



109

**La función del tributo en el  
Estado moderno de derecho**

**GABRIELA RÍOS GRANADOS**

**DERECHO FISCAL**

Mayo de 2008

En el presente documento se reproduce fielmente el texto original presentado por la autora, por lo cual el contenido, el estilo y la redacción son responsabilidad exclusiva de ésta. D. R. © 2008, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Circuito Maestro Mario de la Cueva s/n, Ciudad de la Investigación en Humanidades, Ciudad Universitaria, 04510 México, D.F. Venta de publicaciones: Coordinación de Distribución y Fomento Editorial, Arq. Elda Carola Lagunes Solana, Tels. 5622-7463/64 exts. 703 o 704, fax 5665-3442.

[www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx)

**15 pesos**

## LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN EL ESTADO MODERNO DE DERECHO

No cabe duda que la función del tributo<sup>1</sup> en el Estado moderno de derecho es la recaudatoria con tintes de razonabilidad, esto implica que el Estado buscará recaudar bajo los parámetros de la justicia material tributaria. En otras palabras la potestad normativa tributaria estará acotada por los principios de capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de la ley y destino del gasto público de acuerdo con lo sancionado con el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal. Pero antes de abundar sobre la función del tributo en el Estado moderno de derecho, quisiéramos hacer un breve repaso sobre la razonabilidad en el sistema tributario. En la revisión de la literatura tributaria no resulta ajena la referencia al criterio de razonabilidad en los tributos. De esta manera, encontramos a Sainz de Bujanda,<sup>2</sup> en su obra considerada clásica y referente necesario para los tributaristas *Hacienda y derecho*, en la que hace manifiesta la diferencia entre un sistema tributario racional y uno histórico. En un primer acercamiento a su pensamiento indica que siguiendo a la doctrina el elemento racional en los sistemas tributarios juega un papel muy diminuto frente a otros factores tales como la política, la recaudación, entre otros.<sup>3</sup> Sin embargo, acepta que los elementos tanto histórico como el racional actúan en las estructuras fiscales, la cuestión es dilucidar con que intensidad actúa cada uno de estos. Bajo este orden de ideas cita a Schmolders quien ha diferenciado dos clases de sistemas tributarios:

Un sistema es racional o teórico es cuando el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persiguen y los medios empleados; es, por el contrario, histórico cuando esa armonía se alcanza a través de la espontaneidad de la evolución histórica.

---

El título de este documento de trabajo está inspirado por la obra española intitulada *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*, de Barquero Estevan, Juan Manuel, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales Cuadernos y Debates 125, 2002. Aunque dicho libro parte de una hipótesis distinta a nuestro trabajo, debido a que el autor se plantea la cuestión sobre ¿cuál es el tributo más óptimo para la recaudación? En tanto que la hipótesis central de nuestro trabajo descansa que en la actualidad el tributo no únicamente cumple con la función de recaudar sino también con la función extrafiscal, que ha extrapolado su genuina función recaudatoria. Y para controlar este uso indiscriminado de la extrafiscalidad sostenemos que se debe acudir al juicio de ponderación nacido en el Derecho Alemán. Para mayor profundidad en este tema véase mi documento de trabajo número 108, *Control de Proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, IJJ/UNAM, 2008. Por otro lado, este documento de trabajo lo presenté como ponencia dentro del Seminario *La Reforma Hacendaria dentro de la Agenda de la Reforma del Estado*. Además, forma parte de mi libro que lleva el mismo título.

La autora es doctora en derecho por la Universidad de Salamanca e investigadora en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

<sup>1</sup> Como hemos hecho referencia en otros trabajos, el tributo se identifica plenamente con la contribución. Ríos Granados Gabriela, "Capítulo octavo", del *Manual de Derecho Tributario*, Alvarado Esquivel Miguel de Jesús, México: Porrúa, 2005, p. 139 y ss.

<sup>2</sup> Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Estudio de Derecho Financiero, Vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, pp. 254-258.

<sup>3</sup> En esta misma consonancia encontramos a Bayona de Perogordo y Soler Roch, *Derecho financiero*, Madrid: Librería Compas, pp. 168-169.

## LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN EL ESTADO MODERNO DE DERECHO

Pero “ambos artesanos –aclara Schmolders- tienen buen cuidado de precisar los cometidos y los efectos de las diversas contribuciones”.<sup>4</sup>

De acuerdo con lo anterior Saínz de Bujanda llega a la conclusión de que todo conjunto de impuestos en cualquier organización política es por ineludible necesidad “sistemático” en el sentido que la integración armónica de los diversos gravámenes se alcanza, en grado más o menos intenso, por otra de la razón, de las exigencias prácticas o de ambas cosas a la vez. Una pluralidad tributaria desprovista de todo elemento integrador, no serviría de apoyo a ninguna organización financiera, no sólo porque sería contraria a la lógica más elemental, presente en cualquier vida política, sino, lo que es aun más decisivo, porque no suministraría los medios indispensables para atender a los fines públicos.<sup>5</sup>

Continuando con su argumentación el ilustre profesor español, discurre sobre la doctrina que afanosamente ha tratado de establecer los requisitos de un sistema tributario racional, de tal manera, que desde la arena de la economía financiera se ha indicado que: “No es posible formular los principios teóricos de un sistema tributario sin conocer la orientación de la política financiera, integrada a su vez, en la política económica”. Partiendo de estas consideraciones cita a Fuentes Quintana quien indica: “Que los principios de la imposición sólo podrán hallarse sobre la base de enunciar con claridad los objetivos básicos hacia los que se dirige el sistema económico en su conjunto”.<sup>6</sup> Siguiendo esta disertación el profesor Saínz de Bujanda continua diciendo: “La política y el sistema tributario quedan consiguientemente, plegados al plan de vida colectivo y al derecho que lo configura”. Es así, que siguiendo esta tónica manifiesta que para Gangemi las características son las siguientes:

Primera la existencia de una administración financiera eficiente, que conozca las consecuencias de su actuación; Segunda, la ausencia de evasiones y duplicaciones, y la admisión de exenciones limitadas, en un sistema claro, simple coherente y elástico; Tercera, el mantenimiento del impuesto progresivo, dentro de límites reales; Cuarta, la afirmación de los principios de personalidad y de equidad en el reparto de la carga tributaria, en el sector de los impuestos directos, y la coordinación de estos para asegurar al sistema la máxima simplicidad y claridad; Quinta, la existencia de un conjunto de impuestos indirectos también simplificado y coordinado con los directos; Sexta, la certeza del Derecho tributario y, consiguientemente, la clara determinación de los derechos y deberes del Estado y de los contribuyentes, coordinada con un Código tributario de principios generales; Séptima, la consideración en el proceso de imposición estatal, local, social, y paraestatal de que el contribuyente es único, y única, por tanto, su capacidad contributiva, y octava el establecimiento de sanciones penales necesarias para hacer eficaz la ley sobre declaración de las

<sup>4</sup> Das Deutsche Steuersystem. *Le système fiscal allemand*, cit. p. 661. Citado por Saínz de Bujanda, *op. cit.*, pp. 254-258.

<sup>5</sup> *Ibid.*

<sup>6</sup> *Idem.* La obra que cita de Fuentes Quintana es: *Sistema fiscal español y comparado*, Madrid, Curso 1960-61, p. 16.

## LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN EL ESTADO MODERNO DE DERECHO

rentas, pero siempre como consecuencia de los requisitos antes citados. *A falta de tales requisitos, cualquier sanción —prosigue Gangemi— es inoperante y obliga a mantener altísimo el coste de la coacción del Estado.*<sup>7</sup>

Una vez analizado lo anterior el profesor hispano llega a la conclusión de que, en líneas generales, la presencia de estos requisitos deberá buscarse en el ordenamiento jurídico-financiero, y reconociendo que aunque algunas de ellas extrapolen la disciplina jurídica tributaria. Así arriba la siguiente consideración: “Si el expresado ordenamiento reúne tales caracteres podremos afirmar que en él se articula un sistema tributario racional; si no, tendremos ante nosotros un repertorio de exacciones cuya más tosca y elemental integración será obra, siguiendo la expresión de Schmolders, de la espontaneidad histórica”.

Retomando las ideas vertidas por el ilustre profesor español, hemos de enfatizar que cualquier sistema tributario debe ser racional y esta racionalidad debe sostener tanto a los fines fiscales como a extrafiscales<sup>8</sup> de los tributos. Y la pregunta que ahora surge es: ¿cómo impregnar de racionalidad a un sistema tributario que tenga ambas finalidades? La respuesta se antoja sencilla —aunque es complicado llevarlo a la práctica—, debido a que la finalidad recaudatoria del tributo siempre estará limitada por los principios materiales de justicia tributaria, y específicamente, en la capacidad contributiva y la igualdad tributaria.<sup>9</sup> Y en tanto que la finalidad extrafiscal, en principio deberá también estar limitada por la capacidad contributiva y la igualdad, sin embargo, si no son suficientes ambas limitantes constitucionales, se requerirá del juicio o control de proporcionalidad.<sup>10</sup>

<sup>7</sup> *Idem.*

<sup>8</sup> En otro trabajo hemos indicado la diferencia entre el efecto y la finalidad extrafiscal. Para un estudio con mayor profundidad remítase a: Ríos Granados Gabriela: *Tributación Ambiental: La contribución por gasto*, México: IJ/UNAM, 2007, p. 8 y ss.

<sup>9</sup> García Bueno ha indicado que las garantías proporcionalidad y equidad han sido analizadas a lo del devenir histórico jurisprudencial, sin embargo, manifiesta que no se ha llegado a buen puerto, por lo que, la Corte resolvió este problema asimilando la proporcionalidad con la capacidad contributiva y la equidad con la igualdad. Sin embargo, para el citado autor, la Corte no los define, y por lo tanto, no los hace consistentes. Para los antecedentes de los principios tributarios en México es de obligada lectura la monografía de García Bueno, Marco César, *El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, México: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, 2000, p. 118 y ss.

<sup>10</sup> La ponderación ha sido definida por Alexy como la optimización de principios contrapuestos, la cual puede ser desintegrada en tres fases: “la primera establece los grados de insatisfacción de un principio; la segunda establece la importancia de satisfacer un principio opuesto, y la tercera se establece si la importancia de satisfacer el segundo principio justifica el detrimento o la insatisfacción del primer principio.” Vázquez, Rodolfo, presentación al libro: *Jueces y ponderación argumentativa*, de Andrés Ibáñez Perfecto y Robert Alexy, México: IJ/UNAM, 2006, p. IX y X.

Sánchez Gil, siguiendo el criterio del profesor Alexy hace un análisis profuso de este principio desde la perspectiva del Derecho comparado, particularmente del derecho alemán. Para este autor no se identifica este postulado con el de proporcionalidad tributaria, y su argumentación se basa en dos presupuestos, el primero, se refiere a que el fundamento constitucional del principio de proporcionalidad se ubica en los artículos 1º y 16; el segundo, dicho jurista advierte al principio de proporcionalidad en aprecio a los criterios jurisprudenciales que identifican la capacidad contributiva con el de proporcionalidad, cuyo fundamento constitucional es el artículo 31, fracción IV. Sánchez Gil, Rubén: *El principio de proporcionalidad*, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2007, p. 6.

## LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN EL ESTADO MODERNO DE DERECHO

Ahora bien, recobrando la idea que al principio se esbozó en este texto, es menester puntualizar que la función del tributo en el Estado moderno de derecho, no sólo es la recaudación, sino que los tributos sirven para motivar, incentivar y promover ciertas conductas.<sup>11</sup> Es así, que nos encontramos ante una doble función del tributo: la de recaudatoria y la extrafiscal. Y que ni la doctrina, ni la jurisprudencia, ni la legislación pueden negar tal carácter. Es una doble tarea la que tiene el tributo, y por ello, el tributo debe confeccionarse dentro del marco constitucional. Este marco será la racionalidad constitucional.

De antaño se ha observado que el legislador ha utilizado al instrumento tributario para redistribuir la renta de la población,<sup>12</sup> lo cual nos parece muy loable, sin embargo, no debemos perder el horizonte de que la extrafiscalidad no debe trastocar de forma desproporcional los derechos fundamentales de los contribuyentes.<sup>13</sup> El tributo tiene una función por antonomasia que es la recaudatoria, pero además de esta función existe la extrafiscal, ambas persiguen finalidades distintas y que en ocasiones pueden oponerse. Por eso, lo ideal es no permitir que se

---

El control de proporcionalidad nacido de la conflictividad de dos derechos fundamentales, tiene un fuerte impacto en nuestro sistema tributario, pues con base en este criterio se permite establecer tributos extrafiscales con el fin de proteger los derechos fundamentales sancionados en nuestra constitución, para dilucidar mejor esta situación, pongamos un ejemplo: cuando el legislador ordinario establece un trato de discriminación fiscal a través de beneficios fiscales a favor de aquellas empresas que empleen a personas de grupos vulnerables, con el propósito de alcanzar la igualdad material sancionada en el artículo primero de nuestra Constitución, lo que se traduce en que se logre una igualdad material de pleno empleo a todas personas sin hacer distinción alguna por su condición física, social o económica. El control de proporcionalidad también conocido como ponderación e integra el *constitucionalismo discursivo* junto con los conceptos de control de constitucionalidad y representación. Vázquez Rodolfo, en su presentación al libro: *Jueces y ponderación argumentativa*, de Andrés Ibáñez Perfecto y Alexy Robert, México: IJ/ UNAM, 2006, p. IX. El resaltado es nuestro.

<sup>11</sup> En tal sentido el Pleno de la SCJN ha indicado: "Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos." Jurisprudencia P./J. 18/91, "CONTRIBUCIONES. FINES EXTRA FISCALES", Semanario, tomo VII, junio de 1991, página 52, registro 205,798. Así también se ha reconocido en otras latitudes en el específico caso español, tal como manifiesta Guervós Maíllo, "Algunos autores señala que la Constitución no obliga a la utilización extrafiscal de los tributos, pero desaprovechar para tal fin un medio tan formidable como el tributario vulneraría el artículo 53.3 de la Constitución, por violación de la obligación de la promoción impuesta a los poderes públicos por el artículo 40 de la Constitución." Gervós Maíllo, María de los Ángeles, *El Impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 27.

<sup>12</sup> En este mismo sentido cabe citar a profesor español constitucionalista y tributarista Álvaro Rodríguez Bereijo al indicar que: "el establecimiento de... beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e incluso venir exigido... para la consecución de otros bienes u objetivos constitucionalmente protegidos (singularmente, los denominados derecho económicos y sociales del Capítulo III del Título). En tales casos, la desigualdad de trato de la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido. Así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, FJ 13 (doctrina que se reitera en la STC 186/1993, FJ 4." Rodríguez Bereijo Álvaro: *Los límites constitucionales del Poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, en *El Sistema Económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de Estudio de la DGSJE, Madrid: Ministerio de Justicia, 1994, vol. II, p. 1314. Obra citada por Herrera Molina Pedro M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, op. cit., p. 89. Existen aportaciones importantes en el derecho comparado sobre este principio para lo cual se recomiendan las siguientes obras Bernal Pulido, Carlos: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005; Aizega Zubillaga, Joxe Mari: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao: Universidad del País Vasco, 2001. Y nuestro documento de trabajo: *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, número 108, México: UNAM/IJ, 2008.

<sup>13</sup> No cabe duda que el IETU es un impuesto claramente irracional desde el punto de vista fiscal y extrafiscal. No cumple ni con los mandatos constitucionales derivados del artículo 31 fracción IV, ni con los sancionados dentro de la Constitución Económica.

LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN EL ESTADO MODERNO DE DERECHO

extrapole el uso de la extrafiscalidad de forma irracional. Que esta finalidad no sea perpetua, es decir, que los fines extrafiscales sean temporales, y de esta manera los justifique el legislador en la confección de la norma legislativa. La finalidad extrafiscal debe ponderarse de acuerdo a su objetivo primordial, si el objetivo se cumplió no debería permanecer *ad perpetuam* el instrumento extrafiscal.

Para armonizar ambas finalidades en el tributo, consideramos conveniente deslindar ambas finalidades. Así, por un lado, es correcto sostener que la finalidad recaudatoria responde a las necesidades económicas del Estado, sin embargo, estas necesidades económicas deben reposar sobre los derechos fundamentales del contribuyente, es decir, en la capacidad contributiva, en la igualdad tributaria y en la reserva de ley. Ya que un tributo recaudatorio debe tener siempre como base la capacidad contributiva subjetiva del contribuyente, pues dentro de la capacidad contributiva subjetiva se configura el mínimo existencial del individuo.<sup>14</sup> Lo que significa que una vez que haya satisfecho sus mínimos satisfactores existe la obligación constitucional de pagar contribuciones.<sup>15</sup> Antes no. Aquí está la racionabilidad de un tributo con finalidad recaudatoria.

Por otro lado, si el tributo responde a una finalidad extrafiscal, la finalidad debe estar fundamentada en un bien constitucionalmente protegido, como sería el caso de la igualdad material, la educación, el medio ambiente, la redistribución de la riqueza, o bien en un deber de solidaridad<sup>16</sup> como lo ha manifestado la Primera Sala de la SCJN en un criterio aislado. Una vez

<sup>14</sup> Entre los autores mexicanos que estudian la capacidad contributiva desde la perspectiva del derecho comparado cabe destacar García Bueno, Marco César, en sus obras: *El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, México, TFJFA, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, 2002; *id.*, "El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal", *Conceptos de Reforma Fiscal*, Ríos Granados Gabriela, coordinadora, México: IJ, 2002, p.57 y ss; *id.*, "Principios Tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva", en *Manual de Derecho Tributario*, Alvarado Esquivel Miguel de Jesús, México: Porrúa, 2005, p.29 y ss; *id.*, "El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas a la luz de los principios de igualdad y capacidad contributiva", en *Temas Selectos de Derecho Tributario*, Ríos Granados Gabriela editora, México: IJ/Porrúa, en proceso de publicación; y en nuestra reciente colaboración en conjunto: *Alcance de los principios de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*, publicado en el Documento de Trabajo número 96, junio de 2007. En esta misma línea argumentativo se inserta nuestra postura, tal como se pone de manifiesto en nuestros trabajos, entre los que cabe destacar: *Inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario*, en la Serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 10, México: SCJN- IJ/UNAM, 2006, p. 88 y ss.

<sup>15</sup> Sobre este punto no debe olvidarse el principio del mínimo exento el cual responde a las exigencias de la justicia tributaria, y el cual ha sido delineado en las doctrinas extranjeras principalmente la española como parte sustancial del Derecho Tributario. Para un análisis más profundo remitase al manual de Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, Madrid: Marcial Pons, 1999. En México destaca el trabajo de Salinas Arrambide, Pedro, *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, México: Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos volumen XII, 1993, p. 99 y ss. Y en nuestra jurisprudencia podemos encontrar que desde tiempos remotos se ha manifestado que lo que "se busca es la menor incidencia de los tributos sobre las clases populares". Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Apéndice 2000, Tomo I, Const., Jurisprudencia Histórica Página: 697 Tesis:73 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional.

<sup>16</sup> La primera Sala de la Suprema Corte de Justicia ha indicado el veintiocho de junio de dos mil seis que:

## LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN EL ESTADO MODERNO DE DERECHO

que se localiza el fundamento constitucional de la extrafiscalidad, el legislador deberá motivar su razón extrafiscal en el debate legislativo, en virtud de que la extrafiscalidad trastoca los derechos fundamentales establecidos en el artículo 31, fracción IV.<sup>17</sup> Sobre este punto no estamos de acuerdo con los criterios aislados que han sostenido tanto la Primera Sala como el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,<sup>18</sup> en el que indican que si la finalidad extrafiscal es

---

“Obligaciones tributarias, obedecen a un deber de solidaridad. El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo, - equitativo y proporcional, conforme al artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3º y 25 del Texto Fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución, de un orden en el que el ingreso y la riqueza de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas y los objetivos inherentes a la utilidad pública o aun interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.” Amparo en revisión 846/2006. Grupo TMM, S.A. 31 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo (el resaltado es nuestro).

<sup>17</sup> Encontramos algunos criterios decorosos de ambas Salas de la SCJN que también sostienen esta postura, al respecto se citan los siguientes rubros: “RENTA. EL ARTÍCULO 70, PÁRRAFOS PENÚLTIMO Y ÚLTIMO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE), ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LAS PERSONAS MORALES DE CARÁCTER CIVIL DEDICADAS A LA ENSEÑANZA RESPECTO DE DIVERSAS PERSONAS MORALES PRECISADAS EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO, EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE CONSIDERAR REMANENTE DISTRIBUIBLE”, Tesis 1ª. XXII/2004, Semanario y su Gaceta, tomo XIX, marzo de 2004, página 310, registro 181,870; “FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”, Jurisprudencia 1ª/J. 46/2005, Semanario y su Gaceta, tomo XXI, mayo de 2005, página 157, registro 178,454; “EXENCIONES TRIBUTARIAS. LAS RAZONES PARA JUSTIFICARLAS DEBEN DESPRENDERSE CLARAMENTE DE LA LEY O EXPRESARSE EN EL PROCESO LEGISLATIVO EN QUE SE SUSTENTAN”, Tesis 2ª CLVII/2000, Semanario y su Gaceta, tomo XII, diciembre de 2000, página 440, registro 190,843; “PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 80., FRACCIÓN I, INCISO F), EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 20., FRACCIÓN I, INCISOS G) Y H), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, ESTÁ JUSTIFICADA EN EL PROCESO LEGISLATIVO CORRESPONDIENTE (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)”, Tesis 2ª. XXII/2006, Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, marzo de 2006, página 532, registro 175,501.

<sup>18</sup> A modo de ejemplo, existen algunos criterios de la SCJN en los que manifiestan que no es necesario expresar los fines extrafiscales en el proceso legislativo siempre y cuando se traten de hechos notorios, y para ello citamos el siguiente texto: “[...] podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.” Jurisprudencia 1ª/J. 46/2005, “Fines extrafiscales. Corresponde al órgano legislativo justificarlos expresamente en el proceso de creación de las contribuciones”, Semanario y su Gaceta, registro 178,454. En este mismo sentido encontramos los criterios jurisprudenciales bajo los siguientes rubros: <sup>18</sup> “AGUAS NACIONALES. EL APARTADO A DEL ARTÍCULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE ESTABLECE DIVERSAS CUOTAS POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE AQUELLAS, RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 1996)”, Jurisprudencia P./J. 82/97, Semanario y su Gaceta, tomo VI, octubre de 1997, página 138, registro 197,481; “AGUAS NACIONALES. LAS FRACCIONES II A IV DEL APARTADO “A” DEL ARTÍCULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS EN CUANTO ESTABLECEN LAS CUOTAS DIFERENCIALES QUE SE DEBERÁN PAGAR POR EL USO Y APROVECHAMIENTO DE AQUELLAS NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. (TEXTO VIGENTE PARA LOS AÑOS DE 1990 Y 1991), Tesis P. XXIII/95, Semanario y su Gaceta, tomo I, junio de 1995, página 32, registro 200,361; “AGUAS NACIONALES. LA RECLASIFICACIÓN DE UN MUNICIPIO DE ZONA DE DISPONIBILIDAD A UNA SUPERIOR A LA EN QUE SE ENCONTRABA UBICADO EN AÑOS ANTERIORES, CON MOTIVO DE LA REFORMA AL ARTÍCULO 231 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS (VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE), CON EL CONSIGUIENTE

## LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN EL ESTADO MODERNO DE DERECHO

*notoria* no es indispensable motivarla en el diario de debates. Esto demuestra conforme nuestro pensamiento que existe una *notoria* ignorancia sobre la teoría de la extrafiscalidad por parte de nuestro máximo tribunal. Además, la extrafiscalidad motivada en el proceso legislativo, también debe materializarse en el tributo concretamente.<sup>19</sup> Lo que significaría que la extrafiscalidad formal y material tienen plena coincidencia en el tributo. Otro rasgo importante de la extrafiscalidad, es su perentoriedad. Es decir, la extrafiscalidad no debe ser perpetua sino que una vez que se haya cumplido con el cometido extrafiscal consagrado en la Constitución, debe abrogarse o derogarse, según sea el caso. Pues la falta de perentoriedad de la extrafiscal es lo que convierte a esta finalidad perversa. Ya que como se le permite vulnerar los derechos fundamentales de los contribuyentes, puede que nazca extrafiscal pero luego al paso del tiempo sea fiscal con lo cual no observaría la capacidad contributiva, y el mejor ejemplo de este supuesto es el Impuesto Federal sobre la Tenencia de Vehículos, ya que nació con una finalidad extrafiscal que era subvencionar los Juegos Olímpicos del 68, sin embargo, llegó para quedarse inconstitucional, ya que es un impuesto que surgió con una clara finalidad extrafiscal redistributiva, sin embargo, ahora ya se concibe fiscal aunque no respete a la capacidad contributiva ni a la igualdad tributaria. Pero lo peor del asunto, es que la SCJN —haciendo circo, maroma y teatro— lo ha declarado constitucional con razonamientos poco lógicos, porque existe un alto costo político y fiscal al eliminar dicho impuesto.<sup>20</sup>

### A MODO DE CONCLUSIÓN

Recapitulado todo lo dicho en este trabajo, es menester aceptar la doble función del tributo en el Estado moderno de derecho, es decir, la finalidad fiscal y la extrafiscal. En segundo

---

INCREMENTO EN EL PAGO DE DERECHOS, RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD”, Tesis P. CXXI/2000, Semanario y su Gaceta, tomo XII, agosto de 2000, página 98, registro 191,353.

<sup>19</sup> Ríos Granados, Gabriela, *Tributación ambiental*, cit. p. 14.

<sup>20</sup> A modo ejemplificativo tan sólo citamos un criterio: “Del precepto citado se advierte que la base del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos se integra por el precio de su enajenación, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones que deban cubrirse por su enajenación o importación, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones. Ahora bien, si se toma en cuenta que el objeto del impuesto es gravar la tenencia o uso de vehículos, es indudable que el hecho de que el artículo 10.-A, fracción II, de la ley de referencia considere dentro de la base para su cálculo el impuesto al valor agregado y las demás contribuciones, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estos elementos, al formar parte del precio reflejado en la factura, son indicativos de la capacidad económica del contribuyente.” Bajo el Rubro: TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 10.-A, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR EN LA BASE PARA SU CÁLCULO LAS CONTRIBUCIONES QUE PRECISA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). Tesis de jurisprudencia 40/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de siete de junio de dos mil seis.



## LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN EL ESTADO MÓDERNO DE DERECHO

término, se asevera que la finalidad recaudatoria debe reposar sobre los derechos fundamentales consagrados en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución. En tercer lugar, la extafiscalidad debe encontrar su cobijo constitucional en algún derecho fundamental que quiera proteger el legislador o el Ejecutivo. Que la finalidad extrafiscal no sea perpetua. Y por último, que la finalidad extrafiscal sea ponderada, es decir, si es idónea, necesaria y proporcional al fin que se persigue.