuesto se vuelve por su importancia, uno de los principales actos de soberanía del Estado moderno.

El Maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez define a los impuestos como: *“...las cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.”*²⁰⁰

El Doctor Arturo de la Cueva concibe al impuesto 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.”*²⁰¹

²⁰⁰ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, op. cit., p. 190.

²⁰¹ De la Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, 5ª ed., México, Porrúa, 2017, p.121.

Por su parte, el Doctor Horacio Uresti Robledo concluye que el impuesto es: *“...una prestación pecuniaria coactiva derivada de un acto soberano de imposición unilateral a cargo de los gobernados, sujeto a las reglas de generalidad, igualdad y capacidad económica, cuyo fin es la satisfacción de las necesidades sociales sufragadas mediante el gasto público.”*²⁰²

Para el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela, el impuesto puede definirse de la siguiente manera: *“...como el medio normal que unilateralmente, es decir, por un acto de autoridad, emplea el Estado para obligar coercitivamente al gobernado a cumplir una obligación pecuniaria que tiene como finalidad el sostenimiento económico de la entidad estatal misma y el funcionamiento de los servicios públicos a cargo de ella, de sus dependencias y organismos.”*²⁰³

Por su parte, Adolfo Wagner, brinda la concepción del doble fin de los impuestos, la cual consiste en que el impuesto se puede crear con el propósito de obtener recursos económicos que sufraguen los gastos públicos por parte de los particulares (fin fiscal), y por otra parte, se pueden crear con objetivos diversos en materia económica y social con la intervención del Estado (fin extrafiscal).

El impuesto es una de las figuras jurídicas que, dentro de la doctrina, ha sido materia de estudios profundos importantes y, por ende, se han desarrollado muchas definiciones y aproximaciones teóricas por parte de los juristas y sus ideologías. Sin duda alguna, tiene razón el Maestro Armando Porras y López, cuando señala que: *“El concepto doctrinario del Impuesto es tan variado como escuelas, doctrinas económicas, ideas financieras, jurídicas o autores existen.”*²⁰⁴

²⁰² Uresti Robledo, Horacio, op. cit., p. 79.

²⁰³ Burgoa Orihuela, Ignacio, op. cit., p. 118.

²⁰⁴ Porras y López, Armando, op. cit., p. 50.

En su oportunidad hemos asentado, que de conformidad con el artículo 31 fracción IV, de nuestra Carta Magna, es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; el impuesto, como contribución que es, se vuelve la forma de mayor ingreso para el Estado, por lo que es el instrumento tributario fundamental para sufragar los gastos públicos que tiene que realizar el Estado, para poder cumplir sus fines y poder atender a las necesidades colectivas y sociales de la población, que se vuelven una exigencia constitucional.

El impuesto, según su naturaleza jurídica, no es un tributo establecido por el Gobierno, en virtud de un derecho superior solamente; sino es una contribución que se basa en las cargas de la vida social, o sea, la parte exigida de los contribuyentes, sobre sus recursos individuales, para subvenir a los gastos públicos. Todo impuesto debe ser proporcional a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. Resulta importante la lectura de la siguiente tesis con el rubro **IMPUESTOS, NATURALEZA JURIDICA DE LOS.**²⁰⁵

Ahora bien, del artículo 2 fracción I del Código Fiscal de la Federación, se desprende la definición de los impuestos, como aquellas contribuciones que se establecen mediante una ley y que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social y los derechos.

La definición legal de impuesto carece de precisión y se vuelve muy básica, ya que el legislador omite establecer los elementos que configuran al impuesto, y de manera injustificada establece una definición negativa, es decir, impuesto es aquello que no es una contribución de mejora, una aportación de seguridad social y un derecho, por lo que vuelve obligatorio en primer lugar, comprender que son estas contribuciones, para que

²⁰⁵ Tesis: [sin número] de la Segunda Sala de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, Registro: 809532, Tomo XXXV, p. 2015.

en segundo lugar, podamos determinar cuando estamos en presencia de un impuesto, es decir, que al momento de estar frente a una situación jurídica establecida en una ley como generadora de una obligación fiscal, determinemos si existe o no un impuesto, lo cual provoca difícil su conceptualización para el propio contribuyente, propiciando incertidumbre y confusión, por ello, no basta esta definición.

En conclusión, el **impuesto** es un deber ético - jurídico tributario, de carácter constitucional, reflejado en una prestación pecuniaria, en dinero o especie, establecida en la ley de manera unilateral y coactiva por el Estado y a favor de éste, que se genera cuando se actualiza el hecho imponible contemplado en la norma, con el fin de contribuir a sufragar los gastos públicos de manera general, proporcional y equitativa, procurando satisfacer las necesidades colectivas y sociales.

El impuesto tiene una serie de características propias, que se desprenden de la doctrina, la jurisprudencia y de distintas disposiciones legales, que permiten una mejor comprensión de esta figura, dichas características son:

- **Los impuestos son contribuciones:** como lo señala el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, por lo que son una prestación en dinero o en especie, que se establecen en una ley de manera unilateral por el Estado, a cargo de personas físicas o morales, para sufragar los gastos públicos cuando se encuentran en el hecho generador o situación jurídica prevista en la norma causante del gravamen.
- **Son prestaciones a cargo de personas físicas o morales:** como contribución que es el impuesto, las personas físicas o morales que realizan actos que se encuadran en la situación jurídica prevista por el legislador en la norma tributaria que crea el impuesto, actualiza el hecho generador del impuesto, generando así una obligación fiscal, además, es una prestación ya que implica un deber jurídico de contribuir con una parte del ingreso o la utilidad del patrimonio de los contribuyentes, en donde estos, no reciben nada a

cambio, más que los beneficios de los servicios públicos generales por parte del Estado y la satisfacción a necesidades colectivas como sociedad.

- **Deben establecerse en una ley:** esta característica se desprende del principio de legalidad contemplado en el artículo 31 fracción IV, de nuestra Constitución Federal, mediante la cual se establece que las contribuciones deben estar previstas en leyes, ya que es la manera en la que podemos contribuir para el gasto público del Estado de una manera proporcional y equitativa. Así mismo, del artículo 73 fracción VII, que señala como facultad del Congreso de la Unión, discutir, aprobar e imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto público.

De conformidad a lo anterior, el impuesto debe establecerse en una ley de manera formal y material; debe ser expedida por el Congreso de la Unión, salvo los casos del decreto ley y el decreto delegado.

- **Es obligatorio su pago:** esta característica se desprende también del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, cuando estipula que es obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos, de la Federación, de la Ciudad de México, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; sin embargo, no es una obligación arbitraria sin regla alguna, ya que la ley es el instrumento mediante el cual, el legislador generará dicha obligación de pago estableciendo los supuestos jurídicos, que una vez actualizados y realizados por las personas físicas o morales generará la obligación fiscal con cargo al contribuyente, y una vez nacida esta obligación no puede evitarse su pago, ni tampoco el Estado puede dejar de exigirlo ya que se violentarían las disposiciones fiscales.
- **Proporcional y Equitativo:** como hemos anotado en ocasiones anteriores, las contribuciones deben de ser equitativas y proporcionales, principios fundamentales que se derivan del artículo 31 fracción IV de nuestra Norma

Suprema Fundamental; entendiendo que la *proporcionalidad* radica en que las personas físicas o morales obligadas al pago del impuesto lo hagan de acuerdo a su real capacidad contributiva, mientras que la *equidad* consiste en que se le dé el mismo tratamiento fiscal a las personas físicas o morales que generan el impuesto ubicándolos en una misma situación tributaria, así como, tratar de manera distinta a los contribuyentes que se encuentran en situaciones diversas.

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que, si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Esto se traduce en el *criterio de progresividad*, en donde si mayor es la capacidad contributiva del contribuyente, mayor será la cuota a cubrir del impuesto, en una justa proporción. Resulta ilustrativa la siguiente tesis con el rubro **IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.**²⁰⁶

El Maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez respecto de esta característica señala que: *“En esencia, se busca que el impuesto cumpla con el principio de justicia, que esté lo más cerca posible de la verdadera capacidad contributiva del particular para que se cumpla con dicho requisito.”*²⁰⁷ Si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. La equidad exige que se respete el

²⁰⁶ Tesis jurisprudencial 641 del Pleno de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Registro: 1011933, Apéndice de 2011, Tomo I, Constitucional 3, Derechos Fundamentales Primera Parte – SCJN, Vigésima Primera Sección – Principios de justicia tributaria, p. 1787.

²⁰⁷ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, op. cit., p. 192.

principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual. Se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad. Para ejemplo de este dicho, se vuelve principal la lectura de la siguiente tesis jurisprudencial cuyo rubro dice **IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.** ²⁰⁸

- **Es a favor del Estado:** esta característica consiste en que el producto del impuesto debe ser a favor de la administración pública activa, esto en razón de que el Estado establece de manera unilateral los impuestos a cargo de los particulares para allegarse de recursos públicos para cumplir sus fines.

Así como las personas físicas o morales, son el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, por ser los deudores del tributo, esto es, cuando actualizan la situación jurídica o de hecho prevista en la norma fiscal por el legislador y generan el impuesto, están obligados a pagarlo a un acreedor, quien es el sujeto activo de la relación, que recae en el Estado y su administración.

- **Debe destinarse a satisfacer los gastos públicos:** esta última característica, se deriva también del artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, que establece que la obligación de contribuir debe ser para sufragar el gasto público, dicho gasto público se manifiesta en el Presupuesto de Egresos de la Federación; y de los artículos 73 fracción VII, que establece la facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones que cubren el Presupuesto de Egresos de la Federación, así como el artículo 74 fracción IV, que señala como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, aprobar

²⁰⁸ Tesis jurisprudencial 173 del Pleno de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Registro: 389626, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, p. 173.

anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto de presupuesto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones, que a juicio de los legisladores, deben decretarse para cubrir dicho presupuesto; ambos numerales de nuestra Carta Fundamental.

En resumen, consiste en que el producto de los impuestos se destine, de manera obligatoria, únicamente a los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Es orientadora en este punto, la tesis aislada cuyo rubro reza **IMPUESTOS**, de tal suerte que los impuestos pueden tener un objeto inmediato, que consiste en cubrir los gastos públicos, objeto que es esencial y común a todos ellos, y otro objeto mediato, que consiste en la realización de determinado propósito, como la división de las grandes propiedades rústicas, la protección a ciertas industrias, etcétera, pero no es forzoso que el impuesto, para que se considere así, deba tener como único objeto, el inmediato de que se ha hablado.²⁰⁹

La proporcionalidad y la equidad tributaria de los impuestos, junto con el principio de legalidad y del destino al pago de los gastos públicos, son las características principales de los impuestos, ya que de ellos nace la validez constitucional de los mismos, por que se traducen en la justicia tributaria que debe revestir toda contribución y de gozar todo contribuyente, por ende, si falta alguno de estos, necesariamente el impuesto será contrario a los establecido por nuestra Constitución General. Sin embargo, para lograr esa validez constitucional del impuesto, también se debe exigir que los elementos esenciales del mismo, como son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y época de pago, estén consignados *de manera expresa en la ley*, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de los impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no le quede otra cosa más que

²⁰⁹ Tesis aislada de la Segunda Sala de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, Registro: 338602, Tomo XXV, p. 391.

aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, de la Ciudad de México, del Estado o Municipio en que resida. Sirve de guía la Jurisprudencia con el rubro siguiente **IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.**²¹⁰

Esos elementos esenciales del impuesto propician un conocimiento razonado sobre quiénes son las personas que tienen que pagar el impuesto determinado si lo generan, cuánto tienen que pagar, cuándo lo tienen que pagar, y por qué hecho o acto lo tienen que pagar, permitiendo que el contribuyente conozca con precisión hasta donde llegan sus obligaciones fiscales, el violentar alguno de estos elementos vulnera el principio de reserva de ley tributaria.

Los elementos esenciales de los impuestos que deben estar expresamente plasmados en la ley por el legislador, y que, junto con los principios constitucionales en materia tributaria dan validez constitucional a los mismos son:

- **Sujeto:** Respecto a este elemento existen dos tipos: el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo, quienes son los elementos personales de la relación jurídica tributaria.

El Sujeto Activo es quien tiene el derecho de crédito, es decir, el acreedor tributario que tiene derecho de recibir y exigir el pago de los impuestos; premisa constitucional consagrada en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna. De tal manera que el sujeto activo por excelencia de la relación jurídica tributaria es el Estado, comprendido en sus tres ordenes de gobierno: la Federación, los Estados, incluida la Ciudad de México, y los Municipios.

²¹⁰ Tesis jurisprudencial 162 del Pleno de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Registro: 389615, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, p. 165.

El Doctor Horacio Uresti Robledo concluye que: “...el sujeto activo de la relación impositiva es el Estado, que aprueba los impuestos y administra la recaudación a través de los órganos respectivos.”²¹¹

El Sujeto Pasivo es aquella persona física o moral, contribuyente, que esta obligada a pagar un impuesto, cuando actualiza el supuesto jurídico o hecho generador del mismo establecido en la ley respectiva, por ello, es reconocido como el deudor tributario de la relación jurídica tributaria. En la doctrina mexicana se han distinguido dos figuras del sujeto pasivo, figuras que advirtió el Maestro Sergio Francisco de la Garza al señalar la existencia de los sujetos pasivos por deuda propia y sujetos pasivos por deuda ajena.²¹² Por tanto, es preciso distinguir entre el sujeto pasivo del impuesto, que es aquel que tiene la obligación legal de pagar el impuesto; y entre el sujeto pagador del impuesto, que es aquel que paga realmente el impuesto.

Incluso, el Estado, puede ser deudor tributario de la obligación impositiva, un ejemplo de ello, lo encontramos en impuestos indirectos, como es en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que en su artículo 3 dispone que el Estado (en sus tres órdenes de gobierno) y sus organismos públicos, deben aceptar la traslación del impuesto, y en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo.²¹³

²¹¹ Uresti Robledo, Horacio, op. cit., p. 83.

²¹² Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 489.

²¹³ **Artículo 3o.-** La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo primero y, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos, y sólo podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en las erogaciones o el pagado en la importación, que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%. Para el acreditamiento de referencia se deberán cumplir con los requisitos previstos en esta Ley.

La Federación y sus organismos descentralizados efectuarán igualmente la retención en los términos del artículo 1o.-A de esta Ley cuando adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios, de personas físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país en el

Otro ejemplo, sino es que el más recurrente, lo encontramos en las devoluciones de los impuestos pagados al Estado, es decir, cuando los contribuyentes, por cualquier razón, aportan al Estado mayor cantidad de dinero para el pago de sus impuestos de los que les toca contribuir, tienen derecho a que la cantidad excedente les sea devuelta; permitiendo así que se respete el derecho sustantivo que tienen los propios contribuyentes. Existen dos supuestos para que se genere esta devolución, cuando los contribuyentes hayan pagado indebidamente de más al fisco o cuando tengan un saldo a favor. Para entender estos dos conceptos resulta aplicable la tesis aislada cuyo rubro se identifica como **PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS.**²¹⁴

El pago de lo indebido se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente pagó al Fisco en exceso, montos que no tenía por que pagar por que nos los adeudaba, pero que surgieron por el pago de una cantidad mayor a la que le impone la ley fiscal, este pago de lo indebido puede nacer de un error de hecho (cálculo aritmético) o de un derecho atribuible al propio contribuyente, o bien, se le puede atribuir a la propia autoridad cuando determina ilegalmente un crédito fiscal.

Por su parte, el saldo a favor, no deriva de un error aritmético, de hecho, o de aplicación de los elementos que constituyen la obligación fiscal, sino de la mecánica misma que establece la ley fiscal. Por ejemplo, cuando hablamos de

supuesto previsto en la fracción III del mismo artículo. También se efectuará la retención en los términos del artículo 1o.-A de esta Ley, en los casos en los que la Federación y sus organismos descentralizados reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas morales. Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, así como sus organismos descentralizados no efectuarán la retención a que se refiere este párrafo.

Para los efectos de este impuesto, se consideran residentes en territorio nacional, además de los señalados en el Código Fiscal de la Federación, las personas físicas o las morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos en el país, por todos los actos o actividades que en los mismos realicen.

²¹⁴ Tesis jurisprudencial 1a.CCLXXX/2012 (10a.) de la Primera Sala de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro: 2002346, Libro XV, Tomo I, diciembre de 2012, p. 528.

que el Impuesto Sobre la Renta correspondiente a asalariados es mayor a lo que corresponde después de que aplicamos las deducciones personales al realizar la declaración de ejercicio, otro ejemplo lo encontramos cuando el Impuesto al Valor Agregado acreditable es mayor que el Impuesto al Valor Agregado trasladado, en ambos casos tenemos un saldo a favor.

En ambos casos, hablando de pago de lo indebido y de saldo a favor, se cambian los sujetos de la relación tributaria, volviéndose el Estado deudor del contribuyente, creándose así un derecho de crédito por parte de este último para exigir se le devuelva lo pagado, aunque en la práctica pueda compensarlo y sea el Estado quien tenga que reconocer ese derecho al contribuyente y no por si solo se origine.

- **Objeto:** Consiste en el acto, en la actividad o en la cosa que genera el gravamen del impuesto de conformidad a la ley, originando así la obligación tributaria o impositiva, de tal manera que se considera como el hecho generador del impuesto.

La Sala Auxiliar de nuestro Máximo Tribunal Constitucional ha señalado que el objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso a favor de la hacienda pública federal. Sirva de ejemplo la tesis aislada identificada con el rubro **IMPUESTOS. OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTOS.**²¹⁵

El Doctor Horacio Uresti Robledo, señala la importancia doctrinaria de diferenciar el objeto del impuesto de la fuente del mismo, ya que la fuente del impuesto recae en la propia riqueza, mientras que, el objeto del impuesto

²¹⁵ Tesis aislada de la Sala Auxiliar de la SCJN, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Registro: 388058, Informe 1970, Parte II, p. 45.

consiste en gravar esa riqueza o alguna de sus manifestaciones, como puede ser la producción, la enajenación, la importación o el consumo.²¹⁶

- **Base:** Es aquella cantidad o monto sobre la cual se determina la cuantía del impuesto.

El Maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez considera a la base de las contribuciones como “... *la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente.*”²¹⁷

- **Tasa, Cuota o Tarifa:** La tasa consiste en un porcentaje por unidad establecido en la ley que se aplica a la base del impuesto para obtener el impuesto real a pagar.

La *cuota* es una cantidad absoluta en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria. Se le llama también tipo de cuota o tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.

Las cuotas se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a) *Cuota de Derrama o de Contingencia:* Es una cuota proporcional que toma en cuenta para su fijación, primeramente, la cantidad o el monto que pretende obtener el Estado como rendimiento del impuesto, posteriormente ubicará los sujetos pasivos que deberán pagar el impuesto y se distribuirá entre ellos el monto tomando en cuenta la base del impuesto, para

²¹⁶ Uresti Robledo, Horacio, op. ci., p. 88.

²¹⁷ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, op. cit., p. 158.

finalmente calcular la cuota que corresponda por unidad tributaria, es decir, la cantidad que cada uno de ellos deberá pagar.

- b) *Cuota Fija*: Es aquella cantidad exacta, establecida en la ley, que debe pagarse de conformidad a la unidad fiscal que se establezca. Por ejemplo \$30.00 por litro de diésel o \$0.15 por kilo de sal.
- c) *Cuota Proporcional*: Es aquella cantidad en porcentaje fijo que se establece en la ley sin importar el importe de la base del impuesto. Por ejemplo 20% por ciento sobre el valor de los bienes enajenados.
- d) *Cuota Progresiva*: Esta cuota puede ser de dos tipos: la directa y la indirecta, la primera consiste en que el porcentaje de la cuota aumenta en relación al aumento del valor de la base. Esta a su vez, puede ser de tres tipos: I. La progresividad por clases; II. La progresividad por grados; y III. La progresividad por coeficientes. En el segundo caso, la cuota es proporcional y lo que aumenta es la porción gravable del objeto del impuesto.

Decimos que es progresiva en tanto que el porcentaje de la cuota aumenta a medida que aumenta el importe de la base gravable del impuesto, entre un mínimo y un máximo.

- e) *Cuota Degresiva*: Consiste en establecer una determinada cuota para una cierta base del impuesto, estableciendo un gravamen máximo, siendo proporcional a partir de ésta hacia arriba y estableciendo cuotas menores de ésta hacia abajo, a medida que decrezca el valor de la base.
- f) *Cuota Regresiva o Inversa*: Es aquella en la que disminuye el porcentaje de la cuota cuando aumenta la base gravable del impuesto.

La *tarifa* es un agrupamiento ordenado de las cuotas y tasas, entre un mínimo y un máximo, que se aplica sobre la base gravable determinada para obtener el importe del impuesto a pagar.

El Maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez señala que la tarifa: *“Está constituida por las listas de unidades y de cuotas, correspondientes para un determinado objeto contributivo, o sea para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría.”*²¹⁸

- **Época de pago:** Este elemento esencial consiste en la temporalidad del pago, concerniente al plazo o momento en que se debe pagar el impuesto establecido en la ley. Este elemento es importante ya que, una vez que transcurra el tiempo en que el contribuyente puede hacer el pago del impuesto, se constituye un crédito fiscal exigible por el sujeto activo, antes no. El artículo 6, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación señala que las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

3.2.- Clasificación de los Impuestos

A lo largo de la evolución de la ciencia tributaria, se han creado diferentes formas para clasificar a los impuestos, de tal manera que se pueda facilitar el estudio de los impuestos; se atiende a distintas corrientes teóricas, según el concepto o manifestación del impuesto, otras tantas por su objeto, por sus efectos, por sus fines y elementos, etc. Vamos a estudiar someramente algunas de ellas, las más importantes para nuestro estudio.

²¹⁸ Idem.

- Impuesto Directos e Impuestos Indirectos

Esta es la clasificación tradicional más aceptada de los impuestos, y es la que adopté en lo personal y en el desarrollo del presente trabajo, independiente de las demás. Esta clasificación se analiza atendiendo a dos criterios, el criterio de la repercusión (consistente en la traslación del impuesto) y el criterio administrativo.

Desde el punto de vista del criterio de la repercusión (traslación o traslado), los *impuestos directos* no se repercuten, ya que son impuestos que gravan el patrimonio de los sujetos pasivos de manera directa, por ende, no pueden trasladar el impuesto a otra persona, de tal manera que incide finalmente en el propio patrimonio del causante. En los impuestos directos la finalidad del legislador es gravar al verdadero causante del impuesto sin necesidad de intermediarios.

Ahora bien, los *impuestos indirectos* si se repercuten, ya que en estos impuestos el sujeto pasivo no sufre directamente el impacto económico del gravamen del impuesto, de tal manera que este puede trasladar el impuesto a otras personas.

Con base en el criterio administrativo, los *impuestos directos* son aquellos que se gravan situaciones normales de manera periódica, y que recaen en el disfrute de la riqueza, en los rendimientos, la posesión de bienes generadores de renta o como signos de la misma, que por su estabilidad y permanencia permiten la creación de padrones tributarios o lista de causantes.

En cambio, los *impuestos indirectos*, no gravan situaciones normales, estables y permanentes, es decir, grava actos o actividades aisladas, accidentales y transitorias, son hechos instantáneos plasmados en la ley que actualiza el sujeto pasivo generador del impuesto en un momento y tiempo determinados, por ejemplo, los actos de consumo, por lo que no resulta posible establecer una lista de causantes y mantener un padrón tributario de los contribuyentes.

En conclusión, los *impuestos directos* son aquellos que gravan las expresiones de riqueza y el aumento en el haber patrimonial del sujeto pasivo de la relación tributaria, es decir, del contribuyente, la renta, el ingreso y el capital, que lo afectan de manera directa. El ejemplo de impuesto directo por excelencia en México es el Impuesto Sobre la Renta. Mientras que, los *impuestos indirectos* son aquellos que gravan la producción y el consumo, de tal manera que se trasladan al consumidor final, quién al final, es el pagador del impuesto. Los ejemplos de impuestos indirectos en México por excelencia son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Los impuestos indirectos, a su vez, pueden subdividirse en dos tipos:

- Los *multifásicos*: son aquellos que gravan todas las etapas del proceso de la compra-venta.
- Los *monofásicos*: son aquellos en los que se afecta a una sola etapa del proceso.²¹⁹

Los impuestos indirectos son impuestos cascada o impuestos de traslación o de repercusión, ya que como hemos señalado, estos impuestos se trasladan hasta un consumidor final, por ende, como bien señala el Maestro Carlos Alberto Ortega Carreón: *“en cada una de las fases de una cadena de consumo, uno a uno, los integrantes de dicho proceso trasladan sucesivamente el impuesto y recuperan el pagado a su anterior proveedor cuando cobran el impuesto al siguiente consumidor, hasta que llega al consumidor final, en que difícilmente puede repercutir ese efecto, por lo que indirectamente es el que asume todos los impuestos trasladados desde su fabricación hasta su venta final.”*²²⁰

²¹⁹ Arriaga Conchas, Enrique, *Finanzas Públicas de México*, 1ª ed., México, Instituto Politécnico Nacional, 1996, p. 99.

²²⁰ Ortega Carreón, Carlos Alberto, op. cit., p. 54.

- **Impuestos Reales e Impuestos Personales**

Los *impuestos reales* son aquellos que toman en consideración los bienes o las cosas objeto del gravamen, como lo es la propiedad o la posesión de un bien mueble o inmueble, así como respecto del acto por medio del cual se detentan, no tomando en cuenta la calidad del sujeto pasivo. Ejemplo de un impuesto real es el consistente al Impuesto sobre Tenencia o uso vehicular, así como el Impuesto Predial.

Los *impuestos personales* son aquellos que toman como condición única al sujeto pasivo, quién al final genera y va a pagar el impuesto; no se atiende a las cosas o bienes. Estos impuestos atienden a los individuos en relación a la capacidad contributiva que representan por lo que suelen ser progresivos. Ejemplo de un impuesto personal es el Impuesto sobre la Renta a las personas físicas.

- **Impuestos Ordinarios y Extraordinarios**

Esta clasificación atiende a elementos temporales, como es el período de percepción o regularidad de los impuestos.

Los *impuestos ordinarios* son todos aquellos que se perciben de manera regular en cada ejercicio fiscal y que, se contemplan regularmente en la Ley de Ingresos de la Federación.

Los *impuestos extraordinarios* se distinguen de los primeros ya que se perciben eventualmente por exigencias anormales para cubrir gastos imprevistos o emergentes.

- **Impuestos en Especie y en Dinero**

Esta clasificación atiende a la naturaleza de la forma del pago del impuesto; de tal manera que los *impuestos en especie* serán aquellos que se ven pagados mediante la entrega de un bien material al Fisco, que no es en dinero; sin embargo, este bien material

debe tener características de valor inmaterial, como es en el caso de las obras de arte, que valen por lo que representan y por el artista, ejemplo de ello lo tenemos en el caso del Impuesto sobre la Renta a cargo de las personas físicas dedicadas a las artes plásticas, quienes pueden pagar su obligación fiscal mediante la entrega de una o varias obras de su autoría. En México esta manera de pago comenzó a tener relevancia a iniciativa del muralista David Alfaro Siqueiros en el año de 1957, quien buscó pagar el incumplimiento de pago fiscal de un amigo que estaba amenazado con ir a prisión, iniciativa que avalaría el entonces subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Hugo B. Margáin, y que se oficializaría hasta 1975.

Respecto a los *impuestos en dinero*, basta señalar que son aquellos impuestos que se pagan al Fisco en moneda, como activo económico de intercambio de transacción.

- **Impuestos Objetivos y Subjetivos**

Los *impuestos objetivos* se caracterizan por que el legislador al momento de establecerlos en la ley no tomó en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, busca gravar la manifestación de riqueza, sólo atiende al hecho generador del impuesto tomando en cuenta el bien económico sobre el cual establecer el gravamen sin fijar al sujeto pasivo que pagará el impuesto, toda vez que quien lo pagará al final será quien realice el acto económico detallado en la norma con base en la realidad, de ahí que el sujeto pasivo se determine por implicación. Ejemplo de este impuesto es el Impuesto al Valor Agregado, toda vez que los sujetos pasivos obligados a pagarlo, lo van hacer en la misma cuantía, sin importar su situación particular del obligado.

Los *impuestos subjetivos*, por el contrario, son aquellos en los que el legislador desde el origen de la norma, especifica con detenimiento al sujeto pasivo, tomando en cuenta sus circunstancias personales para gravar la manifestación de riqueza o la fuente de riqueza. Estas circunstancias personales se determinan en el impuesto para establecer deducciones, reducciones de la base del impuesto, bonificaciones, etc. El

ejemplo por excelencia de este tipo de impuestos es el Impuesto sobre la Renta de personas físicas.

- **Impuestos Federales, Estatales y Municipales**

Esta clasificación atiende al ámbito territorial en el que se aplican, así como a los niveles de gobierno en que impactan. De tal manera que, los impuestos serán *federales*, cuando el carácter impositivo del impuesto se aplique dentro de todo el territorio que comprende la federación y que se plasman cada año mediante la Ley de Ingresos de la Federación; serán *estatales* cuando el carácter impositivo del impuesto se aplica dentro del marco territorial de cada estado de la federación y no necesariamente son los mismos en cada uno, ya que se sujeta a la potestad de cada estado que impuestos crear, los cuales se establecen en las leyes hacendarias locales, para obtener los ingresos que requieran para su sostenimiento, y serán *municipales* cuando el carácter impositivo del impuesto se aplique únicamente en el territorio de cada municipio según lo determine el congreso local estatal al que pertenezcan.

- **Impuestos *ad valorem* y específicos**

Los *impuestos ad valorem* son aquellos que, el tipo de tasa que se aplica al valor económico del objeto del impuesto es proporcional; mientras que, en los *impuestos específicos*, el tipo de tasa que recae en el valor económico del objeto es exacto por cada unidad, un ejemplo de estos impuestos son los de comercio exterior.

- **Impuestos por objetivos – clasificación del Maestro Joaquín B. Ortega**

La clasificación de los impuestos por objetivos, es una clasificación que propone el jurista Joaquín B. Ortega tomando en cuenta los diversos objetivos de mayor importancia que representan los impuestos, de tal manera que nos permita ordenarlos metódicamente; entonces los impuestos según sus objetivos se clasifican en:

- I. *Impuestos neutros*: Objetivo, obtener recaudaciones para gastos públicos, con mínima interferencia en la actividad económica y en la distribución del ingreso.
- II. *Impuestos redistribuidores*: Objetivo, modificar la distribución del ingreso nacional por la vía ingreso - gasto público.
- III. *Impuestos restrictivos*: Objetivo, restringir o desalentar la realización o la abstención de determinados actos mediante presión tributaria.
- IV. *Impuestos de fomento*: Objetivo, servir de incentivo para impulsar el empleo de ahorros y recursos en los canales adecuados para acelerar el desarrollo económico.
- V. *Impuestos de regulación*: Objetivo, coadyuvar a la estabilización de la actividad económica mediante la regulación del poder adquisitivo del sector privado, o sea la regulación de los recursos monetarios en poder del público.²²¹

Esta clasificación del Maestro Joaquín B. Ortega es interesante; sin embargo, se debe tomar en cuenta que los objetivos señalados por él, pueden llegar a ser básicos, permitiendo un amplio margen donde muchos impuestos pueden ubicarse en esta clasificación y compartir más de una clasificación, combinándose, propiciando confusiones, como puede ser en relación a los fines de los impuestos, fiscales o extrafiscales, como ya analizamos anteriormente, ya que incluso hay autores que consideran que los fines de los impuestos resultan ser una clasificación de los mismos, razonamiento que no comparto por que la finalidad del impuesto es el límite natural del mismo, es decir, no hay más, el impuesto tiene un fin fiscal o extrafiscal, mientras que puede clasificarse de múltiples y variadas maneras.

Existen otras clasificaciones, variadas y dinámicas, por autores distintos; sin embargo, las ya analizadas son las más comunes y usuales, entre las que se destaca la primera de ellas.

²²¹ Cfr. B, Ortega, Joaquín, op. cit., pp. 156 – 157.

3.3.- Antecedentes de los Impuestos Indirectos

Los impuestos indirectos se han conocido como los impuestos al consumo, ya que en la generalidad estos impuestos se trasladan al consumidor final, y los actos generadores de estos impuestos son ocasionales y aislados, por ende, analizaremos los antecedentes de los impuestos al consumo.

En la evolución tributaria a lo largo de la historia, se ubica el desarrollo de los primeros impuestos indirectos o impuestos al consumo en el desarrollo del feudalismo, en el periodo de la baja Edad Media hasta principios del Renacimiento, de ahí que se diga que los impuestos indirectos o impuestos al consumo son *medievales*, los más constantes fueron los siguientes:

- **Las alcabalas:** era un impuesto indirecto ruinoso, por ser demasiado oneroso, que gravaba el simple transporte de las mercancías de una región a otra.
- **Las sisas:** este impuesto indirecto consistía en imponer un gravamen a la venta de determinados productos comestibles como lo fue el pan, la carne, la harina, etc., se descontaba el impuesto al momento de la compra, de ahí que la diferencia entre el precio pagado y lo recibido se consideraba “la sisa”.
- **Las gabelas:** eran un impuesto indirecto que se pagaba al señor feudal por el concepto de determinados derechos y ventas para evitar el pago de las alcabalas, podía ser por el derecho de peaje, derecho de paso e inclusive por realizar la venta de ciertos productos, el más famoso fue la del pago del impuesto de gabela por la sal. Las gabelas tenían cabida en lugares públicos donde se reunían los vasallos y burgueses para ver espectáculos y vender sus productos.

Aunque su identificación terminológica no es del todo precisa, – señala el Doctor Adolfo Arrijo Vizcaíno – el origen de las gabelas pudo ser la rebelión

de los comerciantes burgueses – así llamados por que solían tener sus negocios en los *burgos*, que no eran otra cosa más que pequeñas ciudades o villas construidas a un costado de los castillos feudales -, contra los excesos y abusos de las alcabalas, que acabaron por dar origen a las *ferias* que periódicamente se celebraban en diversos lugares a los que los burgueses podían llevar y vender sus productos sin el pago de alcabalas pero a cambio de cubrir *gabelas* que podían ir desde simples peajes o derechos de paso hasta impuesto sobre ventas.²²²

- **Los millones:** es un impuesto indirecto que se instauró sobre el consumo de algunos productos alimenticios en específico, como fue el vino, vinagre, aceite, jabón, velas de sebo y la carne. Se instauró por Felipe II, siendo aprobado por las Cortes de Castilla en el año 1590, llevando a la creación de la Comisión de Millones para controlar la administración del impuesto.
- **Los cientos:** Este impuesto indirecto abarcaba un porcentaje sobre toda clase de productos, exceptuando el pan cocido, asimismo gravaba los productos y las ferias exentas de las alcabalas. En sus inicios el impuesto sería una elevación porcentual al impuesto de la alcabala.
- **Los estancos:** Era un impuesto indirecto generado por la fabricación y venta de productos de alto consumo que acaparaba completamente la corona (el rey, el príncipe o el señor feudal), por lo que el producto económico del impuesto y las ventas iban directamente al erario real.

El Doctor Adolfo Arrijo Vizcaíno lo define como “... *el monopolio establecido por la corona para procurar provecho al fisco... Entre los estancos más importantes deben destacarse los relativos al tabaco, al vino, a la pólvora, a los naipes, al aceite y a la sal.*”²²³

²²² Cfr. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Los Impuestos al Consumo como principio de Política Fiscal*, 1ª ed., México, Themis, 2016, p. 2.

²²³ *Ibidem*, p. 3.

- Existía el impuesto indirecto por el consumo de vinos, aguardientes, tepache y vinagre, consistía en un pago aunado al precio regular de dichos productos, se tasaba con el 2% y medio al 10% de su valor.
- **Impuestos a la importación:** Durante le Edad Media y en el tiempo de la expansión de la corona española en las colonias, como la Nueva España, como parte de la extinción de su dominio, los impuestos a la importación fueron una derrama económica muy fuerte, ya que era una manera de control tributario y de recaudación en la entrada de mercancías por parte del reino.

Estos impuestos se volvieron una forma idónea para enfrentar las guerras económicas de ese tiempo, mediante el alza severa de tarifas a la importación de bienes y mercancías.

El sistema tributario mexicano se fue construyendo a lo largo del periodo del virreinato español que duró de 1521 a 1821, por ende, es preciso analizar y señalar los antecedentes de los impuestos indirectos o impuestos al consumo que permearon en México tanto en el periodo virreinal, como en el periodo independentista y el México independiente, dichos impuestos son los siguientes:

- **Almojarifazgo:** era el impuesto indirecto a la importación, conocido como el impuesto aduanal, ya que se gravaban toda clase de bienes y mercancías que entraban a la Nueva España.
- **Alcabalas:** Este impuesto realmente fue de los más recurrentes en toda la Edad Media, sobre todo en los territorios de la corona española, por ende, la Nueva España no fue la excepción, sólo resta decir que este impuesto se aplicó en todas las regiones de México, durante la colonia y hasta el periodo del General Porfirio Díaz, lo cual trajo consigo gran captación de recursos para el

virreinato, ya que se cobraba el impuesto por el traslado de las mercancías de una región, provincia o intendencia a otra.

Si bien las alcabalas contribuyeron al sostenimiento de las provincias, – apunta el Doctor Adolfo Arrijo Vizcaíno – *“los costos de las mercancías se elevaron en tal forma que el consumo de artículos no necesarios e indispensables para la vida diaria, quedó reservado únicamente para las minorías privilegiadas.”*²²⁴

- **Estancos:** Igual que las alcabalas, estos impuestos indirectos permearon en todo el territorio de la corona española y por ende en la Edad Media, configurándose en la Nueva España de manera importante, ya que se configuraba en un monopolio por parte de la corona para allegarse de riqueza directamente, toda vez que el producto del impuesto formaba parte del tesoro real de manera directa. Correlativamente, con la imposición de este impuesto se dio un atraso importante en el desarrollo económico del México independiente que duró por muchos años; recordemos que al independizarse México de la corona española no hubo una planeación impositiva adecuada al nuevo régimen, para evolucionar de ese sistema tributario a otro acorde a las necesidades de ese entonces.

Los estancos más sobresalientes en la Nueva España fueron los de tabaco, del vino, del aceite de oliva, de naipes (como forma de entretenimiento y diversión), de pólvora y de la sal.

- **Derechos y Aprovechamientos:** En el desarrollo de la corona española y su expansión mediante la adjudicación de territorios en Latinoamérica mediante la conquista, se fueron creando cargas tributarias que permearon la vida cotidiana de los colonos, sobre todo en sus hábitos de consumo. Tenemos como ejemplo de ello, los tributos que se cobraban por el consumo de pulque, el impuesto por el derecho de emisión y compra de papel sellado, el cual le

²²⁴ Ibidem, p. 8.

daba validez jurídica a los documentos y los trámites implantados por la administración del virreinato, así como el derecho por la venta y arrendamiento de los títulos nobiliarios y de oficios, sin duda alguna, estos derechos y aprovechamientos (que para la corona española, sin atender a su naturaleza particular, los consideraba como impuestos genéricos como los demás), engrosaron más el capital del fisco real, para financiarse sin algún interés público, pero el más redituable económicamente fue el famoso *quinto real* sobre todo en materia de minas de oro y plata.

- **Los diezmos:** esta figura era una imposición obligatoria a los vasallos de los feudos en la edad media que, consistía en entregar la décima parte o el 10% de sus bienes e ingresos al año al señor feudal; sin embargo, tuvo mucho mayor apogeo al momento que la Iglesia Católica lo estableció, mediante el Concilio de Trento, como una contribución forzosa para los feligreses consistente en entregar el 10% de sus ingresos anuales para el beneficio de la iglesia, una limosna que aún perdura en nuestros días, sin ser ya forzosa.

Sin embargo, - aclara el Doctor Adolfo Arriola Vizcaínas - en la Nueva España merced a una bula del Papa Alejandro VI (Rodrigo Borja en España, y después Borgia en Italia) fechada en Roma el 16 de noviembre de 1501, los diezmos fueron del dominio pleno y absoluto del Rey de España, que quedó facultado para cobrarlos con *“las mismas formalidades y coacción que los impuestos reales”*.²²⁵

Los impuestos indirectos sufrieron un cambio en el México independiente, ya que por una mala administración y toma de decisiones por parte del naciente primer imperio mexicano, propiciando una severa crisis financiera y por ende un endeudamiento sin límite por los préstamos del extranjero; se derogaron la mayoría de impuestos coloniales, pero sin planear cuales impuestos los sustituirían, permanecen el estanco de la sal y el tabaco, los demás desaparecen, se va atrofiando el cobro de derechos por explotación

²²⁵ Ibidem, p. 11.

y beneficio de recursos de la minería como el oro y la plata, continúa el diezmo hasta su completa desaparición forzosa mediante el gobierno de Benito Juárez con las Leyes de Reforma.

Durante sesenta años aproximadamente, el sustento tributario de México recayó en los impuestos a la importación, sobre todo por la entrada de mercancías a través del puerto de Veracruz, así como al impuesto de las alcabalas.

A través de las Leyes de Reforma, se estableció la desamortización de los bienes del clero para quitarle la basta cantidad de bienes que tenía bajo su poder la iglesia, bienes acumulados desde el virreinato, y de esa manera, colocarlos en el flujo del mercado y el consumo del público, para con ello obtener recursos para el Estado mediante el cobro de los impuestos de traslación de dominio y sobre la propiedad, pero no fue exitoso este planteamiento por la cantidad de malversaciones, despojos y fraudes hechos con estos bienes.

México comienza a tener una estabilidad política, financiera y presupuestaria, un orden en materia tributaria, a partir de la época del *Porfirismo* o el *Porfiriato*, con la llegada del General Porfirio Díaz a la presidencia de la república, y este orden incluía también a la imposición indirecta. En esta época, Don Manuel Dublán, siendo el titular de la Secretaría de Hacienda, logró una estrategia para liquidar la deuda externa que tenía México con Inglaterra, desde el año 1824, lo que permitió un desahogo de la presión financiera para encauzarse hacia el progreso económico.

En la etapa iniciada desde 1876 hasta 1920, el sistema tributario mexicano se fortaleció enormemente gracias al desarrollo de la industria a nivel nacional y las inversiones extranjeras, permitiendo así el desarrollo de las vías de ferrocarriles para comunicar el norte, centro y sur del país, lo cual beneficiaría al transporte de mercancías, asimismo, el desarrollo de la industria textil, el telégrafo, la industria minera y la explotación del petróleo y su aprovechamiento (de las actividades más relevantes). De igual manera, se establecieron impuestos como fueron el del petróleo, el de la minería

(distinto al de la época colonial), sobre las importaciones y las exportaciones (la exportación de azúcar refinada fue de las más importantes), sobre la traslación de dominio, sobre las herencias, sobre el consumo del pulque, tlachique y aguamiel, sobre el consumo de alcohol, sobre la educación privada, sobre los medicamentos y el impuesto del timbre, que fue uno de los más importantes; asimismo, se establecieron derechos como el de las loterías, los registros públicos, la carga ferroviaria, sobre la sal, sobre el tabaco, sobre la emisión de papel sellado y sobre patentes de navegación.

Finalmente, debemos señalar la creación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles de 1948, un impuesto sobre ventas, que se cobraba en una tasa general del 4% respecto al valor de cada acto de consumo que se gravaba. Posteriormente surgiría el Impuesto al Valor Agregado, como el impuesto indirecto por excelencia, con su efecto primario de traslación en las etapas del proceso de producción hasta llegar al consumidor final, en el año de 1978 y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en el año 1980, que se aplica a la producción y consumo, de ciertos bienes y servicios, que generalmente, causan un perjuicio social y su consumo no es deseado, es traslativo también, y normalmente es un impuesto extrafiscal por excelencia. También se introduce en México, en el año 2005 el Impuesto sobre Automóviles Nuevos, que como impuesto indirecto busca gravar la enajenación de los automóviles nuevos de producción nacional e importación definitiva de automóviles nuevos (que el año del modelo corresponda al año con el que se realizó la importación generalmente).

3.4.- Actualidad de los Impuestos Indirectos

En la historia de los impuestos en el mundo, los primeros impuestos en crearse o en utilizarse en la vida tributaria fueron precisamente los impuestos indirectos, los cuales gozaban de la calidad especial de ser una de las fuentes de mayor ingreso para el Estado o en concreto, los gobernantes, recordemos que los impuestos, tal y como los conocemos respecto a su naturaleza jurídica en la actualidad, tienen su origen en plenos inicios de la Edad Media, donde gobernaban los señores feudales y los reyes; sin embargo, con la entrada de los impuestos directos, para gravar la renta y los ingresos de

los contribuyentes de manera directa, se pensó que los impuestos indirectos comenzarían su desenlace hasta ser una mínima parte de recaudación, lo cual no pasó, sino por el contrario, se han vuelto una fuerza recaudatoria relevante en nuestros días y de lo cual hablaré en los próximos capítulos para demostrarlo.

La imposición indirecta en la actualidad, a nivel mundial, se aborda desde dos aristas distintas a la hora de su creación e implementación en un Estado, la primera trata respecto al análisis normativo que permita determinar la estructura de la imposición indirecta más óptima, tomando en cuenta factores como el grado de aversión a la desigualdad (atender a una equidad distributiva), la estructura de las preferencias de los individuos (consumidores), el nivel de la recaudación y la eficiencia impositiva.

La segunda arista se refiere en predecir los fines de la imposición indirecta, las consecuencias y alteraciones en la estructura del impuesto tomando en cuenta ciertos valores como lo son el nivel de precios, la estructura de las decisiones del gasto de los consumidores (factores que describen la composición del consumo de los individuos en función de los precios de los bienes y la renta del individuo) y la magnitud de la recaudación.

Cuando hablamos de que la imposición indirecta debe ser óptima o la más óptima en la actualidad, se tiene que atender en primer término, que la base gravable del impuesto incluya las actividades más inelásticas, esto quiere decir, las menos cambiantes y volátiles, toda vez que, en la medida que el gobierno grava estos bienes de demanda, se maximiza la eficiencia en la asignación de recursos; en segundo término, se debe atender en dispersar la distorsión de la tributación en tantos mercados sea posibles. Por lo tanto, si se pueden gravar otros bienes similares para obtener el mismo recaudado, es deseable cobrarle a cada uno de ellos una tasa impositiva más baja, en vez de concentrar la recaudación en un solo mercado.²²⁶ Estaremos en presencia de una

²²⁶ Cfr. Fergusson, Leopoldo y Suárez, Gustavo, *Política Fiscal: Un enfoque de tributación óptima*, 1ª ed., Colombia, Universidad de los Andes, Facultad de Economía – CEDE, 2010, p. 271.

tributación óptima indirecta del gobierno cuando su sistema de impuestos este diseñado en maximizar el bienestar del consumidor, como sostuvo el ecónomo Frank Ramsey.

De igual forma debemos tener claro que, en la actualidad, un Estado al momento de crear y diseñar su sistema de impuestos, sean directos o indirectos, debe atender a dos premisas determinantes: 1) determinar que actividades o actos deben ser gravados, es decir, la base tributaria del impuesto; y 2) la cantidad en que deben gravarse, es decir, las tasas impositivas.²²⁷

El Maestro John F. Due, señala que la imposición indirecta tiene tres formas o manifestaciones recurrentes: los impuestos arancelarios a la importación o derechos de las aduanas, (*Customs Duties*), los impuestos especiales (*Excises*) y los impuestos sobre ventas (*Sales Taxes*), este último es el impuesto a la venta de bienes y servicios, o el impuesto al valor añadido o agregado. Asimismo, indica que existen algunas categorías misceláneas (*Miscellaneous Categories*) que pueden clasificarse como impuestos indirectos.²²⁸ Cuando se refiere a las categorías misceláneas que pueden adoptarse como impuestos indirectos, se aboca a tres categorías, la primera se refiere al cobro variado de impuestos como el de la propiedad de vehículos automotores y algunas transacciones (aquí recaen el Impuesto sobre Automóviles Nuevos y el pago de la tenencia existentes en México), la segunda se basa en el cobro de los impuestos a la exportación (*Export Duties*), y la tercera recae en impuestos especiales de ventas locales (*Cesses*), que se aplican a la venta de productos en mercados locales.²²⁹

Sin duda, el Maestro John F. Due tiene razón y sigue estando en vigencia su pensamiento económico - tributario, toda vez que los impuestos indirectos, que en la actualidad tienen mayor relevancia, tanto en México como en los demás países del mundo, en especial los miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), son el Impuesto al Valor Agregado o Añadido y los Impuestos

²²⁷ Ibidem, p. 274.

²²⁸ Cfr. F. Due, John, *Indirect Taxation in Developing Economies*, 1ª ed., Baltimore and London, The Johns Hopkins University Press, 1988, p. 22.

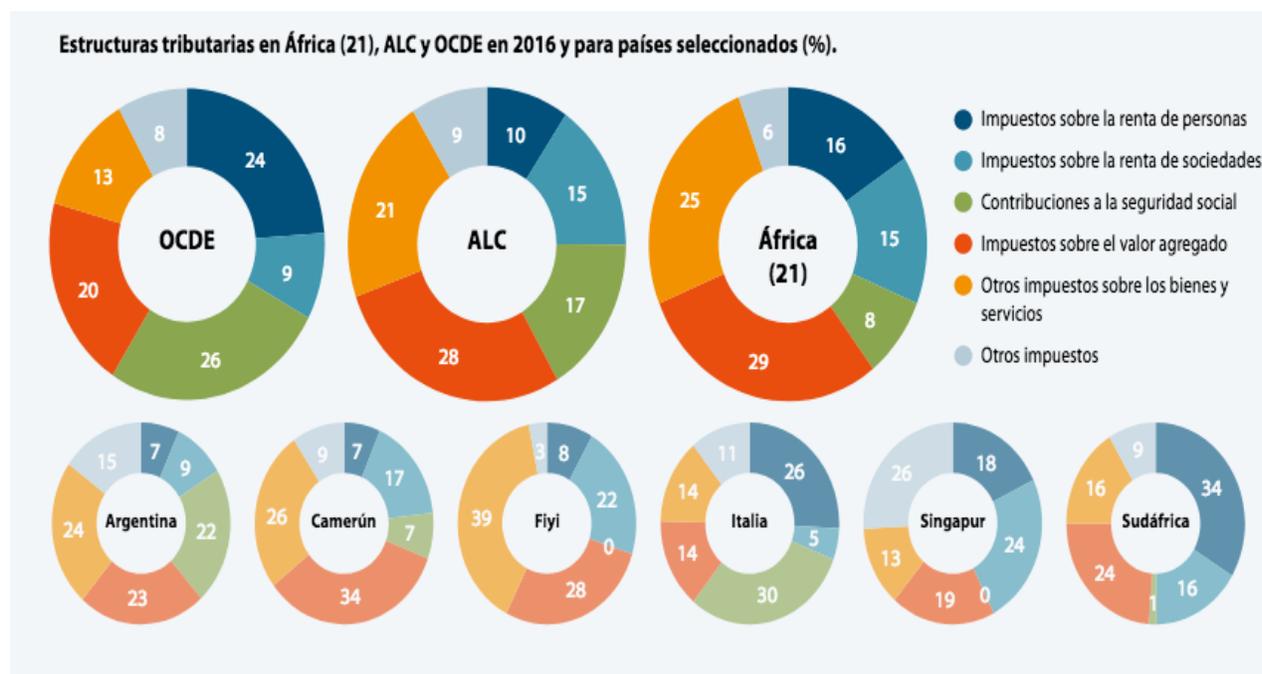
²²⁹ Ibidem, p. 24.

Especiales, estos impuesto indirectos o impuestos al consumo suponen más de un tercio del total de sus ingresos tributarios.

En la actualidad, los impuestos indirectos tienen mucho peso para la recaudación tributaria en la mayoría de los países del mundo, de tal manera que, en los últimos años del siglo XXI, existe un progreso respecto a la movilización de las finanzas públicas, por ende, los ingresos tributarios que se expresan en un porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB), son más altos y más uniformes en su distribución.

De conformidad con la *Base de datos global de estadísticas tributarias de la OCDE (actualizada al 1º de mayo de 2019)*, tomando en cuenta las estructuras tributarias en 2016, en los países de África, de América Latina y el Caribe, y de Asia y el Pacífico, dependen en su sistema de recaudación tributaria más de los impuestos sobre bienes y servicios y del Impuesto al Valor Agregado, es decir, los impuestos indirectos, mientras que los países miembros de la OCDE, Singapur y Sudáfrica dependen en mayor medida de las contribuciones de seguridad social (cotizaciones o aportaciones) y del Impuesto sobre la Renta en personas físicas y personas morales, es decir, de un impuesto directo.

Gráfica 1



Fuente: “Base de datos global de estadísticas tributarias” [en línea], <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/presentacion-de-la-base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.pdf>>, [consulta: 26 abril, 2021].

Ahora bien, como podemos apreciar en la Gráfica número 1, la estructura tributaria tomando en cuenta solamente los impuestos en América Latina y el Caribe, en África y en Camerún el porcentaje más alto recae en el Impuesto al Valor Agregado, mientras que en Argentina y en Fiyi el porcentaje más alto recae en otros impuestos sobre los bienes y servicios, pero cuando analizamos los datos de la OCDE, de Italia y de Sudáfrica, el porcentaje más alto recae en el Impuesto sobre la Renta de personas físicas y en Singapur el porcentaje más alto recae sobre el Impuesto sobre la Renta de personas morales; sin embargo, tomando en cuenta que el Impuesto al Valor Añadido o Agregado, y los otros impuestos sobre los bienes y servicios son impuestos indirectos, podemos concluir a simple vista que, sumando los porcentajes de los rubros de estos impuestos indirectos antes señalados, es mayor la imposición indirecta en América Latina y el Caribe, África, Argentina, Camerún y Fiyi, mientras que la imposición directa es mayor en Sudáfrica, Singapur e Italia, tratándose de la OCDE, la imposición directa e indirecta en la estructura tributaria de sus países se va empatando, ya que sería un error afirmar rotundamente que estén empatados, ya que normalmente muy poco más del 50% de la recaudación de sus países miembros recae en el Impuesto sobre la Renta, y lo demás en la imposición indirecta, ejemplo de ello lo tenemos en Italia, que es un país miembro de la OCDE. Para mayor claridad tenemos la siguiente tabla:

Tabla 1

Datos de las estructuras tributarias del 2016 por la OCDE (la más actualizada)		
Bloques de países o países	Impuestos Directos %	Impuestos Indirectos %
América Latina y el Caribe (ALC)	25%	49%
África	31%	54%
Argentina	16%	47%

Camerún	24%	66%
Fiyi o Fiji	30%	67%
Italia (miembro de la OCDE)	31%	28%
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)	33%	33%
Singapur	42%	32%
Sudáfrica (en proceso de adhesión y cooperación reforzada de la OCDE)	50%	40%

Fuente: Elaboración propia

Los ingresos tributarios de una gran parte de los países en el mundo han ido en aumento, encaminándose hacia los impuestos al consumo. De conformidad con las *Estadísticas de Recaudación* de la OCDE se aprecia que la relación entre los impuestos y el Producto Interno Bruto de la OCDE aumentó en el año 2017 en 34.2%, en comparación al año 2016, donde fue un 34%, por lo que el promedio de la OCDE es ahora mayor que en ningún otro momento previo, incluyendo los datos del año 2000 en 33.8% y en el año 2007 de un 33.6%.²³⁰

De conformidad al *Informe de Tendencias de los Impuestos al consumo en 2018* de la OCDE (publicado el 5 de diciembre de 2018), se realiza un análisis comparativo de los impuestos indirectos, concernientes al Impuesto al Valor Agregado y a los Impuestos sobre Bienes y Servicios, destacando que los ingresos provenientes del Impuesto al Valor Agregado siguen siendo la mayor fuente de los ingresos por impuestos al consumo

²³⁰ Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos (OCDE), "Medios", [en línea], <<http://www.oecd.org/centrodemexico/medios/losingresostributariosiguenenaumentoamedidaquelamezc lafiscalsedesplazaanmashacialosimpuestossobrela sociedadesy al consumo.htm>>, [consultado en: 26 abril, 2021].

en la OCDE, y han llegado ahora a un máximo histórico de 6.8% del Producto Interno Bruto, lo cual representa 20.2% de la recaudación fiscal total en promedio en 2016.²³¹

Tabla 2

Análisis de los Impuestos Indirectos e Impuestos Directos de conformidad a la base de datos global de estadísticas tributarias de la OCDE del año 2019 (última actualización)				
País	% Total de ingresos fiscales	% Impuestos sobre bienes y servicios	% Impuestos sobre la renta	% Contribuciones a la Seguridad Social
Dinamarca	46.3%	14.1%	30%	0
Francia	45.4%	12.3%	11.8%	14.9%
Bélgica	42.9%	11%	15.2%	13.3%
Suecia	42.9%	12.1%	15.1%	9.2%
Italia	42.5%	12.1%	13.3%	13.3%
Austria	42.4%	11.7%	12.5%	14.8%
Finlandia	42.2%	14.2%	14.8%	11.8%
Cuba	42%	20.3%	11.8%	5.5%
Grecia	39.4%	15.4%	9%	0
Noruega	39.9%	11.8%	16.2%	10.6%
Países Bajos	39.3%	12.1%	12.2%	13.5%
Luxemburgo	39.2%	9.4%	15.2%	10.8%
Alemania	38.8%	10.4%	12.7%	14.7%
Grecia	38.7%	15.3%	8.3%	11.9%
Eslovenia	37.7%	13.7%	7.5%	15.8%
Islandia	36.1%	11.8%	17.9%	3.3%
Hungría	35.8%	16.2%	5.9%	11.6%
Polonia	35.4%	8.5%	7.6%	13.3%
Nauru	35.4%	10.5%	24.8%	0
Chequia	34.9%	11.2%	7.9%	15.5%
Portugal	34.9%	14%	9.5%	9.7%
Eslovaquia	34.7%	12.2%	7.2%	15%
España	34.7%	10%	9.9%	12.3%
OCDE	33.8%	10.9%	11.5%	9%
Canadá	33.5%	7.7%	16.4%	4.7%
Barbados	33.2%	17%	8.1%	5.8%
Brasil	33.1%	14.2%	7.4%	8.5%
Estonia	33.1%	14%	7.3%	11.6%
Reino Unido	33%	10.8%	11.6%	6.4%
Belice	32.4%	20.4%	8.2%	2.7%

²³¹ Idem.

Seychelles	32.4%	20.3%	10.6%	0.9%
Nueva Zelanda	32.3%	12.6%	17.8%	0
Túnez	32.1%	12.8%	8.5%	9.3%
Japón	32%	6.5%	10.3%	12.9%
Letonia	31.2%	14.1%	6.7%	9.6%
Bulgaria	30.5%	15.6%	5.4%	8.9%
Israel	30.5%	10.9%	10%	5.3%
Islas Salomón	30.4%	22.3%	8%	0
Lituania	30.3%	11.7%	8.7%	9.7%
Islas Cook	29.8%	18.3%	11.5%	0
Sudáfrica	29.1%	11.5%	15.1%	0.4%
Uruguay	29%	11.4%	7.6%	7.7%
Australia	28.7%	7.3%	17.3%	0
Argentina	28.7%	15%	5.1%	5.7%
Jamaica	28.6%	17.6%	8.8%	1.2%
Suiza	28.5%	6%	13.6%	6.7%
Marruecos	27.8%	11.8%	8.7%	5.5%
Corea	27.4%	7.1%	9.1%	7.3%
Nicaragua	25.9%	10.8%	8%	6.7%
Samoa	25.8%	19.9%	5.9%	0
Bolivia	24.7%	12.1%	4%	6.2%
Estados Unidos	24.5%	4.3%	11.1%	6.1%
Mongolia	24%	12.2%	6.5%	4.8%
Fiyi	23.7%	16.3%	6.7%	0%
Trinidad y Tobago	23.7%	6.8%	13.8%	2.9%
Costa Rica	23.6%	8.2%	4.9%	8.1%
Guayana	23.2%	11.6%	8.8%	2.2%
Turquía	23.1%	9%	5.6%	7.2%
LAC	23%	11.4%	6.2%	3.9%
Irlanda	22.7%	6.9%	10.3%	4%
Honduras	21.9%	11.3%	5.6%	3.4%
Cabo Verde	21.2%	14.1%	6.7%	0
Santa Lucía	21.1%	13.8%	4.6%	2.2%
El Salvador	20.8%	10.6%	7%	2.7%
Chile	20.7%	11%	7.2%	1.5%
Mauricio	20.4%	13.3%	5.2%	0.8%
Lesoto	20.2%	8.3%	11.9%	0%
Liechtenstein	20.2%	4.9%	8.8%	6.1%
Ecuador	20.1%	10%	4.4%	5.5%
Colombia	19.7%	8.5%	6.4%	1.9%
Namibia	19.4%	6.9%	12.3%	0
Togo	19.4%	14.8%	3.9%	0
Bahamas	18.7%	13.8%	0	2.3%
Malawi	18.3%	9.5%	8.8%	0

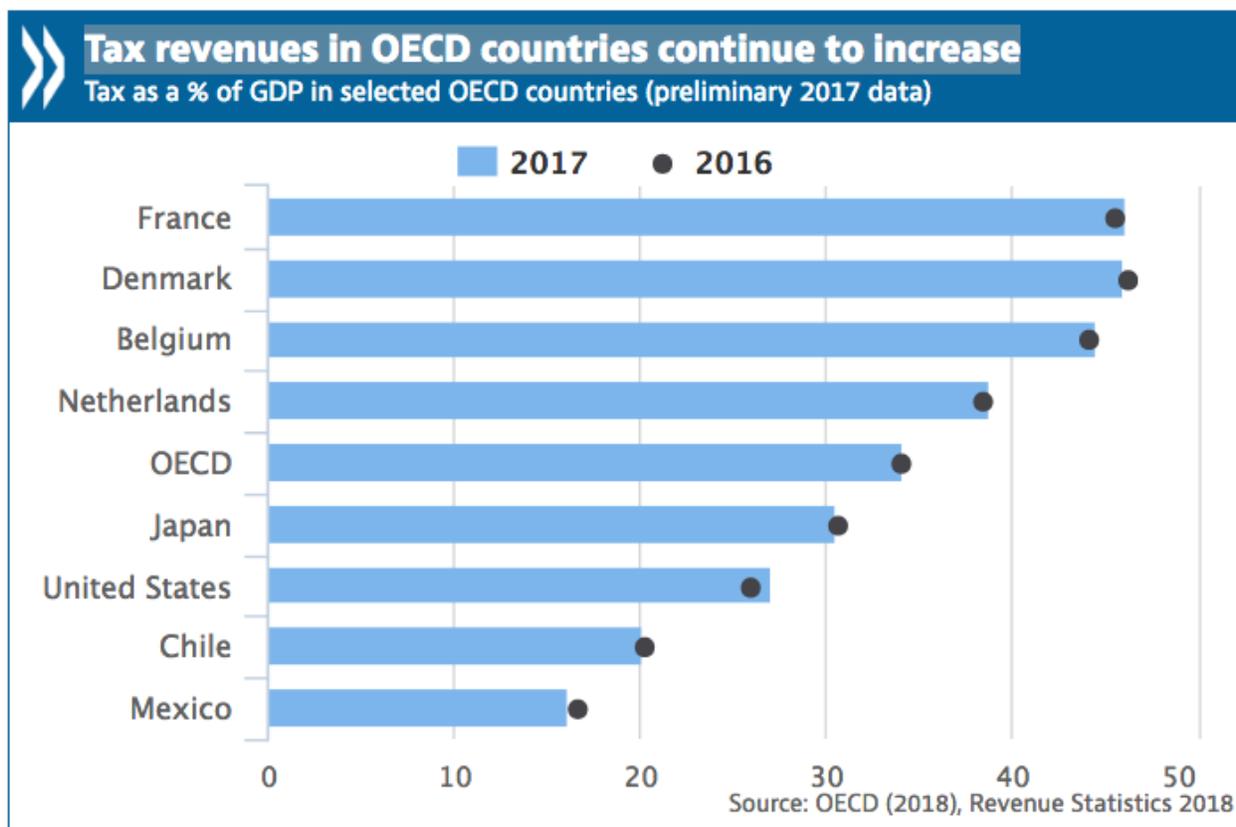
Filipinas	18.2%	7.8%	6.5%	2.5%
Antigua y Barbuda	18.2%	11.6%	1.8%	3.2%
Tokelau	18.1%	9.5%	8.6%	0
Vanatu	18%	17.4%	0	0
Tailandia	17.5%	9.9%	6%	1%
Kenia	17.4%	9%	7.7%	0.6%
Esuatini	17.2%	6%	8.3%	2.4%
Ruanda	17.1%	9.2%	6.9%	1%
China	17%	9.6%	6%	0
Burkina Faso	16.8%	10.7%	4.2%	1.6%
Kasajistán	16.8%	8.5%	6.4%	0.4%
Egipto	16.7%	8%	7.3%	1.3%
Perú	16.6%	7.8%	6.1%	2%
África	16.6%	8.7%	6.2%	1.4%
México	16.5%	5.9%	7%	2.3%
Senegal	16.5%	10%	4.7%	1.2%
Mauritania	16%	10%	4.7%	0.8%
Camerún	14.6%	9.1%	4%	1.1%
Venezuela	14.4%	7.4%	3.5%	1%
Mali	14.1%	8.4%	3.3%	1.7%
Ghana	14.1%	7.9%	5.4%	0.8%
Panamá	14.1%	4.1%	3.7%	5.8%
Paraguay	13.9%	7.4%	2.5%	3.7%
República Dominicana	13.5%	8.5%	4.3%	0.1%
Singapur	13.2%	3.9%	6.1%	0
Costa de Marfil	13.1%	7.8%	1.8%	1.5%
Guatemala	13.1%	6.8%	3.7%	2.2%
Malasia	12.5%	3.2%	8.6%	0.3%
Bután	12.3%	5.9%	6.4%	0
Botsuana	12.1%	4.2%	7.8%	0
Papúa Nueva Guinea	12.1%	4.6%	7.4%	0
Indonesia	11.9%	5%	5.1%	0.4%
Uganda	11.8%	7.8%	4.1%	0
Madagascar	11.4%	8.2%	2.5%	0.6%
Níger	11.1%	7.4%	2.4%	0.5%
Congo	8.5%	4.9%	3.2%	0
República Democrática del Congo	7.5%	3.3%	3.4%	0.5%
Chad	7.1%	2.9%	4.1%	0
Guinea Ecuatorial	6.4%	1.2%	4.2%	0.6%
Nigeria	6.3%	1.6%	3.8%	0.5%

	Países en donde es mayor el ingreso por los impuestos indirectos		Países en donde imperan por muy poca diferencia los impuestos directos de los impuestos indirectos (casi están igual)
--	--	--	---

Fuente: Elaboración propia con base en la “Base de datos global de estadísticas tributarias de la OCDE”, [en línea], < <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.htm?fbclid=IwAR0s-034nEeHICjr7Nb73XZwD-u6hvhnvFgQMI3qzYpuNg9MuCZYRAyD-2o>>, [consultado en: 10 mayo, 2021].

En sintonía con la Tabla número 2, realizada con base en los datos y porcentajes de la base de datos global de estadísticas tributarias de la OCDE, podemos desprender a simple vista, que en los países y bloques en donde se realizó el análisis de sus estructuras tributarias en relación al total de sus ingresos fiscales, solamente tomando como variables los impuestos indirectos en comparación a los impuestos directos, prevalecen en mayor porcentaje los Impuestos Indirectos, en concreto los impuestos sobre bienes y servicios como la fortaleza de la recaudación tributaria; estos datos, actualizados hasta 2019 y publicados en 2020, muestran una tendencia a la alza en los próximos años, sobre todo, en los caso como México, Italia, Austria, Finlandia, Países Bajos, Reino Unido, Bután, Indonesia, República Democrática del Congo y Chad, en donde imperan aún los impuestos directos sobre los impuestos indirectos con una diferencia mínima porcentual, la cual cada año, parece volverse más pequeña y estrecha hasta que se vuelvan en mayor porcentaje los ingresos fiscales por recaudación de impuestos indirectos, esta es la actualidad que vive el mundo en imposición indirecta, además, es un hecho que los ingresos fiscales en los países de la OCDE continúan aumentando cada año, como se puede apreciar en la siguiente gráfica:

Gráfica 2



Fuente: Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos (OCDE), "Medios", [en línea],

<<http://www.oecd.org/centrodemexico/medios/losingresostributariosiguenenaumentoamedidaquelamezclafiscalsedesplazaanmashacialosimpuestossobrelasociudadesyalconsumo.htm>>, [consultado en: 10 mayo, 2021].

Finalmente, otro de los fenómenos que ha afectado en el posicionamiento de la imposición indirecta en el mundo, ha sido el de la *globalización*, toda vez que se ha permitido con ello una circulación libre de mercado, en donde se intercambia el comercio y los capitales, cerrando la brecha de las distancias entre los mercados del mundo, propiciando que la presión tributaria se dirija generalmente a la imposición indirecta, más hacia el Impuesto al Valor Agregado, relegando y restando importancia a los impuestos directos, este fenómeno está ocurriendo más marcadamente en Europa, en América Latina y el Caribe y en África. En Europa han recurrido incluso a rebajar la tasa impositiva del gravamen en los impuestos directos, en concreto, en el impuesto sobre la renta de

personas morales y aumentar la tasa impositiva del gravamen del Impuesto al Valor Agregado; su estrategia obedece a dos razones, el primero es no perder la inversión extranjera para sus territorios y seguir siendo atractivos para las empresas extranjeras, por mantener un impuesto sobre la renta a personas morales más bajo, mientras que el segundo es que los impuestos indirectos al consumo, por su propiedad inelástica (quiere decir que goza de estabilidad en el mercado por su consumo asegurado), permiten que sea más factible que, el consumidor siga consumiendo aunque suba la tasa del impuesto indirecto, al que se le perjudicará quitándole más renta de sus ingresos, ya que le quedaría menos para consumir.

3.4.1.- Importancia económica de los Impuestos Indirectos

Los impuestos indirectos, como son los impuestos al consumo de bienes y servicios, pueden manifestarse en el Impuesto al Valor Agregado o en Impuestos Especiales, solamente que los segundos se dedican a un fin o producto específico, pero la importancia de ambos es trascendental, estos impuestos no toman en cuenta las características personales de los contribuyentes en su renta, sino del producto sujeto a consumo.

Estos impuestos tienen una importancia histórica, fueron los primeros impuestos en desarrollarse, establecerse y recaudarse de manera regular dentro de un sistema impositivo en la sociedad, tanto que hasta el mismo filósofo inglés de política moderna, Thomas Hobbes, estableció un criterio equitativo de los impuestos indirectos, señalando prácticamente que a las personas deberían gravárseles en relación al consumo y no tomando en cuenta el ingreso, toda vez que, cuando los impuestos se establecen sobre las cosas que se consumen, todos pagan de manera igualitaria por lo que usan sin beneficios.

Los impuestos indirectos, como una manifestación indirecta de la capacidad económica de los contribuyentes para gravar la producción, el tráfico y el consumo de bienes, propician la estabilidad de la capacidad recaudatoria del Estado, ya que son más

fáciles de recaudarse y los costos de recaudación suelen ser más bajos. Los impuestos al consumo o indirectos, recaen en la totalidad de la sociedad, por lo que cumplen el principio de generalidad, además que, son traslativos, por lo que son incluidos en el precio final de los bienes y servicios, o productos, por lo que los contribuyentes no perciben en ninguna manera la carga tributaria, que al contrario si sucede con los impuestos directos, como el Impuesto sobre la Renta. Además, la instauración del impuesto indirecto al consumo, recae en que paguen más los contribuyentes que más consumen; sin embargo, al establecer impuestos muy altos al consumo, se afecta la cantidad de transacciones que se realicen respecto de ciertos bienes y servicios, por ende se puede desalentar la actividad económica, de ahí que la importancia del impuesto indirecto radique en su justa proporción, con base en las metas que el Estado busque alcanzar, como puede ser en la instauración de un fin extrafiscal, donde el Estado como política económica determinará si desea alentar o desalentar alguna actividad o consumo de un producto.

Es indudable, que los impuestos indirectos cuentan con la característica de guardar cierta neutralidad sobre el monto económico y productivo, entre el Estado y la sociedad en general, toda vez que se soportan por el consumidor final y no por las empresas, además de que no dependen estos impuestos en gran medida de la situación económica del país. Esta importancia se materializa en el *Principio de Ramsey*, que consiste en que el Estado grave los bienes y servicios cuya oferta y demanda sean menos cambiantes y variables respecto de su precio (productos inelásticos), es decir, que varíen lo menos posible cuando cambie su precio.

Ciertamente los impuestos indirectos se conectan al consumo de las personas y a su gasto personal, por tanto, estos impuestos proporcionan un instrumento más eficiente para controlar la economía en interés de la estabilidad y el progreso económico, que los impuestos que gravan sólo el ingreso, como los impuestos directos.²³²

²³² Kaldor, Nicholas, *Impuesto al gasto*, 1ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1963, p. 15.

Han tomado tal importancia económica los impuestos indirectos que los empresarios han ejercido una gran presión, a mediados del 2009 a la fecha, para que se modernicen y mejoren los sistemas tributarios de los países, de tal manera que, los gobiernos puedan adoptar y crear fuentes estables de ingresos tributarios a largo plazo; demandas que han propiciado que se incremente la adopción de impuestos indirectos así como el aumento en sus tasas en distintos países del mundo; simplemente, de acuerdo a la *Encuesta Global 2010 sobre Tasas de Impuestos Corporativos e Indirectos* que realizó la empresa internacional KPMG, señala que en la región de Latinoamérica se dio un ligero incremento en su tasa promedio de impuestos indirectos, al pasar ésta del 12.39% en 2009 al 12.64% en 2010.²³³

En la misma tesitura, entre 2009 y 2010, México, Panamá y Venezuela también incrementaron sus tasas de impuestos indirectos. En el caso de México subió del 15% a un 16%, mientras que Panamá subió del 5% al 7% y Venezuela del 9% al 12%, asimismo encontramos este mismo aumento porcentual de entre 1% o 2% a 4% aproximadamente en otros países latinoamericanos; en el caso de Costa Rica, se buscó a principios del año 2011 subir de una tasa del 13% al 14%.²³⁴ Esta respuesta por parte de los países a preocuparse por la importancia de los impuestos indirectos recae, sobre todo en la región de América Latina, en promover un crecimiento económico que les permita estabilidad, sustentabilidad, tanto para los contribuyentes como para el Estado, así como el desarrollo de su infraestructura. El impacto en el flujo de efectivo, es lo que para las empresas implica que sea relevante la tendencia en los impuestos indirectos, para con ello, volver eficiente su administración mediante la especialización a nivel local como internacional.

Finalmente, con base en los párrafos anteriores, observamos que la imposición indirecta se vuelve una alternativa tributaria viable para lograr una justa, idónea, fácil y general recaudación por parte del Estado a cargo de los contribuyentes, propiciando así

²³³ “Importancia de los impuestos indirectos”, en *Revista IDC Online*, secc. Fiscal Contable, 24 de mayo de 2011 [en línea], <<https://idconline.mx/fiscal/2011/05/26/importancia-de-los-impuestos-indirectos>>, [consulta: 10 mayo, 2019].

²³⁴ Idem.

que a nivel mundial sean más los países que pretenden apoyar su sistema impositivo en estos impuestos, de ahí que, las estadísticas ilustren el alza de estos impuestos y por congruencia su nivel de importancia; me parece que con ello se acredita el pensamiento del Maestro Nicholas Kaldor cuando se refería a la revelación de los impuestos indirectos como “... *un instrumento burdo para incrementar los tributos que son, en su calidad de productores de ingreso, adecuados y al mismo tiempo justos en su impacto y convenientes en sus repercusiones sobre el comportamiento económico...*”²³⁵

3.4.2.- Los Impuestos Indirectos a la luz de los principios constitucionales (Equidad Tributaria y Proporcionalidad Tributaria).

Como hemos visto en párrafos anteriores, los impuestos indirectos, como una de las formas de clasificación de los impuestos en general, se determinan no por gravar la riqueza y patrimonio de los contribuyentes de manera directa, sino por que buscan gravar su consumo o transacciones, en palabras del Nicholas Kaldor.

Ahora bien, los impuestos indirectos como impuestos que son, deben cumplir obligatoriamente con los principios constitucionales en materia tributaria consagrados en nuestro artículo 31, fracción IV de nuestra carta magna, esto es, deben estar plasmados y justificados mediante una ley (Principio de Legalidad), deben ser proporcionales a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y gozar de una justa disposición entre las cuotas, tasas o tarifas en las leyes que los establecen (Principio de Proporcionalidad), las leyes tributarias donde se establecen estos impuestos tienen que contemplar un trato igual para todos aquellos sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias frente a la hipótesis de causación del impuesto y tratar de manera desigual a los que se encuentran en supuestos distintos respecto a éste (Principio de Equidad) y deben en caso de generarse y recaudarse, destinarse a cubrir el gasto público del Estado contemplado en el Presupuesto de Egresos de la Federación (Principio de Destino al Gasto Público). Sin embargo, en el debate jurisprudencial existe un tratamiento particular para los impuestos indirectos en relación a los principios de proporcionalidad y de

²³⁵ Ibidem, p. 21.

equidad tributaria, toda vez que se distinguen de los impuestos directos, ya que en estos últimos, los principios constitucionales tributarios se encuentran claramente delimitados y determinados; por ello analizaremos a continuación las particularidades de los impuestos indirectos que ha fijado la jurisprudencia en nuestro país respecto de los impuestos indirectos en relación a si cumplen o no con la justicia tributaria, consistente en el principio de proporcionalidad y equidad.

Sin duda alguna, la justicia tributaria de los impuestos se ha consolidado primigeniamente por el equilibrio que existe en la proporcionalidad y la equidad en los mismos; sin embargo, no podemos analizar los impuestos directos e indirectos bajo el mismo criterio en cuanto al cumplimiento de esta justicia tributaria, por ello, nuestro máximo tribunal constitucional se ha encargado de delimitar el caso particular de los impuestos indirectos, de ahí que, en el caso de la proporcionalidad tributaria se deben analizar las características particulares de estos, ya que no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo, y no el utilizado para los impuestos directos, como el Impuesto sobre la Renta, en el cual el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos, y ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sirve de apoyo la siguiente tesis de jurisprudencia bajo el rubro de **PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.**²³⁶

Asimismo, la Corte ha sido un tanto más específica estableciendo que para determinar si una contribución atiende o no al principio de proporcionalidad tributaria, debemos atender a la naturaleza propia de la contribución, en tal sentido, la capacidad económica en los impuestos indirectos tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una

²³⁶ Tesis de Jurisprudencia P.44, *Gaceta del Seminario Judicial de la Federación*, Octava Época, Reg. 820192, Núm. 25, Enero de 1990, p. 42.

renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad, y no, como aparece en los impuestos directos, en donde la capacidad contributiva se refleja de forma inmediata y directa, de ahí que la naturaleza del impuesto permite conocer la forma en que se manifiesta y modifica esta capacidad contributiva. Sirve de consulta la tesis de jurisprudencia con el siguiente rubro **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.**²³⁷

El principio de proporcionalidad tributaria en los impuestos indirectos requiere de una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen, es decir, no basta la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo para establecer un criterio general de justicia tributaria, ya que como bien sabemos, los impuestos indirectos, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta – el del consumidor contribuyente de facto -, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador es quien considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto. Dicho lo anterior, lo podemos confirmar con la lectura de la tesis de jurisprudencia cuyo rubro dice **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.**²³⁸

Respecto a la equidad tributaria de los impuestos indirectos, la Corte se ha pronunciado también al respecto, señalando que para analizar este principio constitucional debemos atender a si se trata de un impuesto directo o indirecto, en el caso de los impuestos indirectos se atiende a la existencia de supuestos en los cuales se pueda valorar la equidad de la ley, con el fin de cerciorarse de que el órgano legislativo esté cumpliendo con el mencionado principio; de manera que es válido

²³⁷ Tesis de Jurisprudencia P./J. 2/2009, *Gaceta del Seminario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 167415, Tomo XXIX, Abril de 2009, p. 1129.

²³⁸ Tesis de Jurisprudencia 2ª./J.56/2006, *Gaceta del Seminario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 175025, Tomo XXIII, Mayo de 2006, p. 289.

excepcionalmente que el estudio de la equidad se haga en atención a los bienes sobre los que incide la tributación y no sobre los sujetos pasivos de la relación tributaria, como sucede en la equidad de los impuestos directos, ya que para cierto tipo de impuestos indirectos la vulneración a la garantía de equidad puede materializarse en la configuración del hecho imponible, por medio de una discriminación a determinados productos o actividades sobre las que el legislador puede incidir y dejar fuera de la tributación a otros, que por sus características sean muy similares o inclusive idénticos, pero que por virtud de la configuración del tributo queden exentos de su pago, en algunos casos, fuera del supuesto de sujeción del impuesto. Este análisis se puede nutrir mediante la lectura del presente criterio de la SCJN antes mencionado, cuyo rubro dice lo siguiente **IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. SUS DIFERENCIAS, A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** ²³⁹

La equidad tributaria, como un principio que se deriva del derecho fundamental de la igualdad, debe ser un criterio básico para la producción normativa y su posterior interpretación y aplicación, así como deben ceñirse a este principio todos los poderes públicos, vigilando que todos los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin ningún privilegio ni favor, por tanto, la equidad tributaria implica que las normas no den un trato diverso a situaciones iguales o un trato igual a personas que se encuentran en situaciones distintas. A pesar de ello, también es cierto como lo ha establecido la Corte, que el principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes Públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir; al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, ya que la igualdad lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. Tal criterio, antes referido, lo encontramos en la siguiente tesis de jurisprudencia, cuyo rubro se identifica como **EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.** ²⁴⁰

²³⁹ Tesis Aislada 1ª./XCII/2012 (10ª.), *Gaceta del Seminario Judicial de la Federación*, Décima Época, Reg. 2000806, Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 1, p. 1098.

²⁴⁰ Tesis de Jurisprudencia P./J.41/97, *Gaceta del Seminario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 198403, Tomo V, Junio de 1997, p. 43.

De tal suerte que consideramos que los impuestos indirectos respetan el principio de equidad tributaria cuando desde el órgano legislativo se establecen claramente los supuestos y los bienes sobre los que incide la tributación buscando que haya una igualdad jurídica ante la ley y en el momento de su aplicación, precisando que no toda desigualdad de trato conlleva directamente una violación a este principio, siempre y cuando el mismo legislador establezca una justificación objetiva y razonable. Por tanto, es una obligación para el legislador que no se establezcan impuestos indirectos que impliquen situaciones de desigualdad de trato cuando ésta resulte artificiosa o injustificada, por que vulneraría claramente el principio de equidad tributaria.

Finalmente, considero que los impuestos indirectos deben cumplir con un *Juicio de Equilibrio* como lo han señalado doctrinarios como al Maestra Mariana Merino Collado y la Corte, en razón de que el legislador al momento de establecer un impuesto indirecto, para velar por el cumplimiento del principio de equidad tributaria, debe ceñirse a los siguientes criterios:

1. Que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable;
2. Que exista una precisión legislativa que obedezca a una finalidad legítima, es decir, objetiva y válida;
3. Que la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar; y
4. Que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Es importante para este efecto, tomar en cuenta los criterios para determinar si el legislador respeta el principio constitucional de equidad tributaria señalado por nuestro Máximo Tribunal Constitucional, el cual se contempla en la siguiente de tesis jurisprudencia ubicada bajo el rubro **EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA**

DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.²⁴¹

En conclusión, los impuestos indirectos, y más tratándose de impuestos con fines extrafiscales, cumplirán con el principio de equidad tributaria y de proporcionalidad tributaria cuando cumplan con un *juicio de razonabilidad de clasificación legislativa*, en el caso de que exista una diferencia de trato por parte de la norma tributaria, en donde se requiere que esta diferencia radique en bases objetivas y razonables; así como con un *juicio de proporcionalidad de diferencia de trato*, en donde exista una proporción entre los fines que persigue el impuesto y los medios fiscales que va a emplear el legislador para tal meta.

3.4.3.- Impuestos Indirectos versus Impuestos Directos en la Ley de Ingresos de la Federación.

La Ley de Ingresos de la Federación es el acto legislativo que se emite cada año para cubrir un ejercicio fiscal, del 1º de enero al 31 de diciembre, con el cual se inicia el proceso de la Actividad Financiera del Estado y que contiene un listado de conceptos por medio de los cuales el Estado prevé los ingresos que desea obtener, que serán necesarios para el cumplimiento de sus fines y para sufragar los gastos públicos. Coincido con el Doctor Sergio Francisco de la Garza en que: “...*constituye, por lo general, una mera lista de “conceptos” por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar, salvo casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos; sujeto, hecho imponible, alícuota, tasa o tarifa del gravamen, y sólo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causen y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.*”²⁴²

²⁴¹ Tesis de Jurisprudencia 2a./J.31/2007, *Gaceta del Seminario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 173029, Tomo XXV, Marzo de 2007, p. 334.

²⁴² De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 109.

De acuerdo con el artículo 73 fracción VII, el Congreso de la Unión tiene la facultad para establecer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto o el gasto público;²⁴³ y el establecimiento de dichas contribuciones se ve materializado en la Ley de Ingresos de la Federación, la cual, de conformidad con el artículo 74 fracción IV, segundo párrafo, de nuestra Carta Magna, se presentará el proyecto por el Titular del Poder Ejecutivo Federal, a través del Secretario de Hacienda y Crédito Público, a la Cámara de Diputados junto con el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el 8 de septiembre del año anterior al ejercicio fiscal que buscan contemplar dichos proyectos legislativos antes señalados, y cuando el Presidente de la República, inicie su encargo el 1º de Octubre del año en el que haya sido electo, presentará el proyecto de Ley de Ingresos de la Federación a la Cámara de Diputados a más tardar el 15 de noviembre de ese mismo año.²⁴⁴ Por ende, recordemos que de conformidad con el artículo 72 inciso h), de nuestra multicitada norma fundamental, la Ley de Ingresos de la Federación, por la naturaleza que reviste, debe ser discutida primeramente por la Cámara de Diputados y posteriormente por la Cámara de Senadores, cumpliendo el proceso legislativo respectivo.²⁴⁵

²⁴³ **Artículo 73.-** El Congreso tiene facultad:

...

IV. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

²⁴⁴ **Artículo 74.-** Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

IV. El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

²⁴⁵ **Artículo 72.-** Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

...

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

Ahora bien, como ya señalamos, en la Ley de Ingresos se establecen los conceptos mediante los cuales el Estado percibirá sus ingresos públicos, pero doctrinalmente estos ingresos pueden dividirse en *Ingresos Ordinarios* e *Ingresos Extraordinarios*, los primeros, son todos aquellos ingresos públicos que regularmente el Estado recauda para hacer frente al gasto ordinario y que tienden a mantenerse en cada ejercicio fiscal, mientras que, los segundos, son todos aquellos ingresos públicos que se establecen en un modo, tiempo y lugar, que son determinados y recaudados por el Estado, de manera anormal, para hacer frente a necesidades no previstas mediante gastos extraordinarios.

Los impuestos directos e indirectos forman parte de los ingresos públicos ordinarios del Estado y por ende, como parte de las contribuciones que son, se establecen en la Ley de Ingresos de la Federación; sin embargo, como hemos señalado anteriormente, a nivel mundial hay una tendencia al alza en que los Estados prefieran y opten por cubrir sus gastos públicos mayormente mediante la recaudación de los impuestos indirectos, y México no es la excepción, en donde, aunque la recaudación se sustenta mayormente con los impuestos directos, en concreto, sobre el Impuesto sobre la Renta, cada vez los impuestos indirectos van en aumento en términos de recaudación y de ingreso para el estado mexicano, reduciendo esta brecha diferencial en relación con los impuestos directos; esto se puede comprobar analizando y comparando los montos totales por impuestos directos e indirectos contemplados en las Leyes de Ingresos de la Federación desde 2010 hasta 2021, de la siguiente manera:

Tabla 3

Comparación entre impuestos directos e indirectos en las Leyes de Ingresos de la Federación de 2010 a 2021					
(los montos expresados son en millones de pesos)					
	Monto total a recaudar en la LIF	Monto total a recaudar por impuestos*	Monto total a recaudar por Impuestos Directos	Monto total a recaudar por Impuestos Indirectos	Diferencia entre los montos de ambos impuestos
LIF 2010	1,994,495.8	1,298,193.5	694,070.2	604,123.3	89,946.9

LIF 2011	2,179,289.6	1,440,754.2	749,570.5	691,183.7	58,452.8
LIF 2012	2,313,614.2	1,438,726.8	798,723.6	640,003.2	158,720.4
LIF 2013	2,498,646.5	1,577,900.6	862,733.8	715,166.8	147,567
LIF 2014	4,467,225.8**	1,749,600.8	1,006,376.9	778,797.2	227,579.7
LIF 2015	4,694,677.4***	1,956,275.9	1,059,206.2	900,533.7	158,672.5
LIF 2016	4,763,874****	2,382,805.6	1,249,299.5	1,138,589.2	110,710.3
LIF 2017	4,888,892.5*****	2,712,951.1	1,425,802	1,290,211.1	135,590.9
LIF 2018	5,279,667*****	2,925,751.8	1,566,186.8	1,361,382.8	204,804
LIF 2019	5,838,059.7	3,270,651.8	1,752,500.2	1,518,637.2	233,863
LIF 2020	6,107,732.4	3,464,612.2	1,852,852.3	1,611,890.7	240,961.6
LIF 2021	6,295,736.2	3,474,069.1	1,908,813.4	1,565,709.6	343,103.8

Para los montos de los impuestos directos (ISR) e indirectos se tomaron en cuenta todos los impuestos de esa naturaleza que se contemplaban en el listado y bajo el rubro de impuestos, los cuales pudieron variar en cada ejercicio fiscal.

*El monto total se aplica sin contar los accesorios, toda vez que estos no son impuestos y en su caso no se contemplan los impuestos causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de pago, por lo cual algunos montos se adecuan el hecho en concreto.

** Esa cantidad es el total de lo que buscaba recaudar el Estado para ese ejercicio fiscal, sin embargo, la cantidad por "Ingresos del Gobierno Federal" era de 2,709,961.1 Millones de pesos.

*** Esa cantidad es el total de lo que buscaba recaudar el Estado para ese ejercicio fiscal, sin embargo, la cantidad por "Ingresos del Gobierno Federal" era de 2,904,011.8 Millones de pesos.

**** Esa cantidad es el total de lo que buscaba recaudar el Estado para ese ejercicio fiscal, sin embargo, la cantidad por "Ingresos del Gobierno Federal" era de 3,102,440.3 Millones de pesos.

***** Esa cantidad es el total de lo que buscaba recaudar el Estado para ese ejercicio fiscal, sin embargo, la cantidad por "Ingresos del Gobierno Federal" era de 3,263,756.2 Millones de pesos.

***** Esa cantidad es el total de lo que buscaba recaudar el Estado para ese ejercicio fiscal, sin embargo, la cantidad por "Ingresos del Gobierno Federal" era de 3,584,918.4 Millones de pesos.

Fuente: Leyes de Ingresos de la Federación 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021, consultadas en la página de internet de la Cámara de Diputados, [en línea], <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif_2019.htm>, [consultado en: 10 de mayo, 2021].

Podemos concluir, con base en la tabla 3, como en la Ley de Ingresos de la Federación desde hace once años, la recaudación por concepto de impuestos va en aumento, como es lo ordinario en un sistema tributario como el que tenemos, pero los impuestos directos, sobre todo el Impuesto sobre la Renta, han tenido mayor relevancia en la recaudación del estado mexicano, en comparación a los impuestos indirectos, por excelencia el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial sobre Producción y

Servicios, así como los Impuestos al Comercio Exterior; sin embargo, también podemos apreciar como la brecha cuantitativa que divide estos impuestos se reduce cada vez más, con el pasar del tiempo, claro esta, que han existido años en que la brecha se ha cerrado más que en otros, pero sin duda, hay una tendencia a nivel mundial como lo hemos demostrado, en que los impuestos indirectos se volverán la base de la tributación por excelencia de los Estados por la seguridad recaudatoria que les brinda y México, no será la excepción.

CAPITULO IV

EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS EN RELACIÓN A LAS POLÍTICAS PÚBLICAS EN MATERIA DE SALUD

Si no definimos, concretamos y limitamos los fines del Estado, no podremos concretar, definir y limitar los impuestos que un Estado puede exigir con justicia a los ciudadanos.

Luis Pazos

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) es un impuesto normalmente con un fin extrafiscal de origen y se ha vuelto una herramienta muy útil para el Estado Mexicano, con la finalidad de lograr establecer políticas públicas eficaces que tengan buenos resultados en la resolución de los problemas de interés público que aquejan a la población.

Por tal motivo, en el presente capítulo abordaré las políticas públicas en materia de salud que se reflejan en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para ello, haré una introducción a este impuesto especial, explicaré que son las políticas públicas y lo que las caracteriza para poder entrar a su proceso de formación, asimismo analizaré que políticas públicas en materia de salud y de que manera se vinculan con el IEPS.

Posteriormente analizaré el IEPS en materia de tabaco y en materia de bebidas alcohólicas como dos antecedentes cercanos del uso de este impuesto como un instrumento tributario con una finalidad extrafiscal, para finalmente aterrizar con el IEPS en bebidas saborizadas y los alimentos con alto contenido calórico, tema central de este trabajo de investigación, señalando los antecedentes internacionales y nacionales que propiciaron la creación de este gravamen y su relación con las enfermedades nocivas que causa como el sobrepeso, la obesidad y enfermedades no transmisibles vinculadas a ellas, por lo que se vuelve un instrumento de política pública tributaria con un fin extrafiscal que busca inhibir el consumo de estos productos y financiar los programas que atiendan y prevengan dichas enfermedades.

4.1.- Políticas Públicas en materia de salud que se vinculan al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es un impuesto especial e indirecto que grava el consumo y las transacciones, como la fabricación, venta e importación, de bienes y servicios que el Estado busca desincentivar o desmotivar, ya que los considera nocivos para la salud física y mental de los seres humanos, así como para el medio ambiente. Este impuesto se traslada en la cadena de la producción dando como resultado que el pagador del mismo sea el consumidor final; este impuesto se fija por tasas o cuotas que se aplican al valor de los bienes o actos y se calcula mensualmente, pagándose a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

El 24 de noviembre de 1980 el ex presidente José López Portillo presentó la iniciativa de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a la Cámara de Diputados del Congreso del Congreso de la Unión (1979-1982), en su LI Legislatura del primer periodo ordinario del segundo año de su ejercicio, a través del Licenciado David Ibarra Muñoz, el entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público; esta iniciativa se discutió y aprobó en el pleno el 26 de noviembre para posteriormente publicarse el 30 de diciembre de 1980 en el Diario Oficial de la Federación y la cual entró en vigor el 1º de enero de 1981.

En la exposición de motivos de la iniciativa de ley se desprende que este impuesto fue creado en su origen para sistematizar, simplificar y ordenar los impuestos especiales que existían en esa época y que en su gran mayoría se mantienen hasta nuestros días, de tal manera que se beneficiará al contribuyente; no se planteaba que tuviera una finalidad extrafiscal, sino sólo su finalidad recaudatoria, tal y como se señala a continuación:

La iniciativa que ahora se presenta es una acción de congruencia, necesaria para complementar la modernización que se ha venido imprimiendo en nuestro sistema fiscal. En el ordenamiento propuesto, para adecuar, simplificar y sistematizar los impuestos especiales, se agruparon los siguientes: compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos, envasamiento de bebidas alcohólicas, producción y consumo de cerveza, venta de gasolina, tabacos labrados y en el renglón de servicios, los seguros de vida y teléfonos.

De ser aprobada la iniciativa de Ley que ahora se presenta, quedarían en vigor 10 impuestos indirectos, considerando los de valor agregado, adquisición de inmuebles y automóviles nuevos. En suma, la estructura de impuestos internos quedaría integrada por 11 ordenamientos tomando en cuenta la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La simplificación que se propone redundará en beneficio del contribuyente y sin duda alguna se basa en la confianza en él, permitiendo eliminar algunos controles físicos anacrónicos y fundar la tarea de fiscalización en la contabilidad del contribuyente y en los controles que requiere la elaboración de los productos.²⁴⁶

Es importante mencionar que el IEPS es un impuesto que busca recuperar el potencial recaudatorio de los impuestos especiales, y se le ha dotado de diversas medidas encaminadas a fortalecerlo y poder dotar de progresividad el sistema impositivo mexicano, y que por el tipo de bienes y servicios que grava, se desprende que generalmente persigue fines extrafiscales, tales como evitar el abuso en el consumo de diversos productos que pueden ocasionar daños a la salud de la población u otros problemas de carácter económico, ecológico o social.

Por ende, este impuesto grava, en lo general, productos cuya demanda es inelástica, volviendo posible que se establezcan tasas o cuotas altas en comparación con otros bienes no gravados con este impuesto, para cumplir con el fin extrafiscal que se pretende. De ahí que los impuestos especiales resulten instrumentos muy efectivos de recaudación, que permiten financiar las necesidades generales de la sociedad y los

²⁴⁶ Diario número 28 del Diario de Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión del 26 de noviembre de 1980 [en línea], <<http://cronica.diputados.gob.mx>> [consulta: 10 de mayo de 2021].

costos que pudieran asociarse al consumo de los bienes gravados, como las enfermedades que causan, como son los problemas del sistema respiratorio causados por el consumo del tabaco, las enfermedades hepáticas por el consumo de bebidas alcohólicas, el sobrepeso, la obesidad, la hipertensión y la diabetes causadas por el consumo de bebidas saborizadas, alimentos con alto contenido calórico, bebidas energizantes, etc., así como las campañas y programas de prevención de estas enfermedades.

El Derecho Humano a la Salud

La salud se entiende como un estado de equilibrio y de bienestar físico y mental, propio de los seres vivos, en este caso de los seres humanos, en donde no hay enfermedad ni lesiones, por ende, nos permite ejercer nuestras funciones de manera ordinaria y normal. De conformidad con el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española, la Salud es el *“Estado en que el ser orgánico ejerce normalmente todas sus funciones o el conjunto de las condiciones físicas en que se encuentra un organismo en un momento determinado.”*²⁴⁷ Es por ello, que la salud se vuelve un valor fundamental inherente para la vida de los seres humanos, para poder tener un pleno ejercicio y goce de sus derechos, y poder desarrollarse plenamente en todos los ámbitos de su existencia, de ahí que hablemos que existe un derecho humano a la salud.

El artículo 4 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su cuarto párrafo establece el derecho de toda persona a la protección de la salud, y en su tercer párrafo el derecho a toda persona a tener una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad que el Estado deberá garantizar.²⁴⁸

²⁴⁷ Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española [en línea], <<https://dle.rae.es/?formList=form&w=salud#>>, [consulta: 10 de mayo de 2021].

²⁴⁸ **Artículo 4.-** ...

...
Toda persona tiene **derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad**. El Estado lo garantizará.

Toda persona tiene **derecho a la protección de la salud**. La Ley definirá las bases y modalidades para el acceso a los servicios de salud y establecerá la concurrencia de la Federación y las entidades federativas en materia de salubridad general, conforme a lo que dispone la fracción XVI del artículo 73 de esta Constitución.

Aunado a lo anterior, podemos señalar como las finalidades del derecho a la protección a la salud, las siguientes:

- I. El bienestar físico y mental del hombre para contribuir al ejercicio pleno de sus capacidades;
- II. La prolongación y el mejoramiento de la calidad de la vida humana;
- III. La protección y el acrecentamiento de los valores que coadyuven a la creación, conservación y disfrute de condiciones de salud que contribuyan al desarrollo social;
- IV. La extensión de actitudes solidarias y responsables de la población en la preservación, conservación, mejoramiento y restauración de la salud;
- V. El disfrute de servicios de salud y de asistencia social que satisfagan eficaz y oportunamente las necesidades de la población;
- VI. El conocimiento para el adecuado aprovechamiento y utilización de los servicios de salud, y
- VII. El desarrollo de la enseñanza y la investigación científica y tecnológica para la salud.

Por tanto, este derecho fundamental obliga al Estado a garantizarlo, vigilarlo y protegerlo, creando las condiciones que permitan a todos los seres humanos vivir de la manera más saludable posible. Estas condiciones se traducen en que el Estado debe crear las instancias necesarias que permitan la disponibilidad a los servicios de salud, tener condiciones de trabajo saludables y seguras, tener una vivienda digna y contar con el acceso a alimentos nutritivos; es por ello que el Estado brinda servicios de salud para la sociedad a través de instituciones de seguridad social y de salud, como lo es el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y el Instituto de Salud para el Bienestar (que vino a suplir al Seguro Popular) a través de sus clínicas y centros de salud, pero también lo hace mediante la implementación de políticas públicas encaminadas a preservar y mantener la salud de los mexicanos.

Las políticas públicas se vuelven fundamentalmente importantes para encaminar las acciones de los gobiernos en temas de agenda pública, es decir, en temas que son de importancia general para la sociedad y que se vinculan con los problemas existentes a los cuales debe poner atención el Estado para su solución, más tratándose de un tema tan delicado y fundamental como lo es la salud.

¿Qué son las políticas públicas?

Los expertos en ciencia política y políticas públicas, David Arellano Gault y Felipe Blanco, definen a las políticas públicas como “...*aquellas decisiones y acciones legítimas de gobierno que se generan a través de un proceso abierto y sistemático de deliberación entre grupos, ciudadanos y autoridades con el fin de resolver, mediante instrumentos específicos, las situaciones definidas y construidas como problemas públicos.*”²⁴⁹ Esta definición es muy clara, y más tratándose de un Estado democrático, en donde las acciones y las decisiones que debe tomar el gobierno deben estar fundamentadas en la participación de la sociedad, toda vez que se trata de solucionar un problema colectivo que involucra a la sociedad y permite el establecimiento del bien común, por lo que se vuelve de interés público, todo lo contrario a un Estado de dictadura, en donde las decisiones del gobierno son tomadas de manera unilateral, sin discusión y opiniones de la sociedad; sin embargo, aunque México es un Estado democrático, como en muchos países de Latinoamérica, las acciones y decisiones para la creación de políticas públicas encaminadas a la solución de los problemas que los aquejan, no pasan por un consenso entre la sociedad como tal, ya que si bien es cierto no toma en cuenta a la sociedad en general, si se analizan dichas políticas a través del Poder Legislativo en donde están los representantes de los ciudadanos, y esto se entiende ya que el Estado, como ente político superior y garante, portador de facultad de imperio, tiene la obligación de atender las necesidades y problemas de interés público para solucionarlos y así proteger a sus habitantes, ya sea motivando o prohibiendo una conducta, una actividad, etc., esto es una visión paternalista del Estado en donde éste no puede ser ajeno de los actos de los

²⁴⁹ Arellano Gault, David y Blanco, Felipe, *Políticas Públicas y Democracia*, 1ª ed., México, Instituto Federal Electoral, 2013, p. 27.

particulares y si puede permitir que grupos organizados de la sociedad civil se acerquen para coadyuvar y que junto con las autoridades se desarrollen acciones tendientes a la solución de los problemas de interés público.

En suma, podemos referirnos a las políticas públicas como un conjunto de decisiones legitimadas que toma el gobierno de un Estado bien fundamentadas con base en datos, estudios, investigaciones e información fidedigna, algunas veces en coadyuvancia con la participación de la sociedad civil, para materializarlas en acciones públicas que buscan solucionar un problema de interés público que afecta o puede llegar a afectar a la sociedad en general.

En el un entorno democrático, las políticas públicas son un claro ejemplo de acción pública por parte del Estado y, por ende, esta acción debe esta legitimada en su origen, en sus medios y en sus resultados. Hablamos que una política esta *legitimada de origen* cuando la acción proviene de una autoridad cuyo poder fue delegado por la ciudadanía mediante una elección con base en el voto libre, universal y secreto; hablamos que esta *legitimada en sus medios* cuando se logra un acuerdo social respecto de los instrumentos válidos y adecuados para resolver problemas específicos; y esta *legitimada en sus resultados* cuando en su fin, busca efectivamente favorecer el interés público por encima de los intereses privados.²⁵⁰

Ahora bien, es importante tener claro que no toda acción pública es una política pública, tienen características propias además de su legitimidad, para ello, considero correctas y precisas las características que señalan los especialistas David Arellano Gault y Felipe Blanco, las cuales son:

1. Son llevadas a cabo por autoridades públicas legítimamente constituidas.
2. Surgen como respuesta a una situación entendida como un problema que afecta al interés público, por lo que debe resolverse empleando recursos gubernamentales, en mayor o menor medida.

²⁵⁰ Cfr. Arellano Gault, David y Blanco, Felipe, op. cit., p.27

3. Se materializan mediante mecanismos concretos, privilegiando el interés de la comunidad por encima de los intereses particulares.
4. Existe una discusión y acuerdo entre el gobierno y la ciudadanía [aunque no siempre como hemos dicho en párrafos anteriores, ya que bien o mal, estas decisiones se toman en la mayor parte de las ocasiones de manera unilateral y para nuestros autores hasta de forma autoritaria], respecto de que debe resolverse mediante mecanismos concretos y con efectos esperados.²⁵¹

Para crear una política pública, el gobierno del Estado debe seguir un proceso reflejado en cinco pasos:

- El *reconocimiento del problema como público*: esto quiere decir que el Estado debe reconocer y analizar cual es el problema que busca atender y controlar, para considerar si dicho problema afecta a la sociedad en general y por tanto es de interés público, por lo que requiere de atención inmediata por parte del gobierno.
- La *definición del problema*: consiste en que una vez que ya se ubicó el problema público, se debe atender a la naturaleza del problema mismo para buscar las posibles soluciones, que sean las más acordes, objetivas, razonables y con mayor probabilidad de lograrse con resultados positivos.
- *Diseñar la política pública*: esta etapa se caracteriza con la planeación de los mecanismos de acción de la estrategia a seguir para solucionar el problema público, ponderando los medios existentes y los objetivos que se pretenden lograr. En suma, es la formulación de la estrategia que se seguirá para intentar resolver el problema en su contexto particular, entendiendo por estrategia el conjunto de instrumentos coherentemente integrados, así como las restricciones que éstos enfrentarían.²⁵²
- La *implementación de la política pública*: Es la materialización práctica de la estrategia de la política pública en la realidad social, en la vida de los integrantes de la sociedad a quien va dirigida; se pone en marcha la maquinaria del Estado

²⁵¹ Ibidem, p. 28.

²⁵² Ibidem, p. 46.

para propiciar la solución del problema en concreto a través de programas y proyectos públicos de gobierno.

- La *evaluación*: Es el momento último del camino de la política pública, consiste en el análisis de los resultados obtenidos para ver si se cumplió o no con la meta buscada, permite observar cuales fueron las fortalezas y las debilidades de la política pública, de los programas, proyectos y acciones que se llevaron a cabo.

Las políticas públicas en materia de salud son de suma importancia ya que afectan de manera directa o indirecta todos los aspectos de la vida cotidiana de los seres humanos, afectando sus acciones, comportamientos y sus decisiones. Es gracias a estas políticas públicas que el Estado puede prohibir conductas que se perciben como riesgosas, alentar las que se consideran beneficiosas, proteger los derechos y el bienestar de algunas poblaciones e impulsar actividades que beneficien de manera directa a los integrantes de la sociedad más vulnerables y necesitados. Las políticas en materia de salud pueden establecer controles de precios y de impuestos para el consumo bienes y servicios, determinar criterios de calidad, seguridad, de etiquetado y de eficacia para los servicios de salud, tanto los que brinda el Estado como los que se brindan por los particulares, así como establecer políticas relacionadas a la seguridad social, las inmunizaciones, los alimentos, las medicinas y la contaminación y deterioro ambiental, que al final termina mermando la salud de las personas, entre muchas otras más; estas políticas públicas se plantean por los gobiernos en turno de tal manera que puedan cumplir con sus políticas y programas a los cuales se comprometieron durante su gestión y que se plasman en los planes nacionales de desarrollo.

Políticas Públicas en materia de salud vinculadas al IEPS

En el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 presentado por el ex presidente Enrique Peña Nieto y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de mayo de 2013, planteaba los objetivos a los cuales se orientarían sus políticas públicas y sus programas de gobierno; el objetivo 2.3. de este plan, consistía en “*asegurar el acceso a los servicios de salud*”, para ello, estableció una serie de estrategias, de las cuales podemos destacar

la estrategia 2.3.2 que versa sobre el tema de este trabajo de investigación en concreto y que se trata de hacer de las acciones de protección, promoción y prevención un eje prioritario para el mejoramiento de la salud, para ello, se seguirían las siguientes líneas de acción:

- Garantizar la oportunidad, calidad, seguridad y eficacia de los insumos y servicios para la salud.
- Reducir la carga de morbilidad y mortalidad de enfermedades crónicas no transmisibles, principalmente diabetes e hipertensión.
- Instrumentar acciones para la prevención y control del sobrepeso, obesidad y diabetes.
- Reducir la prevalencia en el consumo de alcohol, tabaco y drogas ilícitas.
- Controlar las enfermedades de transmisión sexual, y promover una salud sexual y reproductiva satisfactoria y responsable.
- Fortalecer programas de detección oportuna del cáncer de mama, de cáncer cérvico-uterino y de cáncer de próstata.
- Privilegiar acciones de regulación y vigilancia de bienes y servicios para la reducción de riesgos sanitarios, así como acciones que fortalezcan el Sistema Federal Sanitario en general.
- Coordinar actividades con los sectores productivos para el desarrollo de políticas de detección, prevención y fomento sanitario en el ámbito laboral.

Se puede apreciar que para el sexenio de 2012 a 2018, el Titular del Ejecutivo Federal buscó encaminar las políticas públicas y sus programas de gobierno en materia de salud para cumplir cada una de las líneas de acción antes señaladas, pero para efectos de este trabajo nos interesan las líneas de acción consistentes en instrumentar las acciones necesarias para reducir los índices de morbilidad y mortalidad de los mexicanos por enfermedades crónicas no transmisibles como la hipertensión y la diabetes, así como la prevención y control del sobrepeso, obesidad, hipertensión y diabetes, además de reducir la prevalencia en el consumo del alcohol y del tabaco, que a su vez, también propician graves enfermedades en los seres humanos como lo son todas aquellas que

afectan al sistema respiratorio y las enfermedades hepáticas, y que también estos productos se ligan, aunque en menor medida, a las demás enfermedades antes señaladas, toda vez que una de las medidas más importantes para hacer frente a estos problemas de salud pública por parte del Estado fue gravar el consumo del alcohol y del tabaco, así como de todos los productos que propician en los mexicanos el sobrepeso, la obesidad, la hipertensión y la diabetes, como lo son las bebidas saborizadas y los alimentos con alto contenido calórico mediante el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, aclarando que también con este impuesto se establecieron políticas públicas para la protección del medio ambiente, por ejemplo, con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a las gasolinas y al diésel, al fin y al cabo, el que el medio ambiente se deteriore propicia un menoscabo a la salud de los seres humanos.

Mientras que en el Plan Nacional de Desarrollo de 2019-2024 presentado por el actual presidente de México Andrés Manuel López Obrador, y publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 12 de julio de 2019, como línea de estrategia para guiar sus políticas públicas y sus programas de gobierno en materia de salud para el presente sexenio, establece solamente dentro del segundo capítulo de *Política Social* el tema de la salud para toda la población, donde no hace referencia en sentido estricto para la creación de nuevas políticas públicas en materia de salud, lo cual vuelve la estrategia del gobierno muy árida, en razón de que únicamente reconoce los problemas existentes del Sistema de Salud Pública actual en el país, pero no hace mayor propuesta que la creación del Instituto Nacional de Salud para el Bienestar (INSABI), el cual viene a suplir al Seguro Popular de Salud instaurado en el sexenio del ex presidente Vicente Fox Quezada (2001-2006), el INSABI entró en funciones a partir del 1º de enero de 2020. Dicho Instituto tiene el objetivo de garantizar que para el año 2024, todos los habitantes de México reciban una atención médica y hospitalaria que sea gratuita, atendiendo a los principios de participación social, competencia técnica, calidad médica, pertinencia cultural, trato no discriminatorio, digno y humano, así como el suministro pleno de medicamentos, materiales de curación y exámenes clínicos; asimismo plantea seguir las siguientes líneas de acción:

- El combate a la corrupción será permanente en todo el sector salud.
- Se dignificarán los hospitales públicos de las diversas dependencias federales.
- Se priorizará la prevención de enfermedades mediante campañas de concientización e inserción en programas escolares de temas de nutrición, hábitos saludables, salud sexual y reproductiva.
- Se emprenderá una campaña informativa nacional sobre las adicciones.
- Se impulsarán las prácticas deportivas en todas sus modalidades.

Respecto al Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024, podemos resaltar que la línea de acción del actual gobierno para la guía de sus políticas públicas en materia de salud, que se conectan con nuestro tema, es el que tiene que ver con la prevención de las enfermedades mediante la instauración de campañas y programas de concientización en temas de nutrición y hábitos saludables, ya que en sintonía con el gobierno anterior, se busca prevenir y solucionar los problemas de salud causados por enfermedades como son la hipertensión y la diabetes, así como las condiciones de sobrepeso y obesidad.

En suma, observamos que todas estas líneas de acciones públicas se vuelven las políticas públicas esenciales que se vinculan al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, toda vez que sigue siendo, hasta para el actual gobierno, una de las medidas de política pública fiscal más idóneas para presionar que se disminuya el consumo de los productos que se vinculan directamente con estas enfermedades, como lo son el tabaco, el alcohol, pero sobre todo las bebidas saborizadas y los alimentos no nutritivos con alta densidad calórica. Sin embargo, vale la pena resaltar que, en este plan nacional de desarrollo, se da una atención directa hacia la prevención mediante las campañas, las cuales deben ser financiadas por los rendimientos de la recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por el consumo de estos productos, aunque también hemos visto medidas de prevención con base en los “etiquetados” de productos nocivos que muestran a los consumidores que es lo que consumen con exactitud y tomen así, las mejores decisiones nutricionales.

4.2.- El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en materia de Tabaco.

El tabaquismo es una adicción a la sustancia llamada “nicotina” que se encuentra en los tabacos, y su consumo constante durante un tiempo prolongado puede propiciar el desarrollo de enfermedades del sistema respiratorio, como son el enfisema pulmonar, la bronquitis crónica, enfermedad isquémica del corazón, enfermedades cerebrovasculares, Enfermedad Pulmonar Obstructiva Crónica (EPOC), cáncer de pulmón, bronquios y tráquea, siendo la muerte el efecto más grave de este consumo, afectando no sólo a los fumadores directos, sino también a los fumadores de segunda mano o fumadores pasivos; atenderlos, cuesta al Estado millones de pesos al año con cargo al erario público destinados a políticas públicas de salud que prevengan estas enfermedades y que cuando se causen, las personas reciban servicios de salud de calidad, medicamentos y tratamientos necesarios para proteger su calidad de vida, es por tanto que se vuelve un problema de interés público para el gobierno y una forma en la que el Estado ha buscado disminuir el consumo del tabaco, ha sido mediante el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios estableciendo cuotas altas y generando recursos públicos para financiar los programas de prevención y atención a estas enfermedades respiratorias, de ahí que observemos el fin extrafiscal de este impuesto.

La Encuesta Nacional de Consumo de Drogas, Alcohol y Tabaco de 2016-2017 (ENCODAT) que es la última que se ha realizado a la fecha, es una encuesta que se realiza por la Secretaría de Salud a través de la Comisión Nacional Contra las Adicciones (CONADIC), con la participación del Instituto Nacional de Psiquiatría “Ramón de la Fuente Muñiz” y del Instituto Nacional de Salud Pública, esta es la encuesta más seria del país en datos estadísticos del consumo de Tabaco; de acuerdo a este documento el consumo de tabaco provoca más de 7 millones de muertes prematuras anuales, siendo el tabaquismo el factor 6 de las 8 principales causas de muerte a nivel global, y ocasiona 1 de cada 6 fallecimientos por Enfermedades no Transmisibles (ENT).²⁵³

²⁵³ Encuesta Nacional de Consumo de Drogas, Alcohol y Tabaco 2016-2017 [en línea], <https://encuestas.insp.mx/ena/encodat2017/reporte_encodat_tabaco_2016_2017.pdf>, [consulta: 10 de mayo de 2021].

En el caso de México se estima que anualmente mueren 43 mil personas por enfermedades atribuibles al tabaquismo, representando el 8.4% del total de muertes en el país; representando un alto costo económico para el sistema de salud mexicano;²⁵⁴ cobra relevancia el costo para la hacienda pública, teniendo una magnitud que se estima de 81 mil 132 millones de pesos para 2017, en las finanzas del Gobierno Federal; cifra que representa 2.8% de los ingresos tributarios y 58.3% de los ingresos obtenidos por el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.²⁵⁵

Este problema tiene impacto internacional, de ahí que la Organización Mundial de la Salud (OMS) haya establecido un Convenio Marco para el Control del Tabaco, estableciendo en su artículo 6º sobre las medidas relacionadas con los precios e impuestos para reducir la demanda de tabaco, reconociendo la importancia de dichas políticas y promueve la aplicación de estrategias tributarias y de precios para poder alcanzar los objetivos en materia de salud, inclusive la Organización Mundial de la Salud, recomienda que el porcentaje que se establezca en impuestos indirectos debería ser de por lo menos del 70% del precio final de venta al público. El 28 de mayo de 2004, México ratifica este convenio marco, propiciando la entrada y análisis de estrategias para el control del tabaco, los cigarros y otros productos derivados del tabaco.

De las medidas integrales que adoptó México para inhibir el consumo del tabaco, comprenden el aumento de la tasa y/o cuota del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en materia de Tabaco, se prohibió el uso de publicidad, se restringió el fumar en lugares públicos, se crearon programas de ayuda para quienes dejen de fumar y se permitió el uso de imágenes que muestren las enfermedades que causa el tabaco sin censura.

²⁵⁴ Idem.

²⁵⁵ El Tabaquismo y su efecto en las Finanzas Públicas: 2007-2017, Nota Informativa notacefp//004/2018, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados [en línea], <<https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2018/notacefp0042018.pdf>>, [consulta: 10 de mayo, 2021].

Entre 2006 y 2017 las tasas aplicables al IEPS de cigarros, puros y tabacos labrados se incrementaron en 10 puntos porcentuales por año durante los tres primeros años, pues pasaron de 130% en 2006 al 160% en el año 2009, a partir de este año, las tasas se han mantenido sin cambios. Respecto a los tabacos hechos enteramente a mano, su tasa se ubicaba en 26.6% durante 2007; sin embargo, para 2008 y 2009 la tasa aplicable pasó a 28.5 y 30.4% respectivamente;²⁵⁶ tasas que se mantienen igual en la actualidad; sin embargo, el pago de la cuota por unidad cigarro enajenado o importado creció de 0.35 pesos establecidos en 2011 a 0.5108 pesos para este año 2021, reflejando un aumento del 45.94%. (Artículo 2, fracción I, inciso c) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios).

El Maestro Juvenal Lobato Díaz señala que a la hora de establecer el IEPS para gravar el Tabaco hay que atender a dos aspectos, uno es el establecimiento de la contribución, con el fin de lograr inhibir la conducta nociva vinculada con el consumo de tabaco y, otro, una vez establecida [la contribución], que la recaudación obtenida pueda destinarse a atender, precisamente, las consecuencias que genera el tabaquismo, en particular, destinar tales recursos a solventar los gastos del sector salud para la atención de las personas que padecen una enfermedad derivada del tabaquismo.²⁵⁷

En el primer aspecto, como bien lo hemos señalado en un capítulo anterior, el establecer impuestos con fines extrafiscales tiene un sustento constitucional y jurisprudencial por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo cual si es posible que exista en la realidad jurídica un impuesto que tenga como finalidad reducir el consumo de un producto nocivo para la salud como lo es el tabaco hasta el punto de inhibirla, siempre y cuando esto se establezca por parte del legislador desde la exposición de motivos o desde la iniciativa misma de manera clara y puntual, con el fin de no violentar la seguridad jurídica y la certidumbre jurídica de los contribuyentes; sin

²⁵⁶ Idem.

²⁵⁷ Cfr. Lobato Díaz, Juvenal, "Etiquetar los impuestos de los productos de tabaco en México: ¿factible en la legislación mexicana?", en *Política pública para el control del tabaco en México*, México, Instituto Nacional de Salud Pública, 2013, [en línea], <<https://lobatodiazabogados.com/pdfs/9-Politica-Control-Tabaco.pdf>>, [consulta: 10 de mayo, 2021].

embargo, el problema se establece en el segundo aspecto, como bien señala el Maestro Juvenal Lobato, ni siquiera se ha planteado una reforma legal que obligue a las autoridades fiscales a destinar a un fin específico la recaudación de un determinado impuesto,²⁵⁸ y en mi opinión, si estarían las autoridades obligadas hacerlo desde el Presupuesto de Egresos de la Federación, toda vez que sí es constitucional dirigir una recaudación específica a un gasto público específico siempre y cuando se vean favorecidos los intereses de la colectividad y satisfechas las necesidades públicas a las que va dirigida ese gasto público (conducir el gasto en salud pública para combatir las enfermedades causadas por el tabaquismo), y no se satisfagan los intereses individuales o personales; estos fines específicos, siempre y cuando cumplan lo antes señalado, no vulneran de ninguna manera el principio de destino al gasto público consagrado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna; lamentablemente el Estado omite hacerlo y lleva la recaudación específica por un fin extrafiscal al plano general de la recaudación fiscal lisa y llana, por ello, no comparto la idea arcaica de la SCJN de considerar que se viola la autonomía financiera de las entidades federativas.

El Maestro Juvenal Lobato concluye que no se vulnera la autonomía de las entidades federativas, ya que los recursos que tendrán el destino de cubrir los gastos que genera la atención de las enfermedades asociadas con el tabaquismo, a través del sistema nacional de salud, están en presencia del ejercicio de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad y que, por tanto, no vulnera, sino cumple cabalmente, el contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución; para llegar a esta conclusión realiza un análisis en el sentido de considerar lo dispuesto por la Ley de Coordinación Fiscal respecto a que el IEPS es una contribución, por un lado de asignación directa a las entidades federativas y, por otro, participables; en donde se trata de un impuesto de asignación directa, particularmente, por lo que se refiere a la recaudación que genera en materia de tabacos labrados, ya que 8% de su recaudación en esta materia se destina directamente a las entidades federativas, esto es, no forma parte de la llamada “Recaudación Federal Participable” (RFP) que es la suma de la recaudación que generan todos los impuestos que obtiene la federación, de conformidad

²⁵⁸ Idem.

con los artículos 3-A, fracción II, y 2º de la Ley de Coordinación Fiscal, mientras que se trata de un impuesto participable ya que la diferencia que resulta después de aplicar el porcentaje citado en el punto anterior, es decir, el 92% de recaudación en materia de tabacos labrados, forma parte de la RFP. Por su parte, el 20% de la RFP conforma lo que se conoce como el Fondo General de Participaciones, esto es, la cantidad que la Federación distribuye entre las entidades federativas, previa aplicación de la formulas respectivas, para que se destine al gasto público local; por tanto, los recursos que tendrán ese destino específico serán los que resulten después de aplicar tanto la asignación directa como el monto participable del mismo, de conformidad con la Ley de Coordinación Fiscal.²⁵⁹

Me parece bien el análisis que realiza el Maestro Lobato Díaz; sin embargo, pienso que el Estado puede y debe, de conformidad a su potestad tributaria y poder de imperio, a través del Ejecutivo y Legislativo Federales, establecer en el Presupuesto de Egresos de la Federación las partidas especiales a las cuales se dirija el recurso público proveniente de la recaudación del IEPS por concepto de tabaco, para darles un debido destino y lograr así los fines que persigue este impuesto con fin extrafiscal, de tal manera que sea la federación la encargada de administrar y aplicar esos recursos de manera directa, para que no quede al arbitrio de los Estados, pero ese ya es otro tema.

4.3.- El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en materia de bebidas alcohólicas.

El alcohol es una sustancia química que normalmente conocemos como una sustancia para desinfectar y limpiar heridas pequeñas o leves, o zonas en el cuerpo humano, para limpiar superficies; sin embargo, también el alcohol es una sustancia que se obtiene de la fermentación de productos naturales que son ricos en hidratos de carbono y por ende forma parte de la composición de las bebidas alcohólicas, las cuales han provocado el desarrollo de muchas enfermedades no transmisibles, que afectan sobre todo el funcionamiento del hígado, causando así enfermedades hepáticas como

²⁵⁹ Idem.

hepatitis alcohólica, cirrosis hepática y cáncer de hígado, entre muchas otras; al consumo nocivo, permanente y en grandes cantidades de estas bebidas se le conoce como alcoholismo, y esta se vuelve una adicción, una enfermedad, de ahí que se le compare a las bebidas alcohólicas como drogas, por ser una sustancia psicoactiva, solamente que como el tabaco, son drogas legales ya que está permitido su consumo por ley y se regula en múltiples ordenamientos normativos del país, con algunas excepciones o prohibiciones, como es la venta de bebidas alcohólicas a los menores de edad.

Ahora bien, es importante señalar que las bebidas alcohólicas, desde 1980, forman parte de los productos gravados por el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), iniciando con la cerveza y posteriormente señalando diferencias en el porcentaje del producto, dependiendo el grado alcohólico contenido en dichas bebidas. Actualmente, tratándose de la venta de las bebidas con contenido alcohólico y la cerveza, se calcula el IEPS de conformidad a su graduación alcohólica y a una tasa respectiva para dicha graduación, como lo establece el artículo 2º, fracción I, incisos A) y B) de la Ley del IEPS que al respecto señala lo siguiente:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:

1. Con una graduación alcohólica de hasta 14° G.L.....26.5%
2. Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20°G.L.30%
3. Con una graduación alcohólica de más de 20°G.L53%

B) Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables.....50%

Como bien hemos señalado en párrafos anteriores, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es un impuesto por excelencia indirecto, especial y con una finalidad extrafiscal, y las bebidas alcohólicas están gravadas con este impuesto, en teoría, precisamente por que persiguen un fin extrafiscal, el cual es modificar la conducta de los consumidores de estos productos, al incrementar el costo o el precio de las bebidas alcohólicas hasta el punto de disminuir o desalentar por completo el consumo

de éstas, es decir, se pretende disminuir el consumo y abuso del alcohol al incrementar su precio a niveles donde el consumidor ya no pueda comprarlos, y esto lo hace el Estado, ya que resulta muy difícil hacer frente a todos los problemas de salud que ocasiona el consumo del alcohol, por tanto, lo que se recaude por concepto de IEPS en bebidas alcohólicas y cerveza será destinado a programas de atención de enfermedades no transmisibles como son las enfermedades hepáticas, hepatitis alcohólica, cirrosis hepática, cáncer en el hígado, diabetes, entre muchas otras, así también para campañas de prevención, recordemos también, que el consumo de bebidas alcohólicas, antes de conducir un vehículo, ocasiona accidentes viales terribles, convirtiéndose en la primera causa de muerte entre los jóvenes de 15 a 29 años, así como se estima que entre el 40 y 60 por ciento de los incidentes mortales están relacionados con el consumo de las bebidas alcohólicas, toda vez que entorpecen el funcionamiento del Sistema Nervioso Central y sus procesos eléctricos, de acuerdo con el Instituto Nacional de Salud Pública y la Secretaría de Salud,²⁶⁰ asimismo el Consejo Nacional para la Prevención de Accidentes señala que de los accidentes viales causados por alcohol, 1.4 millones de personas resultan con lesiones y 1.2 millones de personas con alguna discapacidad.²⁶¹

De conformidad con La Encuesta Nacional de Consumo de Drogas, Alcohol y Tabaco de 2016-2017 (ENCODAT) que es la última que se ha realizado a la fecha, es una encuesta que se realiza por la Secretaría de Salud a través de la Comisión Nacional Contra las Adicciones (CONADIC), con la participación del Instituto Nacional de Psiquiatría “Ramón de la Fuente Muñiz” y del Instituto Nacional de Salud Pública, esta es la encuesta más seria del país en datos estadísticos del consumo de Alcohol; de acuerdo a este documento el consumo de alcohol provoca más de 64 enfermedades y es el principal factor de riesgo para enfermarse; además de que el alcohol es responsable de 6.5% de muertes prematuras y 1.5% de los días vividos sin salud en México.²⁶²

²⁶⁰ Secretaría de Salud, “Accidentes viales, primera causa de muerte en los jóvenes” en línea], < <https://www.gob.mx/salud/prensa/accidentes-viales-primera-causa-de-muerte-en-los-jovenes>>, [consulta: 10 de mayo, 2021].

²⁶¹ Idem.

²⁶² Encuesta Nacional de Consumo de Drogas, Alcohol y Tabaco 2016-2017 [en línea], < https://encuestas.insp.mx/ena/encodat2017/reporte_encodat_alcohol_2016_2017.pdf>, [consulta: 10 de mayo, 2021].

El consumo de alcohol se ha vuelto una alerta en materia de salud importante para México, ya que, como hemos señalado anteriormente, las muertes causadas por estas sustancias, van en aumento, simplemente en el año 2016, de acuerdo con ENCODAT, de un reporte de 11 356 registrados en el Servicio Médico Forense, el 78.5% de las defunciones pertenecieron al sexo masculino. La edad media fue de 47.2 años y el 56.7% fue de personas mayores de 40 años. En el 8.6% se encontró que la sustancia con mayor frecuencia que tenían los cuerpos era de alcohol, estamos hablando de un 66.6%.²⁶³

Ahora bien, como hemos dicho ya, el IEPS en bebidas alcohólicas y cerveza tiene el fin extrafiscal de que, mediante lo que se recaude, se atiendan las enfermedades que se generan por su consumo, pero ¿qué enfermedades son?, pues bien, de acuerdo a los Centros para el Control y la Prevención de Enfermedades, el consumo de alcohol produce riesgos para la salud a corto plazo, como son:

- Lesiones, por choques de vehículos, caídas, quemaduras, ahogamientos.
- Manifestaciones de violencia como homicidios, suicidios, agresión sexual y violencia doméstica.
- Intoxicación por alcohol.
- Mantener relaciones sexuales sin protección y con alto riesgo de contraer enfermedades de transmisión sexual o embarazos no deseados.
- Abortos espontáneos y muerte fetal o trastornos del espectro alcohólico fetal.²⁶⁴

De igual manera, se pueden producir enfermedades con riesgos para la salud a largo plazo como son:

²⁶³ Idem.

²⁶⁴ Centros para el Control y la Prevención de Enfermedades, “El consumo de alcohol y la salud pública” [en línea], <<https://www.cdc.gov/alcohol/hojas-informativas/consumo-alcohol-salud.html>>, [consulta: 10 de mayo, 2021].

- Hipertensión arterial, enfermedad cardíaca, accidentes cerebrovasculares, enfermedad del hígado y problemas digestivos.
- Cáncer de mama, boca, garganta, esófago, hígado y colon.
- Problemas de aprendizaje y memoria, demencia y bajo rendimiento.
- Problemas de salud mental, depresión y ansiedad.
- Problemas sociales, familiares, laborales y de relación con los demás.
- Alcoholismo o dependencia al alcohol.²⁶⁵

Respecto al consumo de las bebidas alcohólicas, este no ha disminuido como se hubiera deseado; de acuerdo a los resultados del ENCODAT, que son los más actualizados hasta ahorita, en México el consumo de alcohol es alto, en particular el patrón de consumo excesivo. *“Dicho patrón se presenta no sólo en la población mayor de edad, sino también en una amplia proporción de menores de edad y es en las mujeres adolescentes donde ha ocurrido el mayor crecimiento proporcional, hasta llegar a presentar prevalencias similares a las de los hombres.”*²⁶⁶

Estamos hablando que el consumo del alcohol excesivo incrementó en el último mes entre 2011 y 2016, al pasar de 10.8% a 12.3%; en el caso de los hombres aumentó de 20.9% a 29.9% y en las mujeres de 4.1% a 10.3%. Ahora bien, respecto al consumo diario y consuetudinario, estos incrementaron, al pasar de 0.8% a 2.9% y de 5.4% a 8.5% en la población total. Por sexo, esto es consistente al presentarse un aumento significativo de ambos indicadores tanto en hombres como en mujeres, donde el consumo diario es de 1.4% a 4.5% en hombres y de 0.2% a 1.4% en mujeres; consumo consuetudinario de 9.6% a 13.8% en hombres y de 1.4% a 3.5% en mujeres.²⁶⁷

Sin duda alguna, la tarea por erradicar el consumo del alcohol se ha tornado difícil para el Estado, aun creando el IEPS sobre las bebidas saborizadas; sin embargo, el tema

²⁶⁵ Idem.

²⁶⁶ Encuesta Nacional de Consumo de Drogas, Alcohol y Tabaco 2016-2017 [en línea], <https://encuestas.insp.mx/ena/encodat2017/reporte_encodat_alcohol_2016_2017.pdf>, [consulta: 10 de mayo, 2021].

²⁶⁷ Idem.

aquí es, que como con el tabaco y otros productos gravados por este impuesto, se destinen los recursos económicos recaudados a partidas específicas en el Presupuesto de Egresos de la Federación para atender realmente las enfermedades que propicia el consumo de estas sustancias y, también, dirigirlos a crear campañas activas de prevención y de información, sobre todo para los jóvenes. Lamentablemente, el ámbito internacional nos indica que, tratándose del consumo de alcohol, ya no sólo en México, aumentará en los próximos años, de acuerdo a la Organización Mundial de la Salud (OMS), se ha propuesto reducir el consumo del alcohol en un 10% entre 2018 y 2025, pero de acuerdo con un estudio internacional realizado por la Universidad Técnica de Dresde, en mayo de 2019, la tendencia apunta en la dirección contraria, es decir, que el consumo aumentará de los actuales 6,5 litros de alcohol puro al año, a 7,6 litros en 2030.²⁶⁸ Simplemente hablando de México, para el año 2019, el consumo de cervezas se incrementó de 4 mil 608 millones de litros a 6 mil 95 millones.²⁶⁹

El subir la tasa del IEPS en bebidas alcohólicas y cerveza, para que estos productos cuesten más y sea más difícil de comprar por los consumidores, es buena idea, siempre y cuando se combinen con la prohibición de propaganda y se restrinja, efectivamente, la venta a los jóvenes, hasta en las tiendas o centros de venta más pequeños que existan, fomentando también una educación de prevención y de conocimiento de las enfermedades que causan, educando tanto en las escuelas como en las familias. Alemania es un buen ejemplo de ello; según otro estudio por la Universidad Técnica de Dresde en 2019, sólo el 8,7 de los jóvenes de entre 12 y 17 años consumen alcohol en Alemania una vez por semana. En 2004, lo hacía un 21,2%.²⁷⁰

²⁶⁸ Cluster Salud. América Economía, “Consumo de alcohol en el mundo se incrementa de manera alarmante” [en línea], <<https://clustersalud.americaeconomia.com/sector-publico/consumo-de-alcohol-en-el-mundo-se-incrementa-de-manera-alarante>>, [consulta: 10 de mayo, 2021].

²⁶⁹ El Universal, “Impuesto a vicios. Jugosa recaudación; fracasa su objetivo.” [en línea], <<https://www.eluniversal.com.mx/cartera/fracasa-el-impuesto-vicios-recauda-mucho-pero-no-desincentiva-el-consumo>>, [consulta: 10 de mayo, 2021].

²⁷⁰ Idem.

4.4.- El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en los alimentos con alto contenido calórico y las bebidas saborizadas a partir de la Reforma Fiscal 2014 y su Extrafiscalidad

Uno de los problemas de salud más importantes que se han dado en estos últimos 15 años y que ha afectado a todo el mundo ha sido la condición de sobrepeso, pre-obesidad y obesidad, que se vuelven el mayor factor de riesgo en el desarrollo de enfermedades no transmisibles como son las enfermedades cardiovasculares, cerebrovasculares, dislipidemias, la hipertensión arterial y la diabetes. El alto consumo de alimentos con alta densidad calórica, bebidas saborizadas y el incremento del sedentarismo como estilo de vida, sumado a que no hay una conciencia de la actividad física deportiva y de comer nutritivamente con la mayor parte del plato básico con frutas y verduras, contribuyen el crecimiento global de la obesidad. Estos padecimientos han ido aumentando en el rango de los niños y de los adultos jóvenes, pero afectan a todos los grupos de la población. El alto índice de masa corporal (sobrepeso y obesidad) se ha estimado como la causa de 4.7 millones de muertes a nivel mundial.²⁷¹

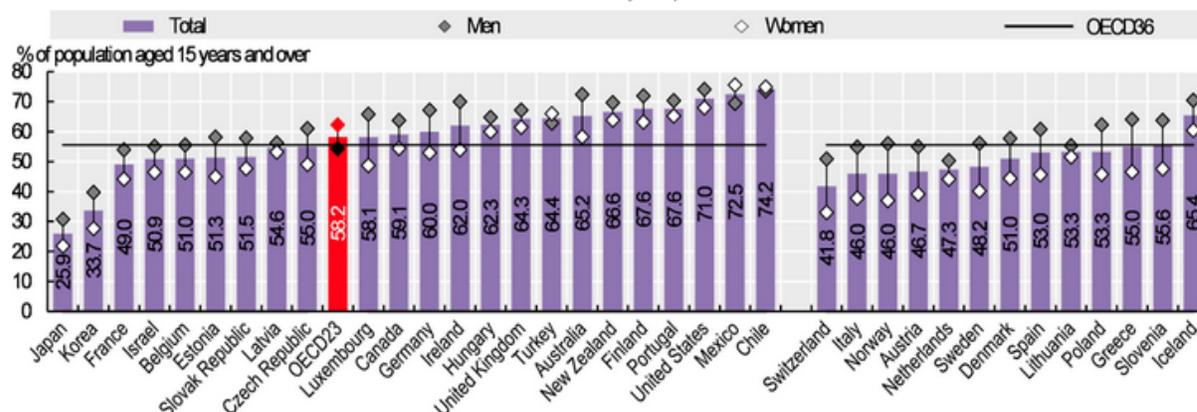
El problema del sobrepeso en los adultos ha ido incrementándose gradualmente en la mayor parte de los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), estamos hablando que para 2017, 58% de la población adulta tenía obesidad o sobrepeso en alrededor de 23 países miembros de la OCDE, en los que ocupando los tres primeros lugares se encuentran Chile, México y Estados Unidos; por lo que es interesante observar que de conformidad a los últimos datos de la OCDE y sus estadísticas en salud para 2019, a partir de 2017 y hasta 2019, el sobrepeso y la obesidad han ido aumentando en la población desde los 15 años a más, posicionándose Chile como el primer lugar, teniendo que el 74.2% de su población tiene este problema, México continúa en el segundo lugar con un 72.5% de la población con este problema, un 33.5% tiene obesidad y un 39.2% tiene sobrepeso, y Estados Unidos

²⁷¹ Panorama de la Salud 2019 (Health at a Glance 2019) publicado por la OCDE [en línea], <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/4dd50c09-en/1/2/4/5/index.html?itemId=/content/publication/4dd50c09-en&csp_82587932df7c06a6a3f9dab95304095d&itemIGO=oecd&itemContentType=book>, [consulta: 10 de mayo, 2021].

en el tercer lugar con un 71% de su población con estos padecimientos, cuando este último siempre había estado ocupando los primeros lugares (2013); esto se puede advertir con mayor claridad en la siguiente gráfica estadística:

Gráfica 3

Figure 4.11. Overweight including obesity among adults by sex, measured and self-reported, 2017 (or nearest year)



Note: Left- and right-hand side estimates utilise measured and self-reported data, respectively. OECD36 average includes both data types.

Fuente: Panorama de la Salud 2019 (Health at a Glance 2019) publicado por la OCDE [en línea], <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/4dd50c09-en/1/2/4/5/index.html?itemId=/content/publication/4dd50c09-en&_csp_=82587932df7c06a6a3f9dab95304095d&itemGO=oecd&itemContentType=book>, [consulta: 10 de mayo, 2021].

En el caso de México, el sobrepeso y la obesidad, causantes de las enfermedades de hipertensión y diabetes, enfermedades que se han vuelto muy características en nuestro país, se ha convertido en un foco rojo, lo que propició la atención inmediata y preocupación del Gobierno Federal; tal ha sido la magnitud del problema que la Secretaría de Salud junto con el Comité Nacional de Seguridad de Salud, a través del Subcomité de Enfermedades Emergentes emitió el 14 de noviembre de 2016 la declaratoria de emergencia epidemiológica EE-4-2016 para todo el territorio nacional ante la magnitud y trascendencia de los casos de diabetes *mellitus*, ya que esta enfermedad mata a más de 98 mil mexicanos al año; aunado a lo anterior las autoridades de salud en México piensan que en este 2020 deberá declararse la diabetes, el sobrepeso y la obesidad una emergencia nacional y emergencia económica, por los

grandes costos económicos que tiene atender estas enfermedades, ya que tomando en cuenta lo señalado por José Ángel Gurría, Secretario General de la OCDE, se concluye que atender estos problemas genera pérdidas anuales de 5.3% del Producto Interno Bruto (PIB), es decir, 1.3 billones de pesos, un porcentaje muy superior al promedio de la OCDE del 3.3%. De hecho, México es el país de la OCDE en donde el sobrepeso, la obesidad y sus enfermedades derivadas tendrán el impacto más grande en el PIB entre 2020 y 2050.²⁷²

De conformidad a los datos de la Encuesta Nacional de Salud y Nutrición (ENSANUT) 2012, el 71.2% de la población adulta en México (estamos hablando de 55 millones 372 mil 611 de personas) padecían sobrepeso u obesidad, mientras que el 9.2% de la población mexicana (aproximadamente 7 millones 154 mil 888 personas) tenían diabetes.²⁷³

Ahora, en la nueva Encuesta Nacional de Salud y Nutrición (ENSANUT) 2018 nos indica que la obesidad y el sobrepeso en México aumentó de un 71.2% en 2012 a un 75.2% en el año 2018, y del 9.2% subió al 10.3% la población mexicana (unos 8.6 millones de personas) tenían diabetes, en tanto que el 18.4% de los mexicanos (es decir 15.2 millones de personas) padecían hipertensión.²⁷⁴ En México, se tiene una de las tasas más altas de obesidad de la OCDE, especificando que un 34% de las personas obesas sufren obesidad mórbida -el mayor grado de obesidad-. Las enfermedades con el sobrepeso reducirán la esperanza de vida en México en más de 4 años durante los próximos 30 años. Pero lo más trágico es el crecimiento que se ha dado en la obesidad infantil, la cual se duplicó de 7.5% en 1996 a un 15% en 2016.²⁷⁵

²⁷² Presentación del estudio: “La Pesada Carga de la Obesidad: La Economía de la Prevención” de la OCDE [en línea], <<https://www.oecd.org/about/secretary-general/heavy-burden-of-obesity-mexico-january-2020-es.htm>>, [consulta: 10 de mayo, 2021].

²⁷³ Encuesta Nacional de Salud y Nutrición (ENSANUT) 2012 [en línea], <<https://ensanut.insp.mx/encuestas/ensanut2012/doctos/informes/ENSANUT2012ResultadosNacionales.pdf>>, [consulta: 10 de mayo, 2021].

²⁷⁴ Encuesta Nacional de Salud y Nutrición (ENSANUT) 2018 [en línea], <https://ensanut.insp.mx/encuestas/ensanut2018/doctos/informes/ensanut_2018_presentacion_resultados.pdf>, [consulta: 10 de mayo, 2020].

²⁷⁵ Presentación del estudio: “La Pesada Carga de la Obesidad: La Economía de la Prevención”, op. cit.

De conformidad a José Ángel Gurría, los altos niveles de sobrepeso y obesidad afectan el desempeño económico de México, ya que se reduce la fuerza laboral en el equivalente a 2.4 millones de trabajadores de tiempo completo por año, ya que las personas con sobrepeso y sus enfermedades relacionadas tienen menos probabilidades de estar empleadas y, en caso de estarlo, tienden a ser menos productivas; además, se presupone que se ocupará cerca del 8.9% del gasto en salud por año desde 2020 a 2050.²⁷⁶

Por lo anterior, es que el ex presidente Enrique Peña Nieto, como Titular del Ejecutivo Federal el 8 de septiembre de 2013 presentó, entre otros, el proyecto de iniciativa de Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en el que se buscó gravar con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios las bebidas saborizadas, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, dependiendo del rendimiento, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas, que contengan cualquier tipo de azúcares añadidas como una medida de carácter tributario que coadyuve con los programas y políticas de salud pública para disminuir los efectos nocivos y enfermedades que causa el consumo de estos productos; esta iniciativa de reforma de ley propuso en lo que interesa los siguiente:

- Se adicionó un inciso G) a la fracción I, del artículo 2º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), para establecer como objetos específicos del impuesto los siguientes: Bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas, y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas que se expandan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos. Estos grupos de bienes estarán gravados cuando contengan cualquier tipo de azúcares añadidas.

²⁷⁶ Idem.

- En la exposición de motivos de la iniciativa de ley se planteaba que el impuesto se calcularía mediante la aplicación de una cuota de \$1.00 por litro, actualmente la LIEPS establece una cuota aplicable de \$1.3036, de bebidas saborizadas y por lo que respecta a los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, el impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas que, de acuerdo con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener; de aquí en adelante, los siguientes puntos de la reforma se mantienen iguales en la LIEPS vigente.
- De igual manera pasa con las bebidas energizantes que contengan azúcares añadidas, en adición al impuesto establecido en el inciso F), de la fracción I, del artículo 2º de la LIEPS, también pagarán el impuesto que se propone en el inciso G), toda vez que los fines extrafiscales que se persiguen con ambos impuestos tienen causas diferentes. Esto se justifica en razón al daño nocivo que causa el consumo de las bebidas energizantes como estimulantes del sistema nervioso; mientras que en el inciso G) se justifica por los efectos en la obesidad que están asociados con el consumo de las azúcares añadidas.
- Se estableció que a efecto de que la cuota no pierda su valor por efectos inflacionarios, se establece que la misma se actualizará conforme a lo dispuesto por los párrafos sexto y séptimo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.
- Se definió en el artículo 3º, fracciones XVIII, XIX y XX, lo que se debe entender por bebidas saborizadas, que son bebidas no alcohólicas elaboradas por la disolución en agua de cualquier tipo de azúcares y que pueden incluir ingredientes adicionales tales como saborizantes, naturales, artificiales o sintéticos, adicionados o no, de jugo, pulpa o néctar, de frutas o de verduras o de legumbres, de sus concentrados o extractos y otros aditivos para alimentos, y que pueden estar o no carbonatadas; los concentrados, polvos y jarabes, esencias o extractos de sabores que permitan obtener bebidas saborizadas, y azúcares, respectivamente. Debe destacarse que por azúcares se entienden todos los

monosacáridos, disacáridos y polisacáridos que se encuentren en los productos gravados con este impuesto, siempre que se trate de azúcares añadidas.

- Este es un impuesto que más que gravar la cadena comercial, busca que se aplique exclusivamente al importador y al fabricante o productor, para ello se reformó el inciso c), de la fracción I, del artículo 8 de la LIEPS, para establecer que no son contribuyentes del impuesto quienes lleven a cabo las enajenaciones de los bienes gravados cuando se trate de personas diferentes a los fabricantes, productores o importadores.
- Se exentaron a las bebidas saborizadas que cuenten con registro sanitario como medicamentos, como es el caso, por ejemplo, de los jarabes utilizados para la tos, ya que en estos casos se trata de bebidas saborizadas que están catalogadas como medicamentos. El suero oral también se exentó, toda vez que es una bebida saborizada que se ingiere en forma oral y que, aunque contiene azúcares y no esta catalogada como medicamento, tiene fines terapéuticos de rehidratación al organismo humano. De tal suerte que en la fracción XXI, del artículo 3º de la LIEPS se establecieron las características que debe reunir para estar exento el suero oral, es decir, una preparación en agua que contenga solamente todas y cada una de las siguientes sustancias: glucosa anhidra, cloruro de potasio, cloruro de sodio y citrato trisódico.
- Asimismo se exentaron la leche en cualquier presentación, incluyendo la que está mezclada con grasa vegetal, toda vez que si bien dicho producto puede llegar a contener azúcares añadidas, también contiene proteínas de alto valor nutritivo, por lo que su enajenación o importación no debe estar afectada al pago del impuesto; asimismo se exentaron las bebidas saborizadas que se elaboren en restaurantes, bares y otros lugares en donde se proporcionen servicios de alimentos y bebidas ya que, estos, no enajenan dichos bienes sino sólo prestan un servicio, como puede ser en los cines y en los teatros siempre y cuando cuenten con estos servicios, por lo que se propuso adicionar un inciso f), a la fracción I, del artículo 8 de la LIEPS.

- Se reformó el artículo 5, párrafo segundo, para establecer la forma en que se debe efectuar el cálculo mensual del impuesto, en el caso de las bebidas saborizadas el pago mensual será la cantidad que se obtenga de aplicar la cuota a los litros de bebidas saborizadas enajenadas en el mes o al total de litros que se puedan obtener por los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores enajenados en el mes, según corresponda, disminuida con el impuesto pagado en el mismo mes con motivo de la importación de dichos bienes o el trasladado en la adquisición de los bienes citados.
- Se reformó el artículo 10 de la ley para establecer el momento de causación del gravamen, que en el caso del impuesto a las bebidas saborizadas se causa en el momento en que se cobren las contraprestaciones.
- También se reforma el artículo 11, párrafo cuarto, para precisar la base gravable en la enajenación de los bienes, la cual señala que los contribuyentes calcularán el impuesto sobre el total de litros enajenados de bebidas saborizadas con azúcares añadidos; tratándose de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, el impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas con azúcares añadidos que, de conformidad con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener, del total de los productos enajenados.
- De igual forma, se reforma el artículo 14, párrafo segundo, para establecer la base gravable que se aplicaría tratándose de la importación de los bienes afectos al pago del impuesto, aunque en la ley vigente ahora se encuentra en el párrafo tercero, en donde se especifica que los contribuyentes calcularán el impuesto por el total de litros importados de bebidas saborizadas o por el total de litros que se puedan obtener, de conformidad con las especificaciones del fabricante, por el total de concentrado, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores.

- Por otra parte, se establecen diversas obligaciones formales: en el artículo 19, fracción I, la de identificar las operaciones afectas al pago de la cuota. En la fracción VIII del numeral citado, la de que los contribuyentes deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria información trimestral sobre sus principales clientes y proveedores; en la fracción X, la de llevar un control físico del volumen producido o envasado; en la fracción XI, la de que los importadores o exportadores de los bienes gravados estén inscritos en el padrón de importadores y exportadores sectorial; finalmente, se adiciona una fracción XXIII, para establecer que los importadores de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, para los efectos de pagar el impuesto en la importación, deberán manifestar bajo protesta de decir verdad, el número de litros de bebidas saborizadas que, de conformidad con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener, y que dichas especificaciones no podrán ser menores a las que el importador manifieste en la enajenación que de dichos bienes haga en el mercado nacional.

- Finalmente, la iniciativa del Titular del Ejecutivo Federal señalaba en un artículo transitorio que al tratarse de un nuevo impuesto que se causa sobre la base del flujo de efectivo, todas las personas físicas y morales que hasta el 31 de diciembre de 2013, hubieren realizado enajenaciones de los bienes que se van a gravar, cuyas contraprestaciones se cobren una vez que entre en vigor la medida propuesta, no estarán afectas al pago del IEPS, siempre que los bienes referidos se hayan entregado antes de la fecha mencionada y el pago de las contraprestaciones se hubiere realizado dentro de los primeros diez días naturales de 2014.

Lo que resulta interesante, es que en la iniciativa antes descrita sólo contemplaba establecer un gravamen a las bebidas saborizadas; sin embargo, en el producto final de la reforma en materia de IEPS y otras disposiciones, se establece también el gravamen a los alimentos no básicos con alta densidad calórica o alimentos con alto contenido calórico, y esto se debió a que en el dictamen y aprobación por parte de la Cámara de

Diputados, publicado en la Gaceta Parlamentaria del 17 de octubre de 2013, se estableció que adicionalmente a las medidas propuestas para combatir el sobrepeso y la obesidad, se debía considerar necesario reforzar dichas propuestas de las bebidas saborizadas mediante un gravamen que inhiba el consumo de alimentos no básicos con alta densidad calórica; los alimentos con alta densidad calórica típicamente tienen un contenido elevado de grasas y/o azúcares, contienen poca agua o fibra y a menudo contienen concentraciones bajas o nulas de micronutrientes (vitaminas y minerales).

Se destaca que una forma de identificar a aquellos alimentos que aumentan el riesgo de padecer sobrepeso y obesidad es a través de la densidad calórica, que expresa la cantidad de energía por unidad de peso de los alimentos o de la dieta en general. La unidad de medida de la densidad calórica son las kilocalorías (Kcal) por 100 gramos (g) y se calcula con base en el contenido de kilocalorías y el peso de una porción de alimento, información que se encuentra disponible en las etiquetas de los alimentos, de acuerdo con lo establecido por la Norma Oficial Mexicana NOM-051-SCFI/SSA1-2010, “Especificaciones generales de etiquetado para alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados – Información comercial y sanitaria”, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de abril de 2010. Se busca con esta adición en la reforma, que se disminuya el consumo de alimentos y productos con alta densidad calórica cuyo contenido energético sea de 275 kilocalorías por cada 100 gramos o mayor, por lo que se establece que se gravarán todos aquellos productos que cumplan con este contenido energético.

En este sentido, son alimentos no básicos con alta densidad calórica las frituras, los productos de confitería como los dulces y las gelatinas, los chocolates y los demás productos derivados del cacao, los flanes y pudines, los dulces de frutas y hortalizas, las cremas de cacahuete y de avellanas, los dulces de leche, los alimentos preparados a base de cereales, así como los helados, nieves y paletas de hielo, ya que contienen una gran cantidad de kilocalorías por gramo de alimento, mientras que otros alimentos, como las frutas y verduras, son de baja densidad calórica, ya que proveen pocas kilocalorías por gramo, por lo que se plantea que los productos primeramente citados, que tienen

mayor densidad calórica, que se consumen de manera importante en el país y no representan una fuente importante en la dieta de nutrientes esenciales, de ahí que sean objeto del gravamen, por lo que los siguientes puntos que nos interesan de esta reforma son:

- De lo anterior es que la Cámara de Diputados dictamina y señala que se adicione un inciso J) a la fracción I del artículo 2º de la LIEPS para establecer la lista de los alimentos gravados cuando tengan una densidad calórica de 275 kilocalorías o superior por cada 100 gramos. También se estableció que la tasa aplicable sería del 5%; sin embargo, mediante el dictamen y aprobación que emitiría posteriormente la Cámara de Senadores el 31 de octubre de 2013 se elevaría la tasa del gravamen al 8%, tasa que actualmente sigue vigente en la ley.
- El impuesto trasladado será acreditable a efecto de evitar el afecto acumulativo o en cascada, de forma tal que sólo se gravará el incremento de valor de estos bienes en cada etapa de la cadena comercial, por lo que quedan gravados en toda la cadena comercial la enajenación de los productos listados, así como su importación.
- Se estableció que cuando los alimentos gravados cumplan con la norma oficial mexicana relativa a las especificaciones generales de etiquetado para alimentos, los contribuyentes podrán tomar en consideración las kilocalorías manifestadas en la etiqueta. Cuando no tengan tal etiqueta, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tienen una densidad calórica igual o superior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos.

A estas alturas, ya tenemos una comprensión completa de lo que consiste el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y cómo se originó, tanto en lo general, como en lo particular, respecto a lo que nos interesa que es lo conducente a las bebidas saborizadas y los alimentos con alta densidad calórica o alimentos con alto contenido calórico; ahora es conveniente referirnos al fin extrafiscal de este impuesto en cuanto a estos productos.

El fin extrafiscal del IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico queda manifestado formalmente y materialmente por el Ejecutivo Federal y el Legislador Tributario desde la Iniciativa de ley de reforma y su exposición de motivos, ya que lo que condujo a tomar la decisión de implementar este gravamen es crear un mecanismo que inhiba y disminuya el consumo de todos aquellos productos que no son nutritivos, las bebidas saborizadas como los refrescos y los alimentos con alto contenido calórico como los dulces y la comida chatarra, que están científicamente comprobados que vulneran la salud de los integrantes de la población y por ende vulneran la salud pública de la sociedad en lo general, ya que ocasionan condiciones insanas como el sobrepeso, la pre obesidad y la obesidad, causando el desarrollo de enfermedades no transmisibles como lo son la hipertensión arterial, la diabetes mellitus, enfermedades cardiovasculares, cerebrovasculares, infartos fulminantes y la muerte; asimismo busca obtener los recursos como instrumento tributario para apoyar los programas de salud pública creados para atender esas enfermedades y los programas de prevención para evitarlas anticipadamente y crear conciencia de los hábitos saludables, deportivos y nutritivos que requieren tener las personas.

Con base en lo anterior, tenemos que el fin extrafiscal en este impuesto indirecto se manifiesta en dos vías:

- El impuesto busca inhibir, desalentar y erradicar el consumo de bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico que provocan el sobrepeso, la obesidad y enfermedades no transmisibles como son la hipertensión arterial, la diabetes mellitus, enfermedades cardiovasculares, cerebrovasculares, infartos y la muerte; por tanto, se espera que no se actualice el hecho imponible del impuesto y por tanto no se recaude.
- En caso de que se actualice el hecho imponible y por tanto se genere el impuesto; el Estado, a través de su autoridad fiscal, tiene la obligación de recaudarlo y destinarlo a un fin específico, que es la razón por la que se creó el impuesto, es

decir, dirigirse a la atención de las enfermedades provocadas por el consumo de los alimentos con alto contenido calórico y las bebidas saborizadas, y en su caso a programas de salud pública de prevención a las mismas.

En suma, el IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico, es naturalmente un impuesto indirecto con un fin extrafiscal, que como hemos señalado en otro capítulo, su creación es constitucional de conformidad con el artículo 25 de nuestra Carta Magna, ya que la finalidad que persigue es que se regule una actividad que demanda el interés general y que se relaciona con la actividad económica nacional, como lo es la atención a la salud pública de la población para atender el sobrepeso, la obesidad y las enfermedades no transmisibles relacionadas a estas condiciones que ya son una alerta epidemiológica nacional.

Continuando con este análisis, el IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico, en relación con lo establecido en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Fundamental, que establece los principios constitucionales en materia tributaria y que la SCJN ha señalado en sus criterios que todo impuesto con fin extrafiscal debe de cumplir con ellos para tener realmente una validez constitucional, por lo que haciendo una evaluación de su constitucionalidad podemos hacer las siguientes aseveraciones:

- Considero que este impuesto con fin extrafiscal cumple con el principio de legalidad tributaria, toda vez que el legislador tributario desde la iniciativa de ley y la exposición de motivos señala las razones y la justificación por la cual se crea dicho impuesto y se señalan los elementos esenciales del mismo, además de que se establecen los supuestos del hecho imponible de la obligación tributaria, de tal manera que existe certeza jurídica de la situación de hecho prevista, sin dejar lugar a arbitrariedades a la autoridad fiscal, asimismo, este impuesto se somete a un proceso legislativo cumpliendo con el aforismo que no puede existir un tributo que no tenga respaldo en una ley; recordemos que la SCJN ha señalado que corresponde al órgano legislativo justificarlos expresamente en el proceso de creación de las contribuciones.

- Respecto al principio de equidad tributaria, recordemos que es una manifestación específica particular del derecho a la igualdad en materia tributaria, que consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. De ahí que el contenido tradicional de la equidad tributaria exige que los sujetos identificados en una misma hipótesis de causación guarden una idéntica situación frente a la norma jurídica que establece y regula el gravamen. Por tanto, la norma impositiva será inconstitucional cuando imponga arbitrariamente discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales, o bien, cuando distinga de la misma forma situaciones objetivamente discrepantes. Sirve de apoyo de lectura la tesis aislada cuyo rubro referido es el siguiente: **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LOS ARTÍCULOS SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, INCISOS A) Y C), DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO; Y CUARTO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, INCISOS A) Y B), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, DEL DECRETO PUBLICADO EL 11 DE DICIEMBRE DE 2013, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.**²⁷⁷

Ahora bien, cuando la utilización de la extrafiscalidad del impuesto implique un trato desigual en atención a la finalidad extrafiscal que persigue, debe determinarse, si la distinción se da en situaciones iguales, y después, que tal desigualdad goce de una justificación objetiva y razonable planteada por el legislador.

Así, si el gobernado pretende la comparativa entre bebidas saborizadas con azúcar respecto de otros líquidos que no la tienen (bebidas saborizadas con azúcares sustitutos, té, infusiones o agua mineral), o respecto de otros alimentos, tales como frutas o leche, con alto aporte nutricional, entonces es evidente que se

²⁷⁷ Tesis Aislada 1a.XCVII/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Reg. 2015032209, Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo I, p. 226.

trata de grupos no comparables entre sí, pues el impuesto especial sobre producción y servicios pretende justamente desincentivar el consumo de azúcar, por lo que el primer grupo no puede compararse con los que no la tienen, aunado a que la fruta y la leche cuentan con azúcares naturales no agregadas industrialmente y además son benéficas para la salud dado su alto aporte nutricional. Ahora, si el gobernado pretende comparar las bebidas saborizadas con los alimentos que causan ese mismo impuesto conforme al artículo 2o., fracción I, inciso J), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, entonces debe considerarse que ese trato inequitativo está justificado, pues si bien es cierto que a las primeras se les tasa con una cuota de \$1.3036 por litro y a los segundos a la tasa del 8% cuando tengan una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos, también lo es que ello emana de un esquema diseñado por el legislador en el que consideró tasar bebidas, por definición líquidas, a través de la unidad de litros, y a los alimentos, sólidos o semisólidos mediante la unidad de gramos a efecto de facilitar el cálculo del impuesto, lo que implica que esa diferencia de trato está justificada. Por otra parte, tampoco vulnera el principio de equidad tributaria el hecho de que el legislador tase por igual todas las bebidas saborizadas con azúcares, pues de ese modo logra desincentivar su consumo al mismo universo de causantes, sin que sea de relevancia la cantidad de azúcares añadidos que contengan, ya que lo que pretendió fue inhibir su consumo; ni el que los restaurantes y bares estén liberados del pago del impuesto, pues al respecto el legislador consideró que esos casos ya causan el impuesto al valor agregado al prestar servicios, aunado a que dada la complejidad para controlar las ventas de este tipo de productos en los establecimientos, sería procedente gravar únicamente lo que estuviera posibilitado a fiscalizar, circunstancia que quienes enajenan e importan bebidas saborizadas, sí tienen posibilidad de contabilizar. Resulta importante la lectura de la presente tesis de jurisprudencia cuyo rubro es **IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS SOBRE BEBIDAS SABORIZADAS CON**

AZÚCAR AGREGADA. ES COMPATIBLE CON EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.²⁷⁸

- En cuanto al cumplimiento del principio de proporcionalidad tributaria, considero que este impuesto si lo respeta, toda vez que la proporcionalidad tributaria sirve como un parámetro para el legislador tributario para la distribución de las cargas tributarias en función de aquella, o bien, también como un límite para impedir el establecimiento de gravámenes sobre hechos que no manifiesten riqueza o capacidad económica; por lo que, la proporcionalidad tributaria tratándose de un impuesto con fin extrafiscal se dirigirá hacia dos posibilidades, la primera, si la distribución de la carga tributaria en razón de la capacidad contributiva es desigual en relación a la finalidad que persigue el fin extrafiscal, debe existir la justificación objetiva y razonable por el legislador tributario para dicho trato, o bien, la segunda, si la distribución de la carga tributaria no toma en cuenta la capacidad contributiva, sino más bien la capacidad económica, entendida como un patrimonio que pueda absorber la operación del impuesto y por ende soportar el consumo, al tratarse de un impuesto indirecto; en esta segunda posibilidad es la que recae el caso del IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico.

Como bien lo señaló la SCJN respecto al artículo 2º, fracción I, inciso G) correspondiente a las bebidas saborizadas contempladas en la LIEPS, al establecer la cuota aplicable es de \$1.00 (un peso) por litro (actualmente la cuota aplicable es de 1.3036 por litro) del impuesto especial sobre producción y servicios en la enajenación o importación de bebidas saborizadas con azúcar agregada, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que si su base imponible se expresa en litros, por idoneidad la tasa debe fijarse por cada unidad de medida consumida para que al final, si es mayor el consumo, se pague una cuota más elevada. Además, ese impuesto es de carácter indirecto, lo

²⁷⁸ Tesis de Jurisprudencia 2ª./J.74/2017 (10ª.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Reg. 2014501, Libro 43, Junio de 2017, Tomo II, p. 702.

que implica que no se mide en términos tradicionales de capacidad contributiva del causante, en tanto que no grava el movimiento de riqueza que corresponde a la operación, sino que atiende al patrimonio que soporta esa operación, esto es, el del consumidor, que de considerar que cuenta con el patrimonio suficiente para soportar el consumo, también lo es para absorber el impuesto. Lo anteriormente expuesto tiene sustento en la siguiente tesis de jurisprudencia cuyo rubro es el siguiente **PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO G), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**²⁷⁹

- Ahora bien, en cuanto al principio tributario de destino al gasto, consistente en que la recaudación generada por un impuesto debe destinarse a cubrir los gastos públicos para satisfacer las necesidades públicas y colectivas, para que el Estado pueda cumplir a cabalidad con sus fines, no se vuelve ajeno tratándose de impuestos con fines extrafiscales, sino al contrario, viene a reforzar más la razón de ser de la extrafiscalidad, ya que amplía la concepción del gasto público, en razón de que la finalidad del impuesto con fin extrafiscal es cubrir una necesidad de interés público, es una necesidad que responde a exigencias fácticas de carácter social, económico o de política pública que requieren ser satisfechas mediante la obtención de recursos, en este caso, el IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico pretende inhibir y desalentar el consumo de productos nocivos que provocan sobrepeso, obesidad y enfermedades no transmisibles derivadas de estas condiciones como son la hipertensión arterial, la diabetes mellitus, la enfermedades cardiovasculares y cerebrovasculares, que afectan a casi el 75% de la población mexicana, asimismo busca atender mediante los servicios de salud pública a las personas que ya padecen esta condición y estas enfermedades; a la par, busca realizar campañas de prevención y de salud para evitar el crecimiento de estas enfermedades, pero todas estas

²⁷⁹ Tesis de Jurisprudencia 2ª./J.70/2017 (10ª.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Reg. 2014505, Libro 43, Junio de 2017, Tomo II, p. 708.

actividades generan un costo económico público muy grande, de ahí que sea necesario que lo que se recaude de este impuesto se destine a este fin específico para hacer frente a esta crisis.

Podríamos concluir este capítulo diciendo que el IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico respeta cabalmente el principio constitucional de destino al gasto público simplemente por que todo lo que se recauda por este impuesto se destina a cubrir el gasto público de conformidad con el Presupuesto de Egresos de la Federación. De ahí que, si lo recaudado por la norma en cuestión se destina a ese fin, es claro que respeta el derecho de destino de las contribuciones; como bien lo señaló la SCJN en la siguiente tesis aislada cuyo rubro dice **ALIMENTOS NO BÁSICOS CON UNA DENSIDAD CALÓRICA DE 275 KILOCALORÍAS O MAYOR POR CADA 100 GRAMOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO J), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS QUE LOS GRAVA, RESPETA EL DERECHO DE DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES.**²⁸⁰

Sin embargo, lamentablemente no es así, ya que no basta que sólo se destine a cubrir el gasto público, sino que verdaderamente los recursos producto de su recaudación se dirijan realmente al fin específico por el cual fue creado este impuesto, ya que de no hacerlo se vulnera la seguridad jurídica y la certeza jurídica de todos los contribuyentes en el tenor de que, todo lo que se paga de impuesto se le debe dar el trato y el debido destino legítimo y público como lo marca nuestra constitución, en un marco de transparencia y de apego al derecho, por lo que, en caso de no respetarlo, podría concebirse hasta inconstitucional el impuesto que hemos estado analizando por no respetar el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

²⁸⁰ Tesis Aislada 2ª.CVII/2017 (10ª.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Reg. 2014587, Libro 43, Junio de 2017, Tomo II, p. 1426.

En suma, respecto a este último punto, en que no se respeta a cabalidad el principio tributario constitucional del destino al gasto público, se comprueba con el artículo sexto transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación que se estipuló desde 2014 y se fue repitiendo hasta 2019, sólo que en este año cambió al décimo quinto transitorio, siendo una figura legal que nunca se cumplió y en la que se contemplaba un fin específico y expreso para el destino de la recaudación en materia de IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido clórico, y que, en el año 2020, se omitió finalmente; sin embargo, eso no quita que siga existiendo esta omisión jurídica de cumplimiento, toda vez que, como lo analizaré en el capítulo siguiente, el Titular del Ejecutivo Federal presenta cada año una iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación y del Presupuesto de Egresos de la Federación para un ejercicio fiscal anual respectivo; tratándose de la Ley de Ingreso de la Federación, el Congreso de la Unión tiene que discutirla y aprobarla, siendo la cámara de origen, la Cámara de Diputados; y en la cual, a partir del año 2014 se estableció un artículo sexto transitorio que ordenaba que la cantidad económica total que se recaudara por concepto de IEPS en bebidas saborizadas se debe destinar a una partida especial en el Presupuesto de Egresos de la Federación que se destine para la atención de enfermedades provocadas por el consumo de estos productos, siendo las principales, la obesidad, el sobrepeso, la diabetes y la hipertensión, así como la creación de campañas preventivas y para la creación de bebederos en las escuelas de educación básica; este es el fin extrafiscal del IEPS en bebidas saborizadas.

Con base en lo anterior, la Cámara de Diputados funge como la única cámara encargada de discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, y a partir del año 2014, que se estableció el artículo sexto transitorio en la Ley de Ingresos de la Federación respectiva, esta Cámara ha sido omisa en establecer y determinar la partida específica donde se destinen la cantidad total recaudada por concepto de IEPS en bebidas saborizadas para la atención de enfermedades provocadas por su consumo, campañas para prevenirlas y para colocar bebederos en las escuelas, por ende, ha sido omisa en cumplir el fin extrafiscal, y por tanto, violenta el principio constitucional del destino al gasto público de las contribuciones, esta omisión se ha repetido los años 2015,

2016, 2017, 2018 y 2019, siendo en ese año, el artículo décimo quinto transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para este ejercicio fiscal; ahora para el año 2020, el Ejecutivo Federal simplemente quito dicho transitorio, pero, no resuelve la omisión en que recurre la Cámara de Diputados, toda vez que el IEPS en bebidas saborizadas se sigue recaudando, pero ahora, no sabemos cual es el destino de esos recursos económicos, violentando el fin extrafiscal, que se seguirán utilizando para el gasto público corriente sin ningún control; pero profundizaré en esta idea a continuación.

CAPITULO V
EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS APLICABLE A LAS
BEBIDAS SABORIZADAS Y A LOS ALIMENTOS CON ALTO CONTENIDO
CALÓRICO Y SUS FINES EXTRAFISCALES

La justicia es ciega, pero nosotros no.

Héctor Antonio Becerra Orefice

En el presente capítulo analizaremos el aspecto práctico con la base doctrinaria que hemos expuesto anteriormente para plantear el problema, causa esencial de este trabajo de investigación, donde abordaré el análisis del IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico en relación a la Ley de Ingresos de la Federación desde 2014 a la fecha actual, 2021, para saber como se determina y que cantidades el Estado ha proyectado recaudar por ambos conceptos.

En segundo plano, se explicará y explicaré el artículo Sexto Transitorio de las Leyes de Ingresos de la Federación para los Ejercicios Fiscales de 2014 a 2018 y el Décimo Quinto Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019; para comprender de donde surge el mandato de la utilización de esos recursos públicos que le dan vida al fin extrafiscal para contemplarlos en el Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes.

Finalmente analizaré la evolución de la recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico para observar si se ha cumplido el primer fin extrafiscal de este impuesto, el de inhibir el consumo de estos productos, posteriormente concluyo la comparación de esta recaudación en los Presupuestos de Egresos de la Federación de los Ejercicios Fiscales de 2014 a 2021, a fin de verificar si se han reflejado o no, y si se ha llevado a cabo el segundo fin extrafiscal, consistente en que lo que se recaude se destine a los programas para combatir la desnutrición, atender y prevenir el sobrepeso, la obesidad y las enfermedades no transmisibles crónico degenerativas como la hipertensión y la diabetes,

así como para el acceso de agua potable en zonas rurales, bebederos en escuelas y en espacios públicos o simplemente la Cámara de Diputados ha sido omisa al respecto.

5.1.- Análisis del impuesto Especial sobre Producción y Servicios en Alimentos con Alto Contenido Calórico y las Bebidas Saborizadas de 2014 a 2021 en la Ley de Ingresos de la Federación.

Se presentó el 8 de septiembre de 2013 por el Titular del Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados el Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2014, la cual fue un parteaguas en el Sistema Tributario Mexicano al formar parte de las reformas estructurales propuestas y dirigidas por el ex presidente Enrique Peña Nieto, conocidas como el “Pacto por México”. Con esta reforma se buscó fortalecer el sistema financiero del Estado Mexicano, ampliando el impacto de recaudación en los principales impuestos e incorporando nuevas bases impositivas, reformando múltiples leyes en materia tributaria tanto a nivel sustantivo como adjetivo; de tal manera que se propusieron impuestos ecológicos e impuestos al consumo de productos nocivos que ponen en riesgo la salud de la población, entre ellas la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, gravando con este impuesto las Bebidas Saborizadas y mediante dictamen por parte de la Cámara de Senadores, también se gravaron con este mismo impuesto a los alimentos no básicos con alta densidad calórica o alimentos con alto contenido calórico.

Con esta reforma se combinaron los objetivos de incrementar la recaudación pública y la de mejorar la calidad de vida de la población al inhibir actividades de consumo que dañan la salud de los mexicanos; es por ello, que por primera vez, en la Ley de Ingresos de la Federación de 2014 se establecen dos conceptos nuevos, el de bebidas saborizadas y el de alimentos con alto contenido calórico, los cuales tendrían una estimación de recaudación inicial para ese ejercicio fiscal, y de ahí en adelante en los demás ejercicios fiscales, además de que buscarían inhibir el consumo de productos que ocasionan sobrepeso, obesidad y enfermedades no transmisibles relacionadas a esas

condiciones o padecimientos, parte de esos ingresos se destinarían a hacer frente a este problema de salud pública.

Atendiendo a los montos de recaudación por impuesto, el IEPS ocupa el tercer sitio, después del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, en esta sintonía, los conceptos de bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico abarcan una cuarta parte de la recaudación total del IEPS, de ahí que estos conceptos se vuelvan una parte importante de la recaudación del Estado desde 2014, análisis que se demuestra en la siguiente tabla:

Tabla 4

Ingresos por concepto del IEPS en Bebidas Saborizadas y Alimentos con Alto Contenido Calórico en las LIF				
Ejercicio Fiscal	Concepto del IEPS	Cantidades expresadas en millones de pesos		
		Ingreso Estimado	Ingreso Real	Diferencia
2014	Bebidas saborizadas.	\$ 12,455.00	\$ 18,279.70	\$ 5,824.70
2014	Alimentos no básicos con alta densidad calórica	\$ 5,600.00	\$ 13,666.10	\$ 8,066.10
2015	Bebidas saborizadas.	\$ 18,271.10	\$ 21,391.90	\$ 3,120.80
2015	Alimentos no básicos con alta densidad calórica	\$ 15,348.40	\$ 15,926.20	\$ 577.80
2016	Bebidas saborizadas.	\$ 21,062.40	\$ 23,348.70	\$ 2,286.30
2016	Alimentos no básicos con alta densidad calórica	\$ 17,323.60	\$ 16,929.50	-\$ 394.10
2017	Bebidas saborizadas.	\$ 24,556.60	\$ 23,162.90	-\$ 1,393.70
2017	Alimentos no básicos con alta densidad calórica	\$ 17,858.40	\$ 18,339.40	\$ 481.00
2018	Bebidas saborizadas.	\$ 26,797.50	\$ 25,908.20	-\$ 889.30
2018	Alimentos no básicos con alta densidad calórica	\$ 19,748.00	\$ 23,112.01	\$ 3,364.01
2019	Bebidas saborizadas.	\$ 27,958.50	\$ 27,240.05	-\$ 718.45
2019	Alimentos no básicos con alta densidad calórica	\$ 24,151.00	\$ 21,422.15	-\$ 2,728.85
2020	Bebidas saborizadas.	\$ 28,660.50	\$ 28,883.00	\$ 222.50
2020	Alimentos no básicos con alta densidad calórica	\$ 23,783.20	\$ 21,049.00	-\$ 2,734.20
2021	Bebidas saborizadas.	\$ 29,000.50		
2021	Alimentos no básicos con alta densidad calórica	\$ 21,479.10		

Fuente: Elaboración propia con base en los datos obtenidos en las Leyes de Ingresos de la Federación de 2014-2021 y la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

Del análisis realizado a las Leyes de Ingresos de la Federación de 2014 a 2020 y de los datos con los que cuenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de su Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública, podemos destacar los siguientes puntos:

- El ingreso estimado es aquella cantidad propuesta que el Estado busca recaudar por concepto de IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico en el ejercicio fiscal de la Ley de Ingresos de la Federación correspondiente, mientras que, el ingreso real es aquella cantidad total que el Estado recaudó al final de ese ejercicio fiscal por esos conceptos, y que solamente pueden obtenerse con los datos duros y estadísticos que la autoridad fiscal obtiene como resultado de la recaudación en cada ejercicio fiscal, por tanto la diferencia nos indica si se superó la cantidad a recaudar por el Estado de origen o si no logró recaudarlo y por ende muestra la cantidad negativa faltante.
- Desde 2014 hasta 2021, podemos observar como las cantidades que busca recaudar el Estado por estos conceptos han crecido casi un 85%, mientras que en la recaudación sólo en 2016, se muestra una baja en la recaudación por concepto de alimentos con alto contenido calórico, asimismo, en 2017 y 2018 hubo una disminución en la recaudación por concepto de bebidas saborizadas y en 2019, la disminución en la recaudación se dio por ambos conceptos, tanto de bebidas saborizadas, como de alimentos con alto contenido calórico, siendo este, el año en que menos recaudación hubo por estos dos conceptos. Ahora bien, es de precisar que en los años 2019 y 2020 hubo una disminución en la recaudación de alimentos no básicos con alta densidad calórica por lo que las cantidades que el Estado buscaba recaudar al inicio de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021 eran menores en comparación a los otros años, esto es así porque hubo una baja en la recaudación de estos productos, lo que se traduce en un menor consumo; lo que también es relevante, es precisar que a pesar de que hubo una disminución en el consumo de bebidas saborizadas en el año 2019, el ingreso estimado para el año 2020 aumento, así como aumentó también la recaudación ese año por ese mismos concepto de productos, lo que nos permite ver que hubo un alza en el consumo de los mismos, y que fue un aumento mínimo en comparación al de otros años, por lo que el consumo de bebidas saborizadas, de manera intermitente, parece que va a la baja muy lentamente, aunque la recaudación aún este alta para

2020 nuevamente. Lo que si podemos concluir es que la recaudación y el consumo de alimentos no básicos con alta densidad calórica va a la baja.

- De conformidad con los datos que muestran la recaudación real que obtuvo el Estado en el ejercicio fiscal de 2019 se puede apreciar que disminuyó la recaudación por concepto de bebidas saborizadas, ya que la cantidad que buscaba el Estado recaudar en un inicio era de \$27,958.50 millones de pesos, recaudando solamente \$27,240.05 millones de pesos, por lo cual la recaudación respecto a ese concepto disminuyó un 2.6%, y por concepto de los alimentos con alto contenido calórico, la cantidad que buscaba el Estado recaudar al principio era de \$24,151.00 millones de pesos, y lo único que recaudó fueron \$21,422.15 millones de pesos, estamos hablando que la recaudación de este concepto disminuyó en un 12.7%; estos índices son positivos, en razón de que puede ser un reflejo de que el fin extrafiscal se esta llevando a cabo inhibiendo el consumo de las bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico, ahora bien, respecto al ejercicio fiscal de 2020 se puede apreciar que aumentó la recaudación por concepto de bebidas saborizadas, ya que la cantidad que buscaba recaudar el Estado en un inicio era de \$28,660.50 millones de pesos, recaudando la cantidad total de \$28,883.00 millones de pesos, por lo cual la recaudación respecto a ese concepto aumento un .77%, y por concepto de los alimentos no básicos con alta densidad calórica, la cantidad que buscaba recaudar el Estado al inicio era de \$23,783.20 millones de pesos, una cantidad menor de conformidad al ejercicio fiscal anterior, y lo único que recaudo fueron \$21,049.00 millones de pesos, estamos hablando que la recaudación de este concepto disminuyó en un 12.9%, como podemos apreciar, la recaudación va a la baja tratándose de los alimentos no básico con alta densidad calórica, por ende el consumo ha disminuido y con ello se estaría cumpliendo el fin extrafiscal; sin embargo, por cuanto hace a las bebidas saborizadas en 2020 hubo un repunte en su consumo propiciando que aumentara la recaudación nuevamente, aunque el aumento fue mínimo, puede advertirse que esto no significa que no vaya a la baja el consumo, ya que la diferencia es mínima, por tanto para poder dimensionar si esta

cumpléndose el fin extrafiscal en este concepto necesitamos saber el resultado final de la recaudación total de este impuesto al fin del ejercicio fiscal de 2021 para ver si sigue a la baja, de lo contrario solo sería un dato falso que nos avisaría que no se está cumpliendo el fin extrafiscal y que muy posiblemente tendría que pensarse en otras medidas como el aumento a la tasa del impuesto para lograr que disminuya su consumo, ya que como pasó en 2016, 2017 y en 2018 que hubo una baja en la recaudación en alguno de los dos conceptos que grava el IEPS y que son materia de este estudio, propiciándose que en 2018 volviera a subir la recaudación por el concepto de los alimentos con alto contenido calórico y en 2020 volviera a subir la recaudación por el concepto de bebidas saborizadas.

- Contrastando la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014 y la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015 se puede apreciar que en materia de IEPS en alimentos con alto contenido calórico, que en la primera se proyectó una recaudación de \$5,600.00 millones de pesos, y en la segunda de \$15,348.40 millones de pesos, por lo que la diferencia entre ambas cantidades representa un aumento del 274%. En lo que respecta a los demás ejercicios fiscales por los conceptos de bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico, el aumento ha ido de forma paulatina, estamos hablando aproximadamente un aumento entre el 14% a 19% por ejercicio fiscal, con excepción de los ejercicios fiscales de 2020 y para 2021, en donde la recaudación que prevé el Estado por concepto de alimentos no básicos con alta densidad calórica ha ido disminuyendo, gracias a que al final, la recaudación que se tuvo por los mismos en sus ejercicios anteriores disminuyó.

En suma, el IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico ha tenido una evolución a la alza en las cantidades económicas que el Estado busca recaudar, con excepción del concepto de alimentos con alto contenido calórico para los ejercicios fiscales de 2020 y 2021, e inclusive ha llegado a recaudar más de lo estimado en la mayoría de las veces con sus excepciones aisladas como en 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020, cuando la finalidad que se busca es que el Estado recaude menos hasta llegar a cero de recaudación por parte de estos conceptos del IEPS para que

posteriormente desaparezca el fin extrafiscal, por que cumplió su cometido, pero vemos lo contrario, que el Estado busca recaudarlo y utilizarlo para el gasto público corriente y no para destinarlo al fin específico como lo señalaba el artículo sexto transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación de 2014 hasta 2018 y posteriormente en el artículo décimo quinto transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación de 2019; sin embargo, es un buen augurio que en el año 2019 la recaudación del IEPS por concepto de bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico haya bajado, y para el año 2020 haya disminuido la recaudación de IEPS por concepto de alimentos con alto contenido calórico, y aunque aumento la recaudación por concepto de IEPS en bebidas saborizadas, la diferencia fue mínima, por lo que considero que disminuirá nuevamente su consumo para este ejercicio fiscal, esperemos este año siga bajando la recaudación y estaremos resolviendo el problema del consumo poco a poco, sólo falta solucionar el problema del destino al gasto público; además, podemos concluir que con la reducción de la recaudación en alimentos con alto contenido calórico en 2019 y posteriormente que bajo más para 2020, estamos ante una disminución constante del consumo de estos productos, por lo que si se repite para posteriores ejercicios fiscales, se estaría cumpliendo el fin extrafiscal.

5.2.- Análisis del artículo Sexto Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación de 2014.

En la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014 con motivo de la reforma a la LIEPS para gravar bebidas saborizadas y alimentos no básicos con alta densidad calórica, el Ejecutivo Federal propuso y el Legislador aprobó, establecer un artículo sexto transitorio en el cual se precisaba que en el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2015 debería preverse una asignación equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicable a las bebidas saborizadas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control

y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas a estas condiciones como son la hipertensión arterial y la diabetes mellitus, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable para las escuelas públicas con mayor rezago educativo.

Este artículo sexto transitorio se ha venido repitiendo textualmente en cada Ley de Ingresos de la Federación, a partir de 2014 y hasta 2018, en el año 2019 se repite nuevamente, solamente que se cambia el texto del artículo sexto transitorio al décimo quinto transitorio. Para mayor claridad cito textual el artículo sexto transitorio, de las Leyes de Ingresos de la Federación para los Ejercicios Fiscales de 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 y cito textual el artículo décimo quinto transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019:

- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014

Sexto. *El Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014 deberá prever una asignación equivalente a la recaudación estimada que corresponda a la Federación, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas, en términos del artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014, para destinarse a programas de combate a la desnutrición, a la atención y prevención de la obesidad y enfermedades crónico degenerativas relacionadas, así como al acceso al agua potable en zonas rurales, en escuelas y espacios públicos.*

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

Sexto. *El Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2015 deberá prever una asignación equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el*

incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en inmuebles escolares públicos con mayor rezago educativo de acuerdo con el Índice de Carencias por Escuela y, de conformidad con los artículos 7 y 11 de la Ley General de la Infraestructura Física Educativa.

- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2016

Sexto. *El Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2016 aprobado deberá prever una asignación equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2016, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en inmuebles escolares públicos con mayor rezago educativo, de conformidad con los artículos 7 y 11 de la Ley General de la Infraestructura Física Educativa.*

- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2017

Sexto. *El Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2017 aprobado deberá prever una asignación equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2017, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en inmuebles escolares públicos con mayor rezago educativo, de conformidad con los artículos 7 y 11 de la Ley General de la Infraestructura Física Educativa.*

- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018

Sexto. *El Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2018 aprobado deberá prever una asignación equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en inmuebles escolares públicos con mayor rezago educativo, de conformidad con los artículos 7 y 11 de la Ley General de la Infraestructura Física Educativa.*

- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019

Décimo Quinto. *El Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2019 aprobado deberá prever una asignación equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en inmuebles escolares públicos con mayor rezago educativo, de conformidad con los artículos 7 y 11 de la Ley General de la Infraestructura Física Educativa.*

Ahora bien, como se desprende de la lectura de los artículos previamente transcritos de las Leyes de Ingresos de la Federación correspondientes, la autoridad legislativa siempre contempla en esencia, que debe preverse en el Presupuesto de Egresos de la Federación una asignación específica por concepto de Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios aplicable a las bebidas saborizadas para políticas públicas de salud que atiendan las enfermedades y problemas ocasionados por su consumo; sin embargo, ha sido omiso el legislativo en contemplar a los alimentos con alto contenido

calórico en los artículos antes citados, lo cual es muy grave, ya que el fin extrafiscal también se vincula a estos productos al igual que con las bebidas saborizadas, además que causan las mismas enfermedades y también se busca inhibir su consumo y financiar los programas del sistema de salud pública para atenderlas y prevenirlas, así como también es omiso en cumplimentar esta disposición expresa del artículo sexto transitorio de 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 y el décimo quinto transitorio de 2019 en la Ley de Ingresos de la Federación, toda vez que existe una omisión legislativa por parte de la Cámara de Diputados, como la única de las dos cámaras del Congreso de la Unión que revisa y aprueba el Presupuesto de Egresos de la Federación, en razón que de la lectura pormenorizada que se realiza a dicha ley presupuestaria, desde el 2014 y hasta el 2019, se desprende que no existe una asignación específica, equivalente a la recaudación estimada que corresponda a la Federación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicable a bebidas saborizadas y a los alimentos con alto contenido calórico para que se destine a cumplir los fines extrafiscales que persigue así como a enviar los recursos públicos recaudados por estos conceptos a las políticas públicas y programas de salud pública consistentes en los programas de combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar al incremento en la cobertura de agua potable en zonas rurales, y dar bebederos con suministro continuo de agua potable en las escuelas públicas con mayor rezago educativo, por lo que afecta directamente a la población mexicana ya que no se combate, ni previene, ni se atiende a las enfermedades causadas por la ingesta de las bebidas saborizadas y de los alimentos con alto contenido calórico.

Pero, ¿qué es una *omisión legislativa*?, cuando hablamos de una omisión nos referimos a que existe una inactividad, un silencio o un no hacer de parte de la autoridad legislativa, la cual no concreta la creación de un acto normativo que deviene de un mandato constitucional, en palabras del Doctor César Astudillo, significa “*toda inercia o*

*silencio del legislador que deje de concretar un acto de producción normativa que le viene impuesto desde la Constitución.*²⁸¹

Es decir, hablar de omisión implica hablar de una abstención de hacer o de decir, dejar de hacer algo o no hacer lo que era debido o se tenía contemplado, hay una falta de hacer algo necesario o conveniente para la ejecución de una cosa o no haberla ejecutado, por lo que la omisión legislativa conlleva que el órgano legislativo facultado para crear y emitir las leyes no actúa como se esperaba, estamos hablando que el poder legislativo no emite una ley o la emite incompleta, pero la omisión legislativa se vuelve inconstitucional cuando el no actuar por parte del legislador conlleva una vulneración a la constitución, es decir, una *omisión legislativa* consiste en que el poder legislativo no legisla o legisla de manera incompleta teniendo un mandato constitucional o legal de hacerlo, creando así situaciones normativas contrarias a la constitución, por la falta de desarrollo normativo, por lo tanto, existe una omisión legislativa cuando:

- Hay una ausencia absoluta o total del desarrollo de una norma o de un precepto constitucional por parte del poder legislativo, es decir, no ha creado ninguna norma legislativa que desarrolle la norma constitucional;
- El legislador acata su deber de legislar, pero lo hace de manera deficiente o incompleta, vulnerando el principio de igualdad ante la ley, por ejemplo, olvidando deliberadamente ciertos sujetos o conjunto de sujetos en la legislación;
- Si la omisión por parte del legislador vulnera derechos fundamentales de las personas consagrados en la constitución; y
- Si la omisión del legislador vulnera algún otro precepto constitucional o principio tornándolo ineficaz en su aplicación.

Existen dos tipos de omisiones legislativas:

²⁸¹ Astudillo, César, “*La inconstitucionalidad por omisión legislativa en México*”, en Carbonell, Miguel (coord.), *En busca de las normas ausentes. Ensayos sobre la inconstitucionalidad por omisión*, 2ª. Ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 307.

- La *omisión absoluta o total*, cuando el legislador no desarrolla formal y materialmente la obligación que le es impuesta por norma dirigente, ya sea constitucional o legal, haciendo brillar su completa pasividad frente al mandato que no obedece. Este tipo de omisión es la que más lastima al ordenamiento jurídico, produciendo indefensión e inseguridad a los destinatarios de la norma inexistente, y que plantea mayores retos para su posible solución jurídica. La doctrina las identifica como *omisiones del legislador*.
- La *omisión relativa* consiste en la insuficiencia en el ámbito regulador de la norma; es decir, el legislador si acata su deber de legislar, pero lo hace de manera deficiente o incompleta, vulnerando, en la mayoría de los casos, el principio de igualdad ante la ley. La doctrina las identifica como *omisiones de la ley*.

En el caso en concreto del presente estudio, el Congreso de la Unión ha estado expidiendo las Leyes de Ingresos de la Federación de los ejercicios fiscales de 2014 a 2019, estableciendo en el cuerpo de dichos ordenamientos y en sus artículos transitorios, ya señalados anteriormente, lo siguiente:

- Que se percibirán ingresos provenientes del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en particular, por concepto del impuesto a Bebidas Saborizadas; y
- Que del monto estimado de recaudación que corresponda a la Federación, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, en los Presupuestos de Egresos de la Federación de los ejercicios fiscales de 2014 a 2019 respectivos, deberá preverse una asignación directa para destinarse a programas de combate a la desnutrición, a la atención y prevención de la obesidad y enfermedades crónico degenerativas relacionadas, así como al acceso al agua potable en zonas rurales, en escuelas y espacios públicos.

Posteriormente, se presentaron por parte del Ejecutivo Federal ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión las iniciativas con proyecto de Decreto de los Presupuestos de Egresos de la Federación para los ejercicios fiscales de 2014 a 2019, siendo dictaminadas y aprobadas a cabalidad por dicho órgano. Sin embargo, en estas

normas se omitió cumplir con el mandato establecido en las Leyes de Ingresos de la Federación respectivas descrito en el párrafo anterior.

Por lo que hubo una omisión legislativa por parte de la Cámara de Diputados de no prever en el Presupuesto de Egresos de la Federación para los ejercicios fiscales respectivos de 2014 a 2019 una asignación equivalente a la recaudación estimada que corresponda a la Federación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicable a bebidas saborizadas para destinarse a programas de combate a la desnutrición, a la atención y prevención de la obesidad y enfermedades crónico degenerativas relacionadas, así como el acceso al agua potable en zonas rurales, en escuelas y espacios públicos. Asimismo, fue omisa en incluir también la asignación equivalente aplicable a los alimentos con alto contenido calórico, ya que las enfermedades que produce son similares a las provocadas por el consumo de bebidas saborizadas, inclusive, cuando se reformó la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios fue el poder legislativo el que agrego el concepto de los alimentos con alto contenido calórico, por lo que sería racional también se asignen los recursos que se recauden por el consumo de estos productos.

En efecto, dicha omisión se configura, ya que los Presupuestos de Egresos de la Federación antes señalados no establecen de manera específica, no existe, una asignación particular equivalente a la recaudación estimada que corresponda a la Federación, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, por concepto del IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico, con lo que no se cumple de manera efectiva con el mandato de destino al gasto público.

Esta omisión legislativa es susceptible de declararse inconstitucional ya que se cumplen con los siguientes extremos:

- a) Exista un mandato normativo expreso (de la Constitución, de un tratado internacional o de una ley), luego de la declaración en la norma “programática”,

en la que se establece un derecho fundamental dotado de contenido y alcance, requiera de complementación “operativa” en las leyes o acciones conducentes;

El mandato normativo expreso es el de los artículos transitorios de las Leyes de Ingresos de la Federación de los ejercicios fiscales respectivos, que dan un sentido particular al principio del Destino al Gasto Público para los montos recaudados por el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicable a las bebidas saborizadas y los alimentos con alto contenido calórico, y que requiere, por tanto, de una complementación operativa en los Presupuestos de Egresos de la Federación correspondientes

b) Se configure la omisión del cumplimiento de tal obligación por parte del legislador o funcionario competente de cualquiera de los órganos públicos;

La omisión se configura por parte de la Cámara de Diputados, ya que en los Presupuestos de Egresos de la Federación para los ejercicios fiscales de 2014 a 2019 no prevé la asignación equivalente a la recaudación estimada que corresponda a la Federación, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, por concepto del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicable a las bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico, en términos de los primeros artículos de las Leyes de Ingresos para los ejercicios fiscales de 2014 a 2019, para destinarse a programas de combate a la desnutrición, a la atención y prevención de la obesidad y enfermedades crónico degenerativas relacionadas, así como al acceso al agua potable en zonas rurales, en escuelas y espacios públicos.

c) La omisión produzca la violación de un derecho o garantía.

La citada omisión produce una violación a la garantía de Destino al Gasto Público establecida en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, ya que no se cumple con lo establecido en las Leyes de Ingresos de la Federación para los ejercicios fiscales de 2014 a 2019, en particular, en sus artículos transitorios señalados en párrafos

anteriores, debido a que el destino especial en ellos contenidos no se reflejan en los Presupuestos de Egresos de la Federación para los citados ejercicios fiscales. Lo anterior, de conformidad con el criterio sostenido por la tesis aislada cuyo rubro es **INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISIÓN LEGISLATIVA. ELEMENTOS QUE DEBEN ACREDITARSE PARA SU CONFIGURACIÓN.**²⁸²

Ahora bien, es de importancia precisar que aunque a partir del ejercicio fiscal de 2020 y 2021, se derogaron los artículos transitorios de las Leyes de Ingresos de la Federación correspondientes, ello no quita que exista una violación del principio de Destino al Gasto Público, ya que no se sabe en dónde están o hacia dónde se destinan los recursos económicos recaudados por concepto del consumo de IEPS aplicable a bebidas saborizadas y a los alimentos con alto contenido calórico, por lo que sigue dejando en incertidumbre jurídica a los contribuyentes con el destino de esos recursos, por lo que haber derogado dichos transitorios no es una solución.

El principio o garantía de Destino al Gasto Público para que se cumpla a cabalidad debe de cumplir con las siguientes características para constatar su real y correcto ejercicio, a saber:

- *Legalidad*, en tanto que debe estar prescrito previamente a su ejercicio, en el Presupuesto de Egresos o, en su defecto, en una ley expedida con anterioridad por el Congreso correspondiente, característica que no se cumple ya que, no se contempló en el Presupuesto de Egresos la especificación directa de una asignación equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico como lo señala expresamente el artículo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico

²⁸² Tesis Aislada I.4º.A.24 K (10ª.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Reg. 2005186, Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo II, p. 1133.

degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en las escuelas públicas con mayor rezago educativo.

- *Honradez*, pues implica que no debe llevarse a cabo de manera abusiva, ni para un destino diverso al programado, característica que tampoco se cumple en este aspecto, toda vez que de manera abusiva ese recurso público recaudado en materia de IEPS de bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico no se destina al presupuesto programado y específico señalado en los artículos transitorios respectivos de la Ley de Ingresos consistente en destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en escuelas públicas con mayor rezago educativo, y en cambio, se destina al presupuesto corriente en donde no sabemos si se utilizó para su finalidad primigenia.
- *Eficiencia*, en el entendido de que las autoridades deben disponer de los medios que estimen convenientes para que el ejercicio del gasto público logre el fin para el cual se programó y destinó, en este caso, notoriamente se incumple esta característica, en razón de que, el Ejecutivo Federal y la Cámara de Diputados fueron omisas en disponer de los medios a su alcance para que el destino específico contemplado en los artículos sexto y décimo quinto transitorios de las leyes de ingresos a nivel federal logre el fin por el cual se creó, programó y por ende se destino en el ejercicio presupuestario respecto a un gasto público específico.
- *Eficacia*, ya que es indispensable contar con la capacidad suficiente para lograr las metas estimadas; esta característica no se observa, ya que al no especificarse en los Presupuesto de Egresos de la Federación de 2014-2019 el destino de los

recursos por asignación directa equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico como lo señala expresamente el artículo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación no se cuenta con la capacidad suficiente para cumplir con los programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en las escuelas públicas con mayor rezago educativo, por que no se cuentan con esos recursos económicos para ello.

- *Economía*, en el sentido de que el gasto público debe ejercerse recta y prudentemente, lo cual implica que los servidores públicos siempre deben buscar las mejores condiciones de contratación para el Estado; en este caso, notoriamente no se ejerce el gasto público de manera recta y prudente, ya que no se contempló en el Presupuesto de Egresos el destino de la asignación directa por recaudación de IEPS en bebida saborizadas y alto contenido calórico, como lo mandaban los artículos transitorios previos citados, mucho menos si no se cuenta con ese recurso público para la finalidad que se creó, no se pueden observar condiciones de contratación para el Estado en este rubro.
- *Transparencia*, para permitir hacer del conocimiento público el ejercicio del gasto público; esta característica es fundamental, y que se liga directamente con los derechos de los contribuyentes a tener una seguridad jurídica y certeza jurídica en el destino de sus impuestos, y que, se viola flagrantemente por el Estado, toda vez que al no haberse estipulado en los Presupuestos de Egresos de la Federación de 2014-2021 la especificación directa de una asignación equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico, como lo señalan expresamente los artículos transitorios

de las Ley de Ingresos de la Federación de 2014-2021 para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en las escuelas públicas con mayor rezago educativo, los contribuyentes no saben con exactitud a donde se dirigieron entonces esos recursos y en que se utilizaron, por lo se deja en incertidumbre jurídica a los contribuyentes respecto a este problema de salud pública que los aqueja y que afecta el interés público del Estado.²⁸³

Sin duda, al no haberse señalado en los Presupuestos de Egresos de la Federación de 2014 hasta 2019 esta asignación directa de recursos públicos con destino específico sustentado en un fin extrafiscal, señalada expresamente en los artículos sexto transitorio y décimo quinto transitorio respectivos, se incumple con el fin extrafiscal, pero sobre todo se incumple con la ley y con el principio constitucional del destino al gasto público de las contribuciones, dejando al arbitrio de la autoridad el destino de esos recursos, vulnerando los derechos de los contribuyentes en razón al debido destino y administración de sus impuestos, ya que no basta solamente en suponer que esos recursos se hayan destinado al presupuesto general ordinario del Estado y que se quiera dar entender que si se utilizaron en los programas de salud pública en general o en algunos puntos relacionados, cuando esos recursos tienen una asignación directa y va encaminada solamente a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en las escuelas públicas con mayor rezago educativo, por que no se cuentan con esos recursos económicos para ello, por lo que se puede concluir que en este caso, ni

²⁸³ Sentencia dictada por el Pleno de la SCJN en la Controversia Constitucional 21/2011 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 2015 [en línea], <https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5384731&fecha=09/03/2015>, [consulta: 10 de mayo de 2021].

siquiera valdría la pena que existieran estos artículos transitorios en las Leyes de Ingresos de la Federación, toda vez que fueron letra muerta por que nunca se acataron por las autoridades competentes del Estado, y nunca se vio reflejado en el gasto público de manera específica del presupuesto; sin embargo, tampoco podemos conformarnos con que se quiten estos artículos sin justificar de manera objetiva y razonable el destino de esos recursos públicos provenientes del IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico que cuentan con un fin extrafiscal bien delimitado para atender y prevenir el sobrepeso, la obesidad y enfermedades crónico degenerativas como la hipertensión arterial y la diabetes, como ocurrió a partir del año 2020.

En la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2020, el Titular del Ejecutivo Federal y la Cámara de Diputados omiten colocar este artículo transitorio mediante el cual se debía prever una asignación equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas y los alimentos con alto contenido calórico, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable a las escuelas públicas; esta omisión la hace sin justificación alguna, ya que, al leer la exposición de motivos de la iniciativa de Ley de Ingresos respectiva, no se encuentra en ningún momento por el Ejecutivo Federal, ni por la Cámara de Diputados en su dictamen una justificación objetiva y razonable para derogar ese artículo, por lo que en mi opinión, no soluciona de lleno el problema del destino de esos recursos públicos recaudados por esos conceptos de IEPS, ya que como contribuyentes seguiremos sin saber el destino exacto de esos recursos y si realmente se están dirigiendo a combatir y atender la obesidad, el sobrepeso y las enfermedades crónico degenerativas que producen como la hipertensión arterial y la diabetes, además si realmente se seguirán construyendo bebederos de calidad y dándoles mantenimiento, ya que en el sexenio anterior, como señaló Esteban Moctezuma, Secretario de

Educación Pública de este sexenio: *“El Programa Nacional de Bebederos Escolares, no dio los resultados anunciados como reducir la obesidad en los niños y adolescentes... Muchos de estos bebederos requerían de mantenimiento constante, no se llevó a cabo, muchos están inservibles...”* ²⁸⁴ Por tanto, considero que se seguirá violentando el derecho de todos los contribuyentes frente al correcto y debido destino de sus impuestos, afectándose así también el bien común, ya que no se sabrá si realmente se está financiando como debe ser y con las cantidades recaudadas específicamente a los programas de salud para atención y prevención del sobrepeso, la obesidad y las enfermedades crónico degenerativas como la hipertensión y la diabetes que tanto afectan a nuestra población y más tratándose de una emergencia epidemiológica nacional.

5.3.- La recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por concepto de Alimentos con Alto Contenido Calórico y Bebidas Saborizadas a 2021.

La recaudación en el IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico ha ido en aumento desde que el impuesto tuvo existencia en la vida jurídica del país a partir del primer ejercicio fiscal de 2014 y hasta el ejercicio fiscal de 2020, con sus debidas excepciones en alguno de los dos conceptos antes señalados; por lo que respecta a este ejercicio fiscal de 2021 aún no tenemos los datos exactos de su recaudación, por lo cual sólo podemos referirnos a la recaudación de los años anteriores.

Como bien señalaba parágrafos anteriores, la recaudación del IEPS por los conceptos de bebidas saborizadas y por alimentos con alto contenido calórico ha ido creciendo cada año entre un 14% y 19%, con un crecimiento general total de 2014 a 2019 de un 85%, precisando que en 2016, en 2017, en 2018, en 2019 y 2020 hubo menos recaudación de la planeada, la primera, cuarta y quinta en alimentos con alto

²⁸⁴ Fracasó el Programa Nacional de Bebederos Escolares SEP, publicado el 5 de febrero de 2020 [en línea], <<http://noticiasmexico.com.mx/principal/fracaso-el-programa-nacional-de-bebederos-escolares-sep/>>, [consulta: 21 de octubre de 2020].

contenido calórico, mientras que la segunda, tercera y cuarta, también, por bebidas saborizadas, estandarizándose una baja en la recaudación general por ambos conceptos en 2019, que esperamos siga con esa tendencia a la baja en los subsecuentes ejercicios fiscales, ya que en el ejercicio fiscal de 2020 sólo continuó a la baja la recaudación por concepto de alimentos con alto contenido calórico; por lo pronto, sí vemos una tendencia a la baja de la recaudación por concepto de IEPS en el rubro de alimentos con alto contenido calórico desde 2019, y por bebidas saborizadas en 2018 y 2019, destacando que el aumento en la recaudación por este concepto para 2020 fue mínimo, por lo que si se vuelve a repetir una baja en la recaudación para el actual ejercicio y posteriores, estamos en presencia de una posible inhibición del consumo de estos productos y por tanto el cumplimiento del fin extrafiscal del impuesto

Es importante también señalar que en cada ejercicio fiscal la recaudación ha variado mes con mes, es decir, han existido meses en los que la autoridad fiscal recaudó más dinero que en otros; a pesar de ello, vemos como la recaudación iba al alza cada año hasta disminuir en el año 2019 por ambos conceptos y en 2020 por alimentos con alto contenido calórico; sin duda alguna, la recaudación por ambos conceptos ha sido aleatoria, es decir, han existido ejercicios en donde uno de los conceptos disminuye en recaudación y el otro aumenta, el año 2020 no fue la excepción, aunque si es interesante observar que la recaudación de alimentos con alto contenido calórico va a la baja, si terminando el año 2021, la recaudación sigue a la baja, podemos interpretar que el fin extrafiscal se esta cumpliendo a cabalidad por ese concepto, ahora bien, en materia de bebidas saborizadas considero que aunque tuvo un aumento mínimo en la recaudación esta adquiriendo una tendencia a la baja, por lo que si mi interpretación es correcta, para los subsecuentes ejercicios fiscales ira a la baja también; para comprender como ha sido el proceso de la recaudación de ambos conceptos por IEPS, de una forma amplia, concreta y muy entendible mostramos las siguientes tablas y gráficas:

- Recaudación de IEPS por bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico de febrero hasta diciembre de 2014.

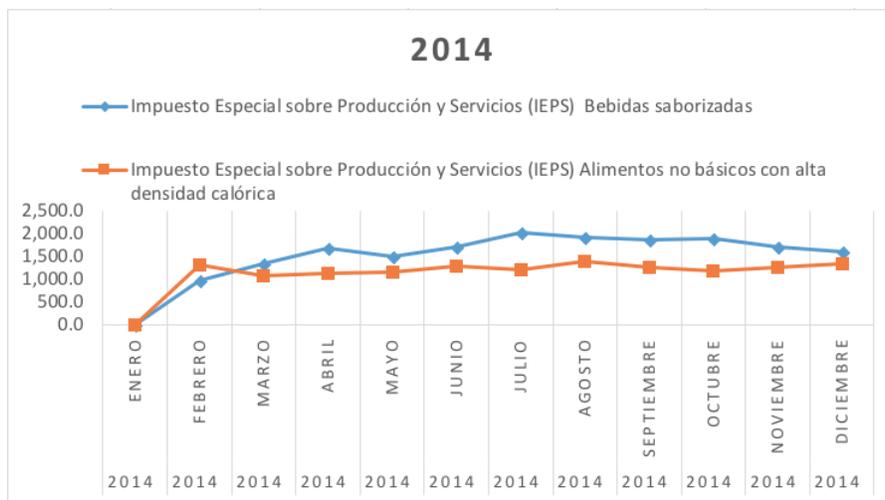
Tabla 5

Ingresos por impuesto (Millones de pesos)

Año	Mes	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	
		Bebidas saborizadas	Alimentos no básicos con alta densidad calórica
2014	Enero	0.0	0.0
2014	Febrero	980.7	1,321.9
2014	Marzo	1,341.9	1,081.2
2014	Abril	1,700.7	1,139.7
2014	Mayo	1,500.1	1,176.0
2014	Junio	1,708.3	1,295.6
2014	Julio	2,020.8	1,217.9
2014	Agosto	1,926.4	1,393.4
2014	Septiembre	1,886.6	1,257.9
2014	Octubre	1,890.7	1,187.4
2014	Noviembre	1,716.4	1,259.5
2014	Diciembre	1,607.0	1,335.6
		18,279.7	13,666.1

Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

Gráfica 4



Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

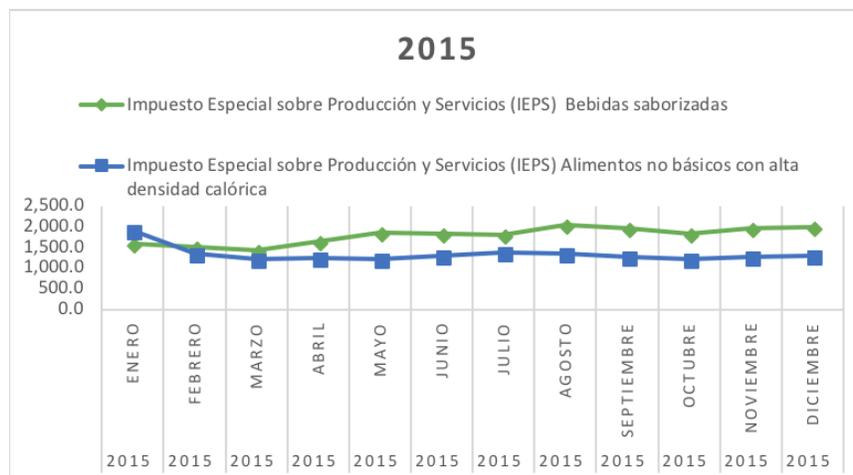
- Recaudación de IEPS por bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico de enero hasta diciembre de 2015.

Tabla 6

Año	Mes	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	
		Bebidas saborizadas	Alimentos no básicos con alta
2015	Enero	1,594.8	1,892.9
2015	Febrero	1,497.9	1,343.5
2015	Marzo	1,422.7	1,202.0
2015	Abril	1,646.8	1,228.6
2015	Mayo	1,838.4	1,205.7
2015	Junio	1,824.9	1,289.3
2015	Julio	1,808.9	1,383.0
2015	Agosto	2,033.9	1,343.8
2015	Septiembre	1,969.0	1,265.6
2015	Octubre	1,822.3	1,203.6
2015	Noviembre	1,959.2	1,276.1
2015	Diciembre	1,973.0	1,292.1
		21,391.9	15,926.2

Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

Gráfica 5



Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

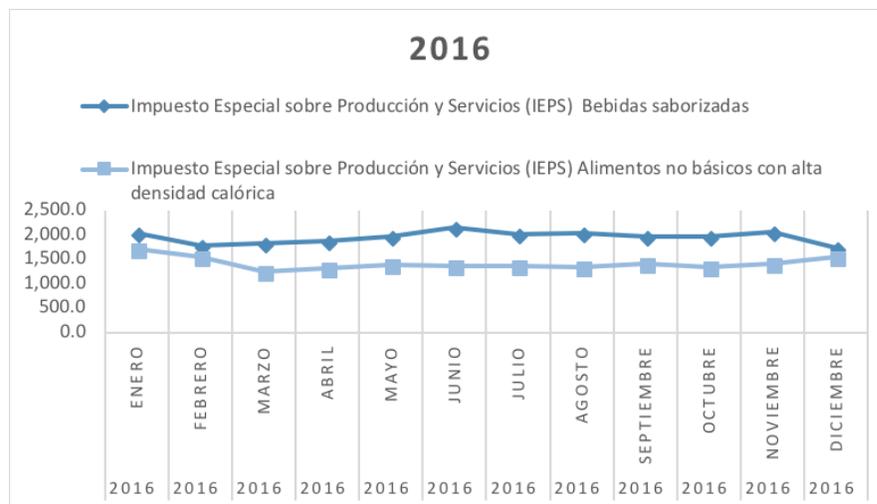
- Recaudación de IEPS por bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico de enero hasta diciembre de 2016.

Tabla 7

Año	Mes	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	
		Bebidas saborizadas	Alimentos no básicos con alta densidad calórica
2016	Enero	2,034.7	1,695.6
2016	Febrero	1,782.3	1,546.8
2016	Marzo	1,814.4	1,232.3
2016	Abril	1,871.2	1,315.8
2016	Mayo	1,952.9	1,389.3
2016	Junio	2,158.7	1,354.7
2016	Julio	2,008.2	1,370.4
2016	Agosto	2,041.2	1,346.1
2016	Septiembre	1,956.5	1,400.4
2016	Octubre	1,951.5	1,339.3
2016	Noviembre	2,050.0	1,403.8
2016	Diciembre	1,727.2	1,535.0
		23,348.7	16,929.5

Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

Gráfica 6



Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

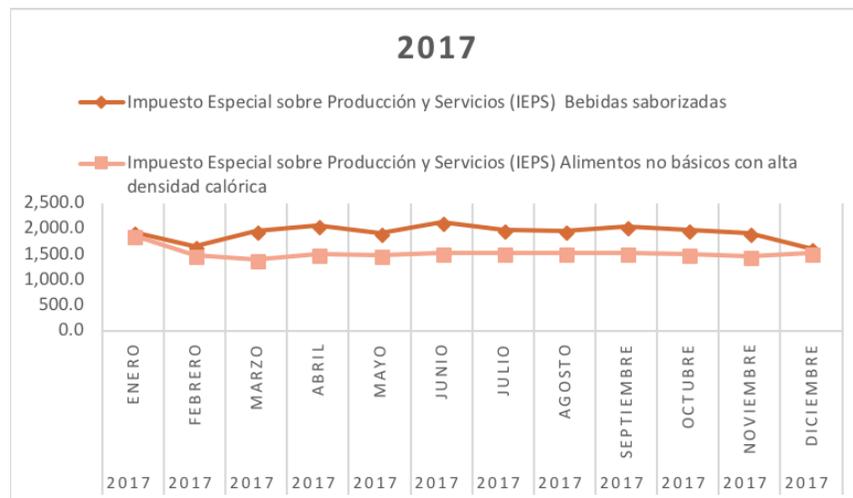
- Recaudación de IEPS por bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico de enero hasta diciembre de 2017.

Tabla 8

Año	Mes	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	
		Bebidas saborizadas	Alimentos no básicos con alta densidad calórica
2017	Enero	1,938.0	1,873.7
2017	Febrero	1,663.5	1,488.5
2017	Marzo	1,949.6	1,400.9
2017	Abril	2,056.3	1,505.7
2017	Mayo	1,922.3	1,480.7
2017	Junio	2,125.9	1,533.5
2017	Julio	1,979.1	1,521.3
2017	Agosto	1,964.8	1,515.6
2017	Septiembre	2,044.7	1,516.4
2017	Octubre	1,988.0	1,507.3
2017	Noviembre	1,923.8	1,460.6
2017	Diciembre	1,606.8	1,535.0
		23,162.9	18,339.4

Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

Gráfica 7



Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

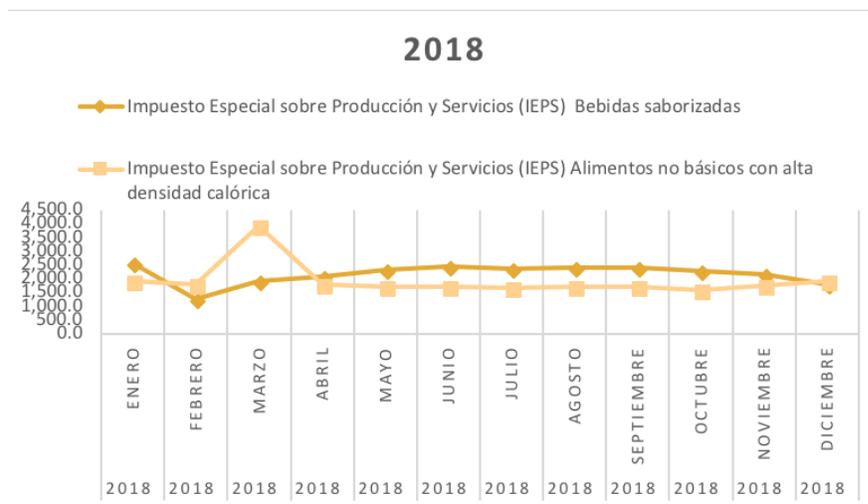
- Recaudación de IEPS por bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico de enero hasta diciembre de 2018.

Tabla 9

Año	Mes	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	
		Bebidas saborizadas	Alimentos no básicos con alta densidad calórica
2018	Enero	2,571.3	1,911.2
2018	Febrero	1,233.9	1,780.2
2018	Marzo	1,904.3	3,911.2
2018	Abril	2,060.1	1,774.8
2018	Mayo	2,325.6	1,702.4
2018	Junio	2,430.1	1,702.9
2018	Julio	2,346.8	1,674.9
2018	Agosto	2,413.2	1,685.9
2018	Septiembre	2,418.4	1,700.5
2018	Octubre	2,264.7	1,579.9
2018	Noviembre	2,170.3	1,764.6
2018	Diciembre	1,769.4	1,923.4
		25,908.2	23,112.0

Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

Gráfica 8



Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

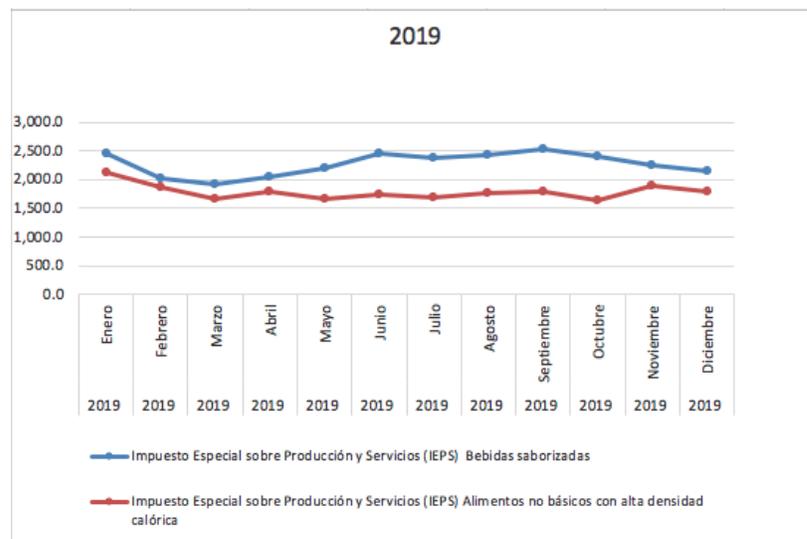
- Recaudación de IEPS por bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico de enero hasta diciembre 2019.

Tabla 10

Año	Mes	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	
		Bebidas saborizadas	Alimentos no básicos con alta densidad calórica
2019	Enero	2,457.7	2,113.6
2019	Febrero	2,027.7	1,874.8
2019	Marzo	1,916.3	1,673.2
2019	Abril	2,047.1	1,789.1
2019	Mayo	2,189.2	1,666.1
2019	Junio	2,467.2	1,741.4
2019	Julio	2,375.3	1,679.5
2019	Agosto	2,430.5	1,774.3
2019	Septiembre	2,523.4	1,793.3
2019	Octubre	2,410.5	1,641.6
2019	Noviembre	2,242.6	1,884.0
2019	Diciembre	2,152.5	1,791.25
		27,240.1	21,422.2

Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

Gráfica 9



Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

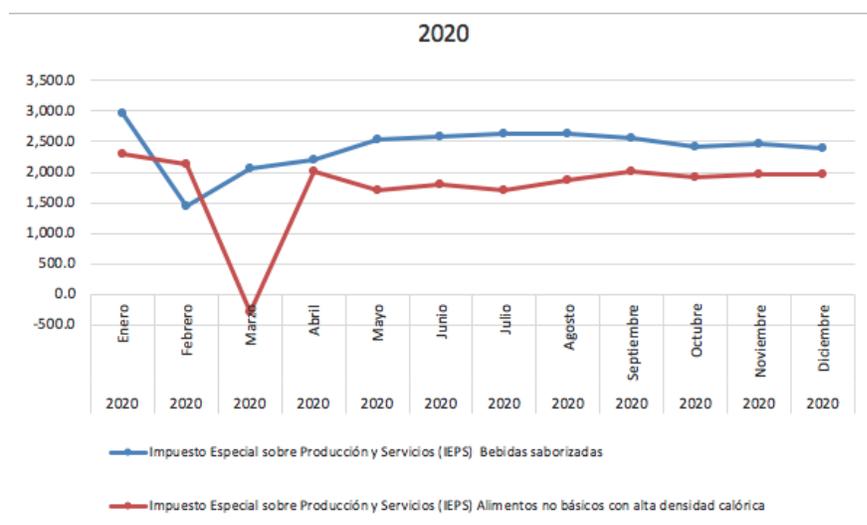
- Recaudación de IEPS por bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico de enero hasta diciembre 2020.

Tabla 11

Año	Mes	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	
		Bebidas saborizadas	Alimentos no básicos con alta densidad calórica
2020	Enero	2,958.6	2,291.2
2020	Febrero	1,431.5	2,135.6
2020	Marzo	2,071.2	-296.8
2020	Abril	2,200.1	2,008.4
2020	Mayo	2,535.5	1,696.2
2020	Junio	2,578.1	1,800.4
2020	Julio	2,627.6	1,696.2
2020	Agosto	2,625.4	1,860.7
2020	Septiembre	2,563.9	2,020.1
2020	Octubre	2,416.7	1,920.9
2020	Noviembre	2,473.2	1,961.9
2020	Diciembre	2,402.2	1,954.5
		28,884	21,049.4

Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

Gráfica 10



Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

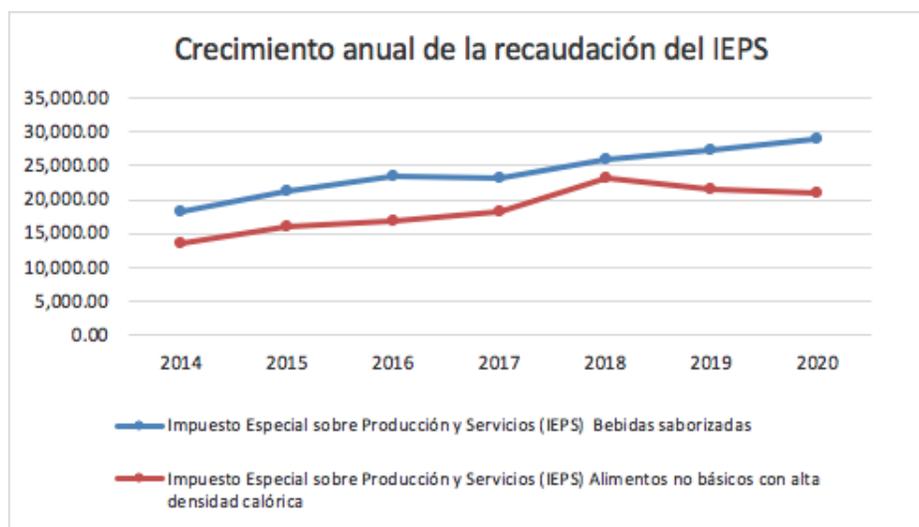
- Crecimiento de la recaudación anual del IEPS del ejercicio fiscal de enero de 2014 al ejercicio fiscal de diciembre de 2020.

Tabla 12

	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	
	Bebidas saborizadas	Alimentos no básicos con alta densidad calórica
2014	18,279.67	13,666.10
2015	21,391.91	15,926.19
2016	23,348.72	16,929.52
2017	23,162.89	18,339.36
2018	25,908.20	23,112.01
2019	27,240.05	21,422.15
2020	28,883.00	21,049.00

Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

Gráfica 11



Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública de la Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la SHCP.

En conclusión, la recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico, a lo largo de estos ejercicios fiscales (2014-2020) tuvo una tendencia al alza, tanto así que las cantidades que buscaba recaudar el Estado eran cada vez más altas; sin embargo, es hasta 2018 sólo en bebidas saborizadas y en 2019 para ambos conceptos que observamos una disminución en la recaudación que pretendía obtener el Estado originariamente, repitiéndose para el año 2020 que sólo hubiera una baja nuevamente en la recaudación ahora por el concepto de alimentos con alto contenido calórico, siendo un aumento mínimo en la recaudación para este mismo año por concepto de bebidas saborizadas, que en lo personal, considero que puede bajar para el siguiente año, pero tendríamos que esperar a los siguientes ejercicios; por lo que posiblemente estamos a la baja en estos consumos para este año 2021 y subsecuentes, lo que nos muestra que el fin extrafiscal de este impuesto consistente en inhibir el consumo de estos productos que ocasionan sobrepeso, obesidad y enfermedades no transmisibles crónico degenerativas como lo es la hipertensión arterial y diabetes, se esta cumpliendo en parte; al fin y al cabo, lo que se busca es que no se recaude, el problema es que no se esta cumpliendo del todo la segunda finalidad extrafiscal consistente en que si el Estado recauda, aunque sea menos, este recurso se destine a los programas de salud pública para la atención y prevención de estas enfermedades; aunque con profunda tristeza nos demos cuenta que aunque disminuya la recaudación sigue utilizándose con un fin netamente recaudatorio como cualquier impuesto ordinario, rompiendo el esquema extrafiscal.

5.4.- Presupuesto Público y recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en Alimentos con Alto Contenido Calórico y Bebidas Saborizadas a la luz del destino al Gasto Público.

El *Presupuesto Público* es el conjunto de todas aquellas erogaciones que el Estado busca realizar con el producto de la recaudación de sus ingresos para satisfacer las necesidades colectivas y públicas de la población, destinándolas a un fin general, pero también a un fin específico o individual siempre que se justifique de manera objetiva y razonable, pero en todo momento se beneficie a la colectividad; comúnmente se les

denomina a estas erogaciones *gastos públicos* y se plasman en un documento con carácter de ley llamado *Presupuesto de Egresos de la Federación*.

El gasto público, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de *gasto público* estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.²⁸⁵

El Presupuesto de Egresos de la Federación es un acto legislativo, que contienen todos los gastos públicos que el Estado planea realizar para el cumplimiento de sus fines y para la satisfacción de las necesidades de la población en un ejercicio fiscal determinado; como tiene el carácter de una ley se debe someter al proceso legislativo ordinario, es decir, el Titular del Ejecutivo Federal, a través del Titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, presenta ante la Cámara de Diputados, dentro del paquete económico del ejercicio fiscal en el que vaya a surtir sus efectos, la Iniciativa con Proyecto de Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el 8 de septiembre, debiendo aprobarse a más tardar el 15 de noviembre por la Cámara de Diputados (Artículo 74, fracción IV, segundo párrafo de la CPEUM),²⁸⁶ recordemos que esta es una facultad exclusiva de dicha cámara; una vez aprobado se emite al Titular del

²⁸⁵ Tesis Aislada 2ª. IX/2005, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Reg. 179575, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 605.

²⁸⁶ **Artículo 74.-** Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

IV.- Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

...

(Énfasis añadido)

Ejecutivo Federal para su promulgación y publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Como bien señalamos, por primera vez se manifiesta a la vida jurídica la existencia del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico a partir del 1º de enero de 2014, así como por primera vez el Estado Mexicano planea obtener ciertos recursos públicos por estos dos conceptos como bien se plasmó en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014, por lo que también, se supone, se tenía ya un Presupuesto de Egresos en el cual, por primera vez se destinarían esos recursos obtenidos por los dos conceptos de IEPS recién creados, con la especial y expresa señalización que se debían destinar al combate a la desnutrición, la atención y prevención de la obesidad, el sobrepeso y las enfermedades crónico degenerativas como la hipertensión y la diabetes, así como al establecimiento de bebederos para las escuelas públicas con mayor rezago educativo.

Es así que con fecha de 8 de septiembre de 2014, el Ejecutivo Federal presentó ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión la Iniciativa con Proyecto de Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014, misma que se dictaminó y aprobó por la misma cámara el 13 de noviembre de 2013, publicándose en el Diario Oficial de la Federación el 3 de diciembre de 2013 y entró en vigor a partir del 1º de enero de 2014; lamentablemente se omitió cumplir con el mandato establecido en la Ley de Ingresos de la Federación en su artículo sexto transitorio, así como también omitió el Ejecutivo Federal y la Cámara de Diputados señalar en ese artículo sexto transitorio a los alimentos con alto contenido calórico y no solamente a las bebidas saborizadas. Estas omisiones se seguirían repitiendo en cada ejercicio fiscal subsecuente hasta 2019, y considero que hasta 2020y 2021, porque, aunque ya no este ese mandato transitorio expreso en la Ley de Ingresos para estos ejercicios fiscales, se sigue desconociendo el destino de dichos recursos en el Presupuesto de Egresos. Para un mayor estudio se analizan los Presupuestos de Egresos de la Federación de los ejercicios fiscales de 2014 a 2021, para conocer las únicas referencias a programas de combate a la obesidad y a enfermedades vinculadas al tema:

Tabla 12

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2014

ANEXO 12. EROGACIONES PARA LA IGUALDAD ENTRE MUJERES Y HOMBRES (pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención contra la obesidad \$ 312,120,136.00

Promoción de la salud, prevención y control de enfermedades crónico degenerativas y transmisibles y lesiones \$ 6,047,396.00

ANEXO 17. RECURSOS PARA LA ATENCIÓN DE NIÑAS, NIÑOS Y ADOLESCENTES (pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención contra la obesidad \$ 14,000,000.00

Promoción de la salud, prevención y control de enfermedades crónico degenerativas y transmisibles y lesiones \$ 92,929,418.00

ANEXO 18. ACCIONES PARA LA PREVENCIÓN DEL DELITO, COMBATE A LAS ADICCIONES, RESCATE DE ESPACIOS PÚBLICOS Y PROMOCIÓN DE PROYECTOS PRODUCTIVOS (Pesos)

Ramo 12 Salud

Promoción de la salud, prevención y control de enfermedades crónico degenerativas y transmisibles y lesiones \$ 2,958,519.00

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2015

ANEXO 13. EROGACIONES PARA LA IGUALDAD ENTRE MUJERES Y HOMBRES (pesos)

Ramo 12 Salud

Promoción de la salud, prevención y control de enfermedades crónicas no transmisibles, enfermedades transmisibles y lesiones \$ 6,047,396.00

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes \$ 323,732,221.00

ANEXO 18. RECURSOS PARA LA ATENCIÓN DE NIÑAS, NIÑOS Y ADOLESCENTES (pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes \$ 14,000,000.00

Promoción de la salud, prevención y control de enfermedades crónicas no transmisibles, enfermedades transmisibles y lesiones \$ 86,038,278.00

ANEXO 19. ACCIONES PARA LA PREVENCIÓN DEL DELITO, COMBATE A LAS ADICCIONES, RESCATE DE ESPACIOS PÚBLICOS Y PROMOCIÓN DE PROYECTOS PRODUCTIVOS (Pesos)

Ramo 12 Salud

Promoción de la salud, prevención y control de enfermedades crónicas no transmisibles, enfermedades transmisibles y lesiones \$ 13,205,808.00

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2016

ANEXO 13 EROGACIONES PARA LA IGUALDAD ENTRE MUJERES Y HOMBRES (pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes	\$ 338,168,083.00
Prevención y control de enfermedades	\$ 3,000,000.00

ANEXO 18. RECURSOS PARA LA ATENCIÓN DE NIÑAS, NIÑOS Y ADOLESCENTES (pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes	\$ 14,000,000.00
--	------------------

ANEXO 19. ACCIONES PARA LA PREVENCIÓN DEL DELITO, COMBATE A LAS ADICCIONES, RESCATE DE ESPACIOS PÚBLICOS Y PROMOCIÓN DE PROYECTOS PRODUCTIVOS (Pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes	\$ 1,903,982.00
Prevención y control de enfermedades	\$ 21,378,732.00

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2017

ANEXO 13. EROGACIONES PARA LA IGUALDAD ENTRE MUJERES Y HOMBRES (pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes	\$ 338,168,083.00
Prevención y control de enfermedades	\$ 5,000,001.00

ANEXO 18. RECURSOS PARA LA ATENCIÓN DE NIÑAS, NIÑOS Y ADOLESCENTES (pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes	\$ 14,000,000.00
--	------------------

ANEXO 19. ACCIONES PARA LA PREVENCIÓN DEL DELITO, COMBATE A LAS ADICCIONES, RESCATE DE ESPACIOS PÚBLICOS Y PROMOCIÓN DE PROYECTOS PRODUCTIVOS (Pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes	\$ 1,500,000.00
Prevención y control de enfermedades	\$ 12,667,250.00

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2018

ANEXO 13. EROGACIONES PARA LA IGUALDAD ENTRE MUJERES Y HOMBRES (pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes	\$ 395,420,982.00
Prevención y Control de Enfermedades	\$ 4,859,261.00

ANEXO 18. RECURSOS PARA LA ATENCIÓN DE NIÑAS, NIÑOS Y ADOLESCENTES (Pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes \$ 19,051,482.00

ANEXO 19. ACCIONES PARA LA PREVENCIÓN DEL DELITO, COMBATE A LAS ADICCIONES, RESCATE DE ESPACIOS PÚBLICOS Y PROMOCIÓN DE PROYECTOS PRODUCTIVOS (pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes \$ 1,500,000.00

Prevención y Control de Enfermedades \$ 12,259,594.00

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2019

ANEXO 13. EROGACIONES PARA LA IGUALDAD ENTRE MUJERES Y HOMBRES (pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y control de enfermedades \$ 4,344,016.00

ANEXO 19. ACCIONES PARA LA PREVENCIÓN DEL DELITO, COMBATE A LAS ADICCIONES, RESCATE DE ESPACIOS PÚBLICOS Y PROMOCIÓN DE PROYECTOS PRODUCTIVOS (Pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y control de enfermedades \$ 15,031,285.00

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2020

ANEXO 13. EROGACIONES PARA LA IGUALDAD ENTRE MUJERES Y HOMBRES (pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y control de enfermedades \$ 4,344,016.00

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes \$ 389,154,505.00

ANEXO 18. RECURSOS PARA LA ATENCIÓN DE NIÑAS, NIÑOS Y ADOLESCENTES (Pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes \$ 30,720,000.00

ANEXO 19. ACCIONES PARA LA PREVENCIÓN DEL DELITO, COMBATE A LAS ADICCIONES, RESCATE DE ESPACIOS PÚBLICOS Y PROMOCIÓN DE PROYECTOS PRODUCTIVOS (Pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y control de enfermedades \$ 14,013,398.00

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2021

ANEXO 13. EROGACIONES PARA LA IGUALDAD ENTRE MUJERES Y HOMBRES (pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y control de enfermedades \$ 4,835,657.00

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes \$ 400,519,282.00

ANEXO 18. RECURSOS PARA LA ATENCIÓN DE NIÑAS, NIÑOS Y ADOLESCENTES (Pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y Control de Sobrepeso, Obesidad y Diabetes	\$ 29,455,528.00
--	------------------

ANEXO 19. ACCIONES PARA LA PREVENCIÓN DEL DELITO, COMBATE A LAS ADICCIONES, RESCATE DE ESPACIOS PÚBLICOS Y PROMOCIÓN DE PROYECTOS PRODUCTIVOS (Pesos)

Ramo 12 Salud

Prevención y control de enfermedades	\$ 32,451,661.00
--------------------------------------	------------------

Fuente: Elaboración propia con base en los datos de los Presupuestos de Egresos de la Federación de los ejercicios fiscales desde 2014 hasta 2021.

La Cámara de Diputados al aprobar los Presupuestos de Egresos de la Federación correspondientes a los ejercicios fiscales de 2014 a 2019 violenta el principio constitucional en materia tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna consistente en la garantía de Destino al Gasto Público, el cual debe cumplirse en su integridad por todas las leyes de carácter tributario federales o estatales en virtud del principio de supremacía constitucional, esta violación se realiza al no acatar lo dispuesto en el artículo sexto transitorio de las Leyes de Ingresos de la Federación de los ejercicios fiscales de 2014 a 2018 y en el artículo décimo quinto transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio fiscal de 2019.

En efecto, se configura esta omisión legislativa por parte de la Cámara de Diputados, ya que en los Presupuestos de Egresos de la Federación para los ejercicios fiscales de 2014 a 2019 no establecen de manera específica una asignación directa y particular equivalente a la recaudación estimada que corresponda a la Federación, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, por el concepto de impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas, y también entender que deberían haberse referido también a los alimentos con alto contenido calórico, en términos del artículo primero de las Leyes de Ingresos de la Federación para los ejercicios fiscales de 2014 a 2019, con lo que no se cumple de manera efectiva con el mandato de destino al gasto público referido.

Recordemos que, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política, para que un impuesto sea válido constitucionalmente se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Sirve de apoyo la tesis de jurisprudencia cuyo rubro señala lo siguiente **IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.**²⁸⁷

Ahora bien, en términos de los artículos transitorios multicitados anteriormente y de conformidad con el artículo 1º de las Leyes de Ingresos de las Federaciones correspondientes, el monto real de recaudación por el IEPS en bebidas saborizadas y, aunque se omitió en la redacción, también deben contemplarse los alimentos con alto contenido calórico que correspondan a la Federación, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas (por lo que no se violenta la autonomía financiera de las entidades federativas), se debían destinar y asignar especialmente, por parte de la Cámara de Diputados, en los Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes, para destinarse a programas de combate a la desnutrición, a la atención y prevención de la obesidad y enfermedades crónico degenerativas relacionadas, así como al acceso al agua potable en zonas rurales, en escuelas públicas con mayor rezago educativo y espacios públicos; sin embargo, lamentablemente no se cumplió el citado mandato en los Presupuestos de Egresos de la Federación para los ejercicios fiscales de 2014 a 2019, ya que no existió una asignación que expresamente señalara una cantidad como la que ordenan las Leyes de Ingresos para dichos programas.

Podemos corroborar lo anterior de la simple lectura que se dé a los multicitados Presupuestos señalados e identificados en la Tabla 12, de donde se pueden desprender las únicas referencias a programas de combate a la obesidad, sobrepeso, diabetes y

²⁸⁷ Tesis de Jurisprudencia del Pleno, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Reg. 232308, Volumen 187-192, Primera Parte, p. 111.

enfermedades no transmisibles, en sus respectivos anexos y rubros, con las cantidades que se destinaron para ellos y que si los comparamos con las cantidades reales por recaudación de IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico, plasmadas en los artículos primeros de las Leyes de Ingresos respectivas, visibles en la Tabla 4, podemos apreciar que no cuadran y que existe aun mucha diferencia, en donde sobra el recurso público, y si con ello le sumamos que no aparecen anexos ni ramo alguno en el que se destine para bebederos y acceso de agua potable en zonas rurales, en escuelas y espacios públicos, concluimos flagrantemente esta violación a los principios de destino al gasto público, de seguridad jurídica y certeza jurídica de los contribuyentes y un incumplimiento al fin extrafiscal del impuesto.

Por lo que hace al Presupuesto de Egresos de la Federación del Ejercicio Fiscal de 2020, considero que también hay una omisión de la Cámara de Diputados, toda vez que el sólo retirar el artículo de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2020 no soluciona el problema, si bien es cierto, que han sido omisos en acatar el mandato expreso de los ejercicios fiscales anteriores respecto de dichos artículos transitorios para destinar los recursos de la Federación generados por la recaudación de IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico para programas de combate a la desnutrición, a la atención y prevención de la obesidad y enfermedades crónico degenerativas, como la hipertensión arterial y la diabetes, así como al acceso de agua potable y bebederos en zonas rurales, en escuelas y espacios públicos, y que pudiéramos pensar que si no se cumple, no tendría razón de seguir existiendo en la Ley de Ingresos ese artículo transitorio, no es menos cierto, que en la realidad, al quitar el artículo transitorio sin una justificación objetiva y razonable por parte del Ejecutivo Federal o por la Cámara de Diputados no soluciona el problema sino que lo agrava por que aún así, no se demuestra claramente en el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2020 el destino debido y correcto de esos recursos públicos federales y que realmente se estén destinando al combate a la desnutrición, a la atención y prevención de la obesidad y enfermedades crónico degenerativas relacionadas, así como al acceso de agua potable en zonas rurales, en escuelas y espacios públicos, ya que sigue sin existir la asignación de manera expresa y bien señalada en alguno de los

ramos del Presupuesto, y más aún, si ya no existe el mandato de referencia expreso del artículo transitorio de la Ley de Ingresos. Lo mismo ocurre para este ejercicio fiscal de 2021.

Finalmente es importante señalar que esta omisión legislativa puede declararse inconstitucional, ya que cumple con los elementos que la SCJN ha determinado que deben acreditarse y los cuales son:

- a) Que exista un mandato normativo expreso (de la Constitución, de un tratado internacional o de una ley), luego de la declaración en la norma “programática”, en la que se establece un derecho fundamental dotado de contenido y alcance, requiera de complementación “operativa” en las leyes o acciones conducentes;

En el caso concreto se cumple a cabalidad, en razón de que en las Leyes de Ingresos de la Federación de los Ejercicios Fiscales de 2014 a 2019 contemplaba un mandato expreso, para darle un sentido particular al principio constitucional de Destino al Gasto Público de un impuesto con fin extrafiscal para los montos recaudados por el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicable a bebidas saborizadas y a los alimentos con alto contenido calórico, aunque lo haya omitido también el Titular del Ejecutivo Federal y la Cámara de Diputados, además que se requería, por tanto, de una complementación operativa en los Presupuestos de Egresos de la Federación para los Ejercicios Fiscales de 2014 a 2019.

- b) Se configure la omisión del cumplimiento de tal obligación por parte del legislador o funcionario competente de cualquiera de los órganos públicos;

También tiene aplicación en el caso en concreto, ya que se configura la omisión por parte de la Cámara de Diputados, en el sentido que en los Presupuestos de Egresos de la Federación para los ejercicios fiscales de 2014 a 2021 no prevé una asignación equivalente a la recaudación estimada que

corresponda a la Federación, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, por concepto del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicable a las bebidas saborizadas y omita contemplar también a los alimentos con alto contenido calórico, en términos del artículo 1º de las Leyes de Ingresos de la Federación para los Ejercicios Fiscales de 2014 a 2021, para destinarse a programas de combate a la desnutrición, a la atención y prevención de la obesidad y enfermedades crónico degenerativas relacionadas, así como al acceso de agua potable en zonas rurales, bebederos en las escuelas con mayor rezago y en espacios públicos. No pueden considerarse que con los anexos de los Presupuestos señalados en la Tabla 12 se cumpla con dicho mandato expreso señalado en las Leyes de Ingresos.

c) La omisión produzca la violación de un derecho o garantía:

Esta omisión viola el principio constitucional en materia tributaria de Destino al Gasto Público, y no sólo ese, sino también los principios de seguridad jurídica y de certidumbre jurídica que todo contribuyente tiene de saber en que se destinan y usan sus impuestos, además de que se destinen realmente a lo que es, en este caso, a cumplir un fin extrafiscal que protege el Derecho Humano a la Salud y que no se cumple con lo establecido en las Leyes de Ingresos de la Federación para los Ejercicios Fiscales de 2014 a 2018, en sus artículos sextos transitorios, en el Ejercicio Fiscal de 2019 en su artículo décimo sexto transitorio y en los Ejercicios Fiscales de 2020 y 2021 de manera implícita, toda vez que sigue existiendo esta omisión legislativa en la práctica jurídica y en la técnica jurídica.

Además, estoy de acuerdo con el Maestro Juvenal Lobato Díaz, ya que en el caso en concreto, estamos en presencia de una *omisión de la ley*, esto es una *omisión parcial o relativa*, ya que el legislador si bien actuó legislando los Presupuestos de Egresos de la Federación para los Ejercicios Fiscal de 2014 a 2021 y destinando al gasto público las

contribuciones establecidas en las Leyes de Ingresos, lo hizo de manera incompleta o deficiente, ejerciendo su competencia de manera parcial, ya que no cumplió con el mandato contenido en los artículos transitorios de éstas últimas, aclarando que para 2020, sin justificación objetiva y razonable, retiró el artículo transitorio y continuó con la omisión de una asignación de esos recursos clara y directa en el Presupuesto para este ejercicio fiscal; lo que se repite para el 2021.²⁸⁸

Finalmente, es de vital importancia comprender el funcionamiento de la actividad financiera del Estado, y comprender así, de lo general a lo particular el funcionamiento de las contribuciones en nuestro país, abarcando dos temas fundamentales y que poco se abarcan en esta bella materia, la naturaleza de los impuestos indirectos y la aplicación y la razón de ser de los impuestos con fines extrafiscales, para terminar con el análisis de la aplicación de ambos temas en la práctica jurídica en relación con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en bebidas saborizadas y los alimentos con alto contenido calórico, que es un impuesto que abarca dos conceptos muy importantes y loables que van encaminados a proponer una tarea admirable, resolver un problema de salud pública que nos afecta a todos los mexicanos, hombres y mujeres de esta bella tierra, que es la mala nutrición, el sobrepeso, la obesidad y las enfermedades no transmisibles crónicas degenerativas como la hipertensión arterial y la diabetes, que siguen en aumento y han cobrado miles de vidas cada año, de ahí la importancia de analizar este tema, por que no se puede permitir que nuestros recursos públicos que se llenan con el pago de nuestros impuestos no se destinen a lo verdaderamente importante, el bien común, el bien de todos nosotros, nuestra salud, y se deje al arbitrio de unos cuantos el cómo se vayan a repartir, recordemos que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les manda, y muchas veces no lo hacen, como vimos en el caso de los artículos transitorios de las Leyes de Ingresos de los Ejercicios Fiscales de 2014 a 2019, y el caso especial de la Ley de Ingresos de la Federación del Ejercicio Fiscal de 2020 en que se omitió por la Cámara de Diputados darles una asignación directa

²⁸⁸ Lobato Díaz, Juvenal, Amparo Indirecto por Omisión Legislativa 230/2014, Juzgado de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, hoy Ciudad de México.

a esos recursos en los Presupuestos de Egresos correspondientes, problemática que se repite para el año 2021.

No perdamos el contexto de que el derecho se crea y se transforma mediante las propuestas y el debate de las ideas; el dinamismo del derecho y el aprendizaje, se llevan de la mano con la reflexión, la crítica constructiva y la bravura de proponer temas que se consideren necesarios e importantes.

*Trabajemos por un mejor derecho tributario,
protector y garante de la vida digna de los contribuyentes.*

Juan Antonio Negrete Zaragoza

CONCLUSIONES

1. La actividad financiera del Estado consiste en un conjunto de acciones para allegarse de los ingresos económicos necesarios, administrarlos y gestionarlos con la finalidad de erogarlos a un destino específico, a través de los gastos públicos; y que permite contar con los recursos necesarios para financiar todos los programas y políticas públicas del gobierno para dar cumplimiento a sus fines y atender las necesidades de la sociedad, resolver los problemas de interés público y brindar servicios públicos de “calidad”; esto a través de la obtención de recursos públicos, que en su mayoría se constituyen por el pago de las contribuciones, la administración de los mismos y finalmente en el destino de esos recursos públicos su aplicación en el presupuesto público; sin embargo, considero que no hay un verdadero control del manejo y destino de los recursos, ya que al final de todo ejercicio fiscal no tenemos certeza en que se utilizaron los recursos públicos por parte del Estado y si realmente se destinaron a los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación, por lo que debería establecerse la obligación que después de la revisión de la Cuenta Pública que haga la Cámara de Diputados a través de la Auditoría Superior de la Federación, se publique abiertamente de manera concreta y sencilla para conocimiento de toda la población, una correlación de los ingresos que se obtuvieron en total y las cantidades que se destinaron para cada ramo y partida de los gastos públicos plasmados en el Presupuesto de Egresos de la Federación del ejercicio fiscal a revisar para saber si realmente se destinaron al propósito que tenían, más tratándose de recursos provenientes de impuestos con fines extrafiscales; ya que con la transparencia y rendición de cuentas se coadyuva al combate a la corrupción y a la malversación de recursos públicos, independientemente de los otros mecanismos que señalan las leyes y las sanciones que pueden establecerse.

2. No existe en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos un artículo expreso que ampare la existencia de los fines extrafiscales de los impuestos; sin embargo, de una interpretación extensiva que se hace del artículo 25 constitucional que regula la rectoría del desarrollo nacional por parte del Estado para planear, conducir, coordinar y orientar la actividad económica nacional se desprende que los fines extrafiscales se vuelven una herramienta primordial de política fiscal y económica para que el Estado pueda lograr sus fines, por tal motivo, considero que es necesario que se reforme nuestra Carta Magna para señalar de manera expresa la existencia y el uso de los fines extrafiscales.
3. En la doctrina y la jurisprudencia a nivel nacional no existe un acuerdo respecto a lo que son los fines extrafiscales, por lo que después de la investigación realizada concluyo que los fines extrafiscales de los impuestos deben cumplir con tres características primordiales: la primera, buscan alentar o inhibir una actividad que considera el Estado, beneficia o perjudica a la sociedad en general, con base en sus necesidades, en el interés común y los problemas sociales; la segunda, si existe la recaudación por el impuesto con fin extrafiscal, el producto de esa recaudación debe destinarse específicamente a las consecuencias de las actividades por las cuales se creó el fin extrafiscal, como puede ser fomentar un proyecto o atender las enfermedades causadas por el consumo de ciertos productos; y la tercera, es que una vez que se haya logrado el propósito del fin extrafiscal del impuesto, éste debe desaparecer, toda vez que no pretende ser un impuesto más como instrumento de mera recaudación (fin fiscal) para el Estado.
4. Los impuestos con fines extrafiscales deben cumplir en todo momento con los principios constitucionales en materia tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; el principio de legalidad se consagra siempre y cuando el legislador tributario establezca el fin extrafiscal de manera expresa en la iniciativa de ley o en la exposición de motivos del impuesto relativo, por lo que no comparto el criterio de la SCJN de que también se cumple dicho principio si en la práctica y a juicio del

juzgador se intuye o se puede llegar a suponer que hay un fin extrafiscal en la aplicación, ya que el contribuyente debe tener claridad de los elementos esenciales del impuesto y de su finalidad desde su creación y no desde su interpretación; en esta categoría de impuestos el principio de proporcionalidad tributaria sirve como un parámetro para el legislador tributario para la distribución de las cargas tributarias en función de aquella, o bien, también como un límite para impedir el establecimiento de gravámenes sobre hechos que no manifiesten riqueza o capacidad económica; por lo que, la proporcionalidad tributaria tratándose de un impuesto con fin extrafiscal se dirigirá hacia dos posibilidades, la primera, si la distribución de la carga tributaria en razón de la capacidad contributiva es desigual en relación a la finalidad que persigue el fin extrafiscal, debe existir la justificación objetiva y razonable por el legislador tributario para dicho trato, o bien, la segunda, si la distribución de la carga tributaria no toma en cuenta la capacidad contributiva, sino más bien la capacidad económica, entendida como un patrimonio que pueda absorber la operación del impuesto y por ende, soportar el consumo al tratarse de un impuesto indirecto; en esta segunda posibilidad es la que recae el caso del IEPS en bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico; por tanto, sólo los contribuyentes que puedan soportar el impuesto en su patrimonio podrán consumir; el principio de equidad tributaria se respeta en tanto que el legislador tributario puede establecer un trato desigual en atención a la finalidad extrafiscal que se persigue, siempre que se determine primero, si la distinción se da entre situaciones iguales, y segundo, que tal desigualdad tiene una justificación objetiva y razonable; y el principio al destino al gasto público se cumple, siempre y cuando, la recaudación que se haga por el impuesto con fin extrafiscal se destine al fin específico por el cual fue creado y para atender las necesidades vinculadas al mismo, aclarando que el impuesto no tiene un fin específico, lo que tiene un fin específico es el destino de los recursos públicos producto de su recaudación.

5. La recaudación por medio de la imposición indirecta cada año va en aumento, sobre todo en los países europeos y latinoamericanos, toda vez que, al ser

impuestos que gozan de la propiedad de ser inelásticos económicamente, es decir, que difícilmente cambian con el tiempo, se vuelven una recaudación segura y no tan complicada para el Estado, además que es menos costosa en relación a los impuestos directos, y México no es la excepción ya que aunque la tasa de los impuestos indirectos no ha aumentado, la recaudación sí, y mientras más de la mitad de la población mexicana se encuentra en el mercado informal, por tanto, es muy complicado que los impuestos directos, como el Impuesto sobre la Renta, siga siendo el soporte de la recaudación en un futuro no tan lejano.

6. La recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en los rubros de bebidas saborizadas y alimentos con alto contenido calórico ha ido disminuyendo desde el año 2018 y 2019, por tanto, vemos una tendencia a que en subsecuentes años la recaudación siga disminuyendo, por lo cual, si es así, se esta cumpliendo con una de las características de la finalidad del fin extrafiscal, consistente en ir desalentando el consumo de estos productos; sin embargo, la tasa del impuesto tratándose de alimentos con alto contenido calórico y la cuota respecto a las bebidas saborizadas, debe mantenerse igual por unos años más para comprobar que siga disminuyendo la recaudación, aunque de 2018 a 2021 aumentó la cuota aplicable a \$1.3036 por litro para bebidas saborizadas, de conformidad con el artículo cuarto del Acuerdo por el que se actualizan las cuotas que se especifican en materia de IEPS publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre de 2020 (antes era de \$1.1729 de conformidad con la regla 5.1.12 en IEPS de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 y los transitorios por decretos de la Ley del IEPS); mientras que la tasa es del 8% para alimentos no básicos o con alto contenido calórico. Por lo tanto, considero que tanto la cuota en bebidas saborizadas y la tasa en alimentos con alto contenido calórico o no básicos, debe continuar igual ya que ha tenido buenos resultados desincentivando el consumo de estos productos, por ende, una parte del fin extrafiscal está cumpliéndose, ahora bien, considero que no es momento de disminuirlos, ya que si se disminuyeran la tasa y la cuota bajo la premisa que esta

bajando el consumo propiciaría que pudiera darse nuevamente una alza en la recaudación.

7. Los artículos sexto transitorios de las Leyes de Ingresos de la Federación de los Ejercicios Fiscales de 2014 a 2018 y el artículo décimo quinto transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación del Ejercicio Fiscal de 2019 en los cuales existía un mandato expreso de plasmar en los Presupuestos de Egresos de la Federación de esos mismos ejercicios fiscales, una asignación directa en que se señalara una cantidad equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicable a las bebidas saborizadas, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en escuelas con mayor rezago educativo, nunca se aplicaron y la Cámara de Diputados siempre fue omisa en acatar el mandato expreso en la Ley de Ingresos de la Federación, por lo cual concluyo dos premisas, la primera es que, con tal omisión legislativa se viola el principio constitucional en materia tributaria de Destino al Gasto Público de las Contribuciones y la segunda, que nunca existió la intención por parte del Gobierno Mexicano de utilizar este impuesto con un fin extrafiscal, sino al contrario, como un impuesto más con una finalidad fiscal que sirviera para la recaudación ordinaria de los gastos públicos del Estado, lo cual se reafirma al observar que para el ejercicio fiscal de 2020, se omitió el artículo transitorio en la Ley de Ingresos de la Federación, por lo cual ya no existe ninguna referencia expresa del fin extrafiscal del impuesto antes citado, lo cual continua hasta este ejercicio fiscal de 2021.
8. Concluyo que se debe continuar señalado el artículo sexto transitorio en las subsecuentes Leyes de Ingresos de la Federación como un mandato expreso en

el que se asigne de manera directa una cantidad equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicable a las bebidas saborizadas y que se incluya también a la recaudación de este impuesto por concepto de alimentos con alto contenido calórico (rubro que se había estado omitiendo anteriormente), una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en escuelas con mayor rezago educativo, pero ahora la Cámara de Diputados estará obligada a colocar dicha asignación de manera expresa en una partida especial dentro del ramo 12 de salud en el Presupuesto de Egresos de la Federación, tal y como lo describe y mandata el artículo transitorio de la propia Ley de Ingresos de la Federación;

9. De conformidad a la conclusión número dos, propongo que se reforme el artículo 31 fracción IV, que regula la obligación de todos los mexicanos para contribuir al gasto público, tanto de la Federación, Estados, de la Ciudad de México o Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y que, se considera el artículo que por excelencia le da validez constitucional a las contribuciones, entre ellas al impuesto, agregando un segundo párrafo para quedar de la siguiente manera:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I...

II...

III...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Se podrán establecer fines extrafiscales en los impuestos cuando se pretenda impulsar, orientar, alentar, fomentar o inhibir y desalentar ciertas actividades, conductas o usos sociales que causen un beneficio o en su caso, un perjuicio a toda la población, siempre y cuando se respeten los principios de las contribuciones señalados en el párrafo anterior. Los recursos públicos producto de la recaudación de estos impuestos, deberán destinarse de manera específica a la finalidad por la cual se crearon, y una vez que se haya concretado su propósito deberán desaparecer.

10. En atención a la conclusión número ocho, propongo se reforme y adicione un inciso x) al artículo 41, fracción II de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria correspondiente a lo que debe contener el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación para quedar de la siguiente manera:

Artículo 41.- El proyecto de Presupuesto de Egresos contendrá:

I...

II.. El proyecto de Decreto, los anexos y tomos, los cuales incluirán:

...

x) Las asignaciones directas de recursos públicos tratándose de la recaudación de contribuciones con fines extrafiscales, siempre y cuando estén señaladas expresamente en una Ley.

BIBLIOGRAFÍA.

1. ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 4ª ed., México, Porrúa, 1981.
2. ALÓS SALA, Eduardo, “*El Campo de las ciencias de las Finanzas Públicas*”, *Texto Inédito*.
3. ARELLANO GAULT, David y BLANCO, Felipe, *Políticas Públicas y Democracia*, 1ª ed., México, Instituto Federal Electoral, 2013.
4. ARRIAGA CONCHAS, Enrique, *Finanzas Públicas de México*, 1ª ed., México, Instituto Politécnico Nacional, 1996.
5. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22ª ed., México, Themis, 2014.
6. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Los Impuestos al Consumo como Principio de Política Fiscal*, 1ª ed., México, Themis, 2016.
7. ASTUDILLO, César, “*La inconstitucionalidad por omisión legislativa en México*”, en Carbonell, Miguel (coord.), *En busca de las normas ausentes. Ensayos sobre la inconstitucionalidad por omisión*, 2ª. Ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007.
8. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, 4ª ed., México, Porrúa, 1982.
9. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco, *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Porrúa, 1997.

10. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, 5ª ed., México, Oxford, 2012.
11. DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, 5ª ed., México, Porrúa, 2017.
12. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª ed., México, Porrúa, 2012.
13. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo. Primer Curso*, 2ª ed., México, Porrúa, 1997.
14. DOMNÍNGUEZ CRESPO, César Augusto, *Los Fines Extrafiscales de los Tributos*, 1ª ed., México, Porrúa, 2014.
15. F. DUE, John, *Indirect Taxation in Developing Economies*, 1ª ed., Baltimore and London, The Johns Hopkins University Press, 1988.
16. FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas Públicas*, 1ª ed., México, Porrúa, 1981.
17. FERGUSSON, Leopoldo y SUÁREZ, Gustavo, *Política Fiscal: Un enfoque de tributación óptima*, 1ª ed., Colombia, Universidad de los Andes, Facultad de Economía – CEDE, 2010.
18. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, 1ª ed., México, McGraw-Hill, 1998.
19. FERNÁNDEZ RUÍZ, Jorge, *Derecho Administrativo y Administración Pública*, 5ª ed., México, Porrúa-UNAM, 2012.
20. FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los impuestos*, 15ª ed., México, Porrúa, 1974.

21. FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 23ª ed., México, Porrúa, 1984.
22. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, vol. I, 5ª ed., Buenos Aires, De Palma, 1993.
23. GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, *Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*, 1ª ed., México, Porrúa – Facultad de Derecho de la Universidad Anáhuac, 2000.
24. HAMDAN AMAD, Fauzi, *Derecho Administrativo*, 1ª ed., México, Suprema Corte de Justicia de la Nación y Escuela Libre de Derecho, 2015
25. JELLINEK, Georg, *Teoría General del Estado*, 1ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2000.
26. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, 1ª ed., México, Tax Editores, 2014.
27. KALDOR, Nicholas, *Impuesto al Gasto*, trad. de Rubén C. Pimentel, 1ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2016.
28. LOBATO DÍAZ, Juvenal, Amparo Indirecto por Omisión Legislativa 230/2014, Juzgado de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, hoy Ciudad de México.
29. MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, 1ª ed., México, McGraw-Hill, 1995.
30. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 21ª ed. México, Porrúa, 2011.
31. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *La Base Imponible*, 1ª ed., México, Porrúa, 2009.

32. MARQUET GUERRERO, Porfirio, *Los regímenes de Seguridad Social en México*, 1ª ed., México, Porrúa, 2012.
33. MERINO COLLADO, Mariana, *Fines Extrafiscales. Sus límites constitucionales*, 1ª ed., México, Porrúa, 2011.
34. ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, 1ª ed., México, Porrúa, 2009.
35. PAZOS, Luis, *Los Límites de los Impuestos*, 1ª ed., México, Editorial Diana, 1982.
36. PAZOS, Luis, *¿Por qué los impuestos son un robo?*, 1ª ed., México, Editorial Diana, 2018.
37. PORRAS Y LÓPEZ, Armando, *Derecho Fiscal*, 1ª ed., México, Textos Universitarios, S.A. de C.V., 1967.
38. RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Derecho Tributario. Parte General*, 1ª ed., México, Porrúa – UNAM/Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, (Cultura Jurídica, No. 14).
39. RÍOS GRANADOS, Gabriela, (coord.), *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, 1ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2014.
40. RÍOS GRANADOS, Gabriela y SANTOS FLORES, Israel, *Breve historia hacendaria de México*, 1ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2013.
41. RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, 1ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2007.

42. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª ed., México, Oxford, 2014.
43. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, 1ª ed., Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975.
44. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Madrid, Universidad Complutense, 1994.
45. SALGADO COTA, Carlos Iván, *IEPS. Todo lo que debes saber*, 1ª ed., México, Tax Editores, 2019.
46. SAMUELSON, PAUL A., *Curso de Economía Moderna*, 17ª ed., Madrid, Biblioteca de Ciencias Sociales – Aguilar, 1981.
47. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *Derecho Tributario*, 2ª ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988.
48. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, 13ª ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2003, t. I.
49. S. SHOUP, Carl, *Public Finance*, 1ª ed., Chicago, Aldine Publishing Company, 1969.
50. STIGLITZ, Joseph E., *La economía del sector público*, 3ª ed., España, Antoni Bosch Editor, 2002.
51. URESTI ROBLEDO, Horacio, *Los Impuestos en México. Régimen Jurídico*, 3ª ed., México, Tax Editores, 2011.
52. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, 1ª ed., México, Oxford, 2016.
53. VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ª ed., Buenos Aires, Ediciones De Palma, 2001.

54. VIRTO GARCÍA, Alma Delia, “*Los fines extrafiscales en las contribuciones*”, en Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *Derecho Fiscal homenaje a Eusebio González García*, 1ª ed., México, Novum –Universidad Panamericana, 2014.

HEMEROGRAFÍA.

1. B, ORTEGA, Joaquín, “Los principios de la justicia tributaria en la constitución”, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario para conmemorar el XXV aniversario de la Ley de Justicia Fiscal, Número Extraordinario, noviembre de 1995.
2. J. GODOY, Norberto, “Ciencia de las finanzas, derecho financiero y derecho tributario: consideración omnicomprendensiva de este como rama jurídica”, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, núm. 56, 3ª. Época. Año V, agosto de 1992.
3. SOTO RANGEL, Apolinar, “Finanzas Públicas y las Funciones del Estado”, *Investigación y Ciencia de la Universidad Autónoma de Aguascalientes*, núm. 37, enero – abril de 2007,

EN LÍNEA.

1. “Base de datos global de estadísticas tributarias” [en línea], <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/presentacion-de-la-base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.pdf>>, [consultado en: 21 octubre, 2020].

2. “Base de datos global de estadísticas tributarias de la OCDE” [en línea] <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.htm?fbclid=IwAR0s-034nEeHICjr7Nb73XZwD-u6hvhnvFgQMI3qzYpuNg9MuCZYRAyD-2o>>, [consultado en: 21 octubre, 2020].
3. Centros para el Control y la Prevención de Enfermedades, “El consumo de alcohol y la salud pública” [en línea], <<https://www.cdc.gov/alcohol/hojas-informativas/consumo-alcohol-salud.html>>, [consulta: 21 de octubre, 2020].
4. Cluster Salud. América Economía, “Consumo de alcohol en el mundo se incrementa de manera alarmante” [en línea], <<https://clustersalud.americaeconomia.com/sector-publico/consumo-de-alcohol-en-el-mundo-se-incrementa-de-manera-alarmante>>, [consulta: 21 de octubre, 2020].
5. Diario número 28 del Diario de Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión del 26 de noviembre de 1980 [en línea], <<http://cronica.diputados.gob.mx>> [consulta: 21 octubre, 2020].
6. Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española [en línea], <<https://dle.rae.es/?formList=form&w=salud#>>, [consulta: 21 octubre, 2020].
7. Encuesta Nacional de Consumo de Drogas, Alcohol y Tabaco 2016-2017 [en línea], <https://encuestas.insp.mx/ena/encodat2017/reporte_encodat_tabaco_2016_2017.pdf>, [consulta: 21 octubre, 2020].
8. Encuesta Nacional de Consumo de Drogas, Alcohol y Tabaco 2016-2017 [en línea], <https://encuestas.insp.mx/ena/encodat2017/reporte_encodat_alcohol_2016_2017.pdf>, [consulta: 21 de octubre, 2020].

9. Encuesta Nacional de Salud y Nutrición (ENSANUT) 2012 [en línea], <<https://ensanut.insp.mx/encuestas/ensanut2012/doctos/informes/ENSANUT2012ResultadosNacionales.pdf>>, [consulta: 21 octubre, 2020].
10. Encuesta Nacional de Salud y Nutrición (ENSANUT) 2018 [en línea], <https://ensanut.insp.mx/encuestas/ensanut2018/doctos/informes/ensanut_2018_presentacion_resultados.pdf>, [consulta: 21 octubre, 2020].
11. El Tabaquismo y su efecto en las Finanzas Públicas: 2007-2017, Nota Informativa notacefp//004/2018 del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados [en línea], <<https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2018/notacefp0042018.pdf>>, [consulta: 21 octubre, 2020].
12. Fracaso el Programa Nacional de Bebederos Escolares SEP, publicado el 5 de febrero de 2020 [en línea], <<http://noticiasmexico.com.mx/principal/fracaso-el-programa-nacional-de-bebederos-escolares-sep/>>, [consulta: 21 octubre, 2020].
13. “Importancia de los impuestos indirectos”, en *Revista IDC Online*, secc. Fiscal Contable, 24 de mayo de 2011 [en línea], <<https://idconline.mx/fiscal/2011/05/26/importancia-de-los-impuestos-indirectos>>, [consultado en: 21 octubre, 2020].
14. Lobato Díaz, Juvenal, “Etiquetar los impuestos de los productos de tabaco en México: ¿factible en la legislación mexicana?”, en *Política pública para el control del tabaco en México*, México, Instituto Nacional de Salud Pública, 2013 [en línea], <<https://lobatodiazabogados.com/pdfs/9-Politica-Control-Tabaco.pdf>>, [consulta: 21 octubre, 2020].
15. Panorama de la Salud 2019 (Health at a Glance 2019) publicado por la OCDE [en línea], <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/4dd50c09-en/1/2/4/5/index.html?itemId=/content/publication/4dd50c09->

en&_csp_=82587932df7c06a6a3f9dab95304095d&itemIGO=oced&itemContent Type=book>, [consulta: 21 octubre, 2020].

16. Presentación del estudio: “La Pesada Carga de la Obesidad: La Economía de la Prevención” de la OCDE [en línea], <<https://www.oecd.org/about/secretary-general/heavy-burden-of-obesity-mexico-january-2020-es.htm>>, [consulta: 21 octubre, 2020].
17. Secretaría de Salud, “Accidentes viales, primera causa de muerte en los jóvenes” en línea], < <https://www.gob.mx/salud/prensa/accidentes-viales-primera-causa-de-muerte-en-los-jovenes>>, [consulta: 21 de octubre, 2020].
18. Sentencia dictada por el Pleno de la SCJN en la Controversia Constitucional 21/2011 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 2015 [en línea], <https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5384731&fecha=09/03/2015>, [consulta: 21 octubre, 2020].

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Código Fiscal de la Federación
3. Ley Federal de Derechos
4. Ley del Seguro Social
5. Ley de Ingresos de la Federación de 2014
6. Ley de Ingresos de la Federación de 2015
7. Ley de Ingresos de la Federación de 2016
8. Ley de Ingresos de la Federación de 2017
9. Ley de Ingresos de la Federación de 2018
10. Ley de Ingresos de la Federación de 2019
11. Ley de Ingresos de la Federación de 2020
12. Presupuesto de Egresos de la Federación de 2014

13. Presupuesto de Egresos de la Federación de 2015
14. Presupuesto de Egresos de la Federación de 2016
15. Presupuesto de Egresos de la Federación de 2017
16. Presupuesto de Egresos de la Federación de 2018
17. Presupuesto de Egresos de la Federación de 2019
18. Presupuesto de Egresos de la Federación de 2020
19. Ley General de Salud
20. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
21. Plan Nacional de Desarrollo de 2013-2018
22. Plan Nacional de Desarrollo de 2019-2024